

A CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS E A PROPOSTA DA COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, DENOMINADA SNC.

I

INTRODUÇÃO

Embora concluído por volta de 2003, em termos de proposta formal, a proposta da Comissão de Normalização Contabilística sobre o SNC apenas ganhou foros de pertinência após a sua aceitação e apresentação pública, por parte do Ministério das Finanças.

Saliente-se, antes de mais, que é convicção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, a necessidade de se criar um sistema de organização contabilística que responda às exigências da evolução dos conceitos de rentabilidade e valor das empresas, o que, manifestamente, não obstante a positividade histórica que desempenhou na contabilidade portuguesa, o actual sistema não tem capacidade para reflectir.

Num mundo cada vez mais globalizado, a necessidade de se criar uma linguagem contabilística universal, onde os conceitos, termos e valores tenham a mesma interpretação, facilitará o diálogo contabilístico e possibilitará um universo muito mais vasto de compreensibilidade e comparabilidade dos elementos demonstrativos da situação económica e financeira das empresas.

O caminho que nos é apresentado, embora meritório, contém riscos que não se encontram devidamente equacionados, nem mesmo se encontram avaliados os previsíveis efeitos colaterais emergentes da aplicação da proposta em debate.

Embora reconhecendo a necessidade da linguagem universal para a contabilidade, ela não pode ignorar a realidade objectiva a que se destina e, porquanto, terá que ter a necessária flexibilidade para enquadrar e acolher as diferenças económicas, financeiras e sociais da multiplicidade de realidades a que se pretende aplicar.

Não pode ter a pretensão de igualizar o que é natural e realmente diferente.

No que concerne ao caso português, estamos perante a importação de uma série de conceitos e valores que não são tradicionais na nossa cultura contabilística, pelo que, independentemente do mérito ou demérito das soluções apresentadas, a sua assimilação por parte dos diversos intervenientes carece de tempo para a sua cabal compreensão.

Os Técnicos Oficiais de Contas, conforme já o provaram por mais de uma vez, não temem a inovação e demonstraram já ter uma capacidade de adaptação às novas exigências que não encontra paralelo noutras profissões.

Não obstante, no nosso entender, o documento em debate tem múltiplas implicações, pelo que a sua aplicação não depende apenas dos Técnicos Oficiais de Contas, mas também de outros intervenientes, como é o caso da Administração Fiscal, o que lança enormes incertezas quanto aos resultados objectivos que se podem antever com a aplicação da presente proposta.

Assim, com vista a uma análise mais detalhada da questão em apreço, analisaremos a proposta nas seguintes vertentes:

II

A PROPOSTA DO SNC

Quanto à proposta que nos é apresentada, gostaríamos de manifestar a nossa frustração quanto ao pouco interesse, pelo menos público, que a proposta suscitou junto dos, em princípio, mais interessados no seu conteúdo e que em nossa opinião são os profissionais, a academia contabilística e o sector empresarial.

Não tivesse a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas promovido a realização de seis conferências a nível nacional e o tema teria passado completamente despercebido.

Para uma melhor e mais profunda compreensão do alcance da proposta em discussão pública a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas constituiu um

grupo de trabalho com a missão específica de analisar a proposta e apresentar soluções e alternativas, cujo resultado, embora na sua globalidade não reflecta a posição da CTOC, não deixa de ser um contributo importante para a melhoria da proposta em debate.

A estrutura da proposta que nos é apresentada tem uma inusitada influencia de preocupações financeiras, alinhando por factores e preocupações vocacionadas para o funcionamento das bolsas e o correspondente financiamento das empresas através daquelas, o que como sabemos, não tem grande tradição no financiamento das empresas portuguesas onde as fontes de financiamento são primordialmente o sector bancário e não os movimentos bolsitas.

Ignora-se, e em alguns casos até parece menosprezar-se, outros domínios importantes de aplicação da contabilidade, como são os casos do associativismo, corporativismo, empresas e institutos públicos, etc.

Esta quase dependência dos aspectos financeiros, deveria ser reequilibrada com a especificidade própria da realidade portuguesa, vertendo nela preocupações que nos são específicas, que integram a nossa realidade económica e nacional e fazem parte da nossa cultura secular.

Fica-se com a sensação, sem que no entanto se encontre a respectiva fundamentação, de uma excessiva preocupação de reorientar a contabilidade em Portugal num determinado sentido, sem que no entanto se analise se ele é ou não coerente com a realidade económica, cultural e contabilística a que se destina.

Feitas estas considerações prévias, passemos pois à análise objectiva da proposta:

II.1 – PROJECTO DE DECRETO – LEI:

Quanto ao projecto do decreto-lei que se encontra anexo à proposta do SNC, no artigo 2.º nas previsões aí elencadas não se enumera a faculdade de opção pelos sujeitos passivos, limitando-se apenas a elencar as situações de carácter imperativo, pelo que se sugere a alteração da alínea g) a qual passará a ter a seguinte redacção: *“Outras entidades que, por opção ou*

legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC ou venham a estar sujeitas ao SNC.”

Atendendo a que a CTOC não concorda com a continuação da actual Comissão de Normalização Contabilística, propondo a criação de nova comissão em moldes completamente diferentes, o artigo 4.º da proposta do decreto-lei deve ser eliminado.

O artigo 9.º da proposta de decreto-lei deve ter a seguinte redacção:

“ Sem prejuízo da opção feita pelos sujeitos passivos, ficam dispensados do previsto no artigo 2.º as pessoas que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial, agrícola ou profissional, não atinjam na média dos últimos três anos um volume total de proveitos superior a cento e cinquenta mil euros.”

Pelas razões já invocadas para a eliminação do artigo 4.º da proposta de decreto-lei, propõe-se também a eliminação do artigo 11.º.

Nos termos do artigo 1.º, menciona-se que é aprovado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), anexo ao presente diploma e que dele faz parte integrante.

Conforme mais adiante melhor se fundamentará, a estrutura conceptual, embora fazendo parte do anexo, será de aplicação gradual durante um período de cinco anos.

Na proposta prevê-se mecanismos diferentes para a publicação dos diversos documentos inerentes ao SNC, sendo através de decreto-lei, portaria ou simples avisos.

É convicção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas que as alterações introduzidas no funcionamento do sistema terão ou poderão ter influencia directa ou indirecta na determinação da matéria colectável, retirando à contabilidade um dos seus suportes e finalidades mais dignas que é servir de fonte de informação para a determinação dos quantitativos fiscais com que as entidades contribuem para a manutenção da vida pública das sociedades em que se inserem.

Por isso, em nossa opinião, mesmo as questões com carácter de mero aviso, mas com características imperativas só devem produzir efeitos após a análise e aceitação dos respectivos responsáveis governamentais, ou seja, os meros avisos, no mínimo, devem ter despacho de concordância do responsável do governo pela área fiscal.

II.2 - PROPOSTA DO SNC.

Quanto à proposta do SNC, conforme já referimos constituiu-se um grupo de trabalho composto por individualidades de méritos firmados na matéria, não só académicos, mas também no domínio da aplicação prática que elaboraram o relatório que, embora não reflectindo a posição final da Câmara, pelos enriquecedores esclarecimentos que presta, julgamos constituir uma mais valia para a discussão da proposta e que é o seguinte:

“INTRODUÇÃO

A Comissão Eventual sobre o Novo Sistema de Normalização Contabilístico (CE-SNC) foi criada pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) em 5 de Maio de 2008.

O objectivo desta Comissão é o de avaliar a proposta da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) para a implementação em Portugal de um novo Sistema de Normalização Contabilística, designado pela sigla SNC, e sugerir alterações construtivas àquela proposta através de um documento a apresentar à Direcção da CTOC.

No âmbito dos objectivos pretendidos e cumprindo o mandato que nos foi conferido pelo Senhor Presidente da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, a CE-SNC decidiu que o documento a apresentar seria desagregado em duas partes:

Parte I - contempla uma proposta construtiva de alterações, sugerindo aquilo que se consideram como algumas melhorias, mantendo as linhas fundamentais de organização do SNC;

Parte II - contempla uma proposta de linhas alternativas de normalização contabilística, consentâneas com as adoptadas pelos países de cultura contabilística idêntica à que Portugal sempre seguiu enquanto país da Europa Continental.

A CE-SNC reconhece o trabalho de qualidade que a CNC desenvolveu durante três anos na elaboração do SNC, com o objectivo de Portugal poder acompanhar os movimentos de harmonização contabilística que se estão a desenvolver a nível mundial e, particularmente, na Europa. Os comentários que a seguir se apresentam visam contribuir de forma positiva e construtiva para o debate e, espera-se, para a melhoria das práticas contabilísticas e para a adequação dos sistemas de informação contabilísticos às reais necessidades das entidades e dos seus múltiplos utilizadores. As sugestões de melhorias no modelo adoptado e a sugestão de ponderar a adopção de outro modelo não prejudicam tal reconhecimento. O documento tem a seguinte organização:

I Parte — Sugestões de alterações, mantendo o modelo

A — Bases para Apresentação das Demonstrações Financeiras

B — Modelos de Demonstrações Financeiras

C — Código de Contas

D — Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

E — Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

II Parte — *Conteúdo e formato alternativo do SNC.*

I PARTE

(Sugestões de alterações, mantendo o modelo)

A — Bases para Apresentação das Demonstrações Financeiras (BADF)

Não obstante as “Bases para Apresentação de Demonstrações Financeiras” constarem explicitamente da lista de instrumentos do SNC, conforme o n.º 1.3 da Apresentação, no desenvolvimento da proposta acabam por ser tratadas como parte da apresentação do projecto. Não se estranhe, portanto, que as publicações em livro sobre o SNC considerem como partes distintas a apresentação da proposta, a Estrutura Conceptual, e depois cada uma dos outros instrumentos, não dando qualquer destaque às BADF. Ou o leitor tem conhecimento de que estão integradas na apresentação da proposta ou poderá até inferir que as BADF não constam da publicação. O texto da proposta compreende 7 números, sendo os números 3 a 7 mera apresentação dos instrumentos depois desenvolvidos, mas não os números 1 e 2 (este correspondendo às BADF) cujo texto se esgota no desenvolvimento feito na proposta. Note-se também que o texto dos números 1.1 a 1.4, na

solução actual, acaba não incluído nos instrumentos relacionados no n.º 1.3., diferentemente do que acontece com as disposições sobre os números 3 a 7, estes sobre os instrumentos que depois se desenvolvem. As BADF deveriam ser integradas na apresentação, reajustada a numeração e reformulado o texto correspondente ao actual n.º 1.3, que deveria incluir a Apresentação no elenco de instrumentos.

Outra solução poderá ser a eliminação das BADF já que estas são uma repetição parcial da NCRF1 “Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras” e da Estrutura Conceptual. O texto da “Proposta de Anexo ao Decreto-Lei que cria o SNC” poderia ser reformulado, tendo em atenção a eliminação das partes repetidas.

B — Modelos de Demonstrações Financeiras

1. Indicação de datas nas Demonstrações Financeiras

Incluindo o balanço quantias comparativas deveria ser identificado com as duas datas e não apenas uma: “Balanço em DD de MM de AAAA e DD de MM de AAAA”. Nos modelos, nas datas inscritas nas colunas, não é correcto referir-se o mês de Dezembro. Da mesma forma, na Demonstração dos Resultados devem ser identificados os dois períodos.

2. Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método indirecto

O SNC prevê o método indirecto na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa. Este formato não tem tradição em Portugal e a nossa

recomendação é que deve ser eliminado por não traduzir verdadeiros fluxos de caixa.

3. Resultados por acção

A inclusão do resultado por acção nos dois modelos de Demonstração de Resultados (por natureza e por função) é naturalmente um aspecto que importa esclarecer nas normas. Sugere-se, por isso, que o conceito de “Resultado por acção básico” seja explicitado, por exemplo, na norma NCRF - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

4. Apresentação das participações financeiras no Balanço em função do método de valorização

A inclusão das participações financeiras na face do balanço subdivididas em função do método de valorização adoptado não é consistente com os outros itens do activo. Sendo fundamentalmente uma questão de notas às contas, onde de facto são mencionados, não há necessidade nem conveniência de as participações serem discriminadas pelo método na face do balanço.

5. Seriação em balanço

Abandonou-se a clássica classificação dos elementos do Activo por grau crescente de liquidez, embora se entenda que se está a seguir a norma do IASB. A prática contabilística portuguesa tradicional é mais coerente. Por outro lado, a organização do activo corrente deve ser consistente com a do passivo corrente. A título de exemplo observe-se que no Activo os diferimentos são apresentados entre as “Outras contas

a receber” e os “Activos financeiros detidos para negociação” enquanto no Passivo são apresentados na última linha.

6. Gastos de I&D

No Anexo as referências às despesas de investigação e desenvolvimento parecem-nos manifestamente insuficientes tendo em atenção o que já existe no actual normativo, incluindo a própria IES. Tem havido um grande esforço dos países mais desenvolvidos em afectar cada vez mais verbas para suportar actividades de I&D por se considerarem estas últimas como geradoras de riqueza, de desenvolvimento e criação de vantagens competitivas. O governo, através do Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, tem vindo a envidar grandes esforços para que as entidades relatem, de forma adequada, os seus esforços financeiros naquelas actividades.

C — Código de Contas

1. Alterações terminológicas verificadas com o SNC

O Plano de Contas (“2 - Código de Contas”) proposto veicula uma alteração substancial da linguagem e dos termos contabilísticos. Embora a CE – SNC não ignore a versão portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), publicadas no Jornal Oficial das Comunidades sob a forma de Regulamentos Comunitários, acredita que a alteração das designações das contas deverá ser realizada se de tal opção resultarem melhorias na compreensão dos conceitos. Acredita que algumas das alterações das designações das

contas são indesejáveis e dificilmente justificáveis. Por exemplo, a alteração do nome de “Existências” para “Inventários” apresenta-se problemática dado que o conceito de inventário já existe no nosso dicionário linguístico, onde apresenta um significado diferente¹. Na mesma linha de apreciação, porque é que os “Proveitos” passaram a ser designados por “Rendimentos” e os “Custos” por “Gastos”? Porquê a alteração de “classificação por natureza” para “classificação por naturezas”? (Em linguagem corrente fala-se em classificação por cor dos olhos e não por cores dos olhos). Acresce o uso de termos que não constam no nosso dicionário linguístico e que têm correspondentes termos em português; como, por exemplo, “reconhecimento” “desreconhecimento”, “influxos”, “exfluxos”¹. Acreditamos que qualquer alteração de linguagem deverá merecer uma explicação. Devem ser explicadas quais as vantagens que decorrem da alteração das designações de conceitos e contas muito enraizados na nossa linguística e cultura contabilística e de gestão.

Não havendo explicações conceptuais, somos da opinião que deveríamos continuar a usar as designações tradicionais, até para não só a facilitar o processo de aprendizagem do novo SNC, bem como facilitar o processo de comunicação intra e extra entidades. Não se

¹ No dicionário da língua portuguesa da Porto Editora:

Inventário – “registo ou rol dos bens que pertenceram ou pertencem a uma pessoa, empresa, etc.; enumeração minuciosa; relação; catálogo.”

Reconhecer – “conhecer novamente; distinguir por certas particularidades; ficar convencido de; confirmar; confessar; examinar; explorar; recompensar; agradecer; declarar autêntico ou legal.”

Desreconhecer – não existe.

Influxo – “acto ou efeito de influir; influência; praia-mar; transmissão através de certos órgãos do corpo.

Exfluxo – não existe.

ajudam os profissionais de contabilidade colocando-os num gueto linguístico que os isola como membros integrantes da comunidade empresarial.

2. Consistência terminológica entre o Plano de Contas e as Normas propostas

Deverá garantir-se consistência entre as designações das contas no Plano de Contas e nas normas de registo e relato. Por exemplo, as normas deviam ser corrigidas no sentido de acolherem a designação tradicional “Resultados Transitados” que consta do Plano de Contas, evitando a confusão com o conceito de “Resultados Retidos”. Ou em alternativa, usar na designação da conta a que é utilizada nos diferentes normativos.

Deveria ainda precisar-se melhor alguns conceitos para que se apliquem e tenham verdadeiro significado com igual entendimento em todas as entidades que venham a adoptar o SNC. A título de exemplo, o conceito de “activo” é restritivo e apenas se enfoca nas entidades com finalidades lucrativas ou de “geração” de fluxos de caixa. Tendo em atenção o elenco das entidades que terão obrigatoriedade de adopção do SNC (art. 2º do DL....), não se afigura, para algumas delas, uma noção muito clara. O critério para aferir a utilidade quando um activo está afecto a entidades não lucrativas pode deixar de poder ser entendido com base nas expectativas de fluxos de caixa, sendo mais adequados critérios baseados nas expectativas de prestação de serviços ou de utilidade para essa entidade.

3. Demasiado pormenor no plano de contas

Em termos genéricos, a “lista de contas” deveria contemplar apenas uma estrutura mais “macro” de contas, não deveria ser tão discriminada. Simultaneamente deveria ser mais desenvolvida a explicitação do seu conteúdo e a sua articulação com as demonstrações financeiras. Por exemplo:

- Na área de clientes, fornecedores, não se vislumbra qualquer justificação para o desdobramento destas contas para efeitos de consolidação, dado que o mesmo tipo de tratamento não foi dado às restantes contas; destacam-se entre estas as de rendimentos e gastos, onde podem surgir dificuldades para apuramento de valores de suporte aos trabalhos de consolidação. De facto, não existe a necessidade de detalhar, até porque os sistemas de informação hoje em dia, mesmo de reduzida sofisticação, já permitem o adequado tratamento destas situações. A solução preconizada no SNC não ajuda, pelo contrário, cria uma estrutura complexa que, para a generalidade das entidades, não terá qualquer utilidade e até lhes dificulta o processo de registo e controlo das contas de clientes e fornecedores.*
- Outro exemplo é a clássica 62 “Fornecimentos e Serviços Externos”, que se apresenta mais uma vez demasiado detalhada, face à utilidade que os utilizadores da informação financeira podem retirar da leitura das suas subcontas. Deve deixar-se mais liberdade para cada entidade estruturar a sua informação como entende que responde melhor às necessidades dos múltiplos*

“stakeholders”. Assim, seria recomendável que fossem propostas apenas duas subcontas, designadamente 62.1 “Subcontratos” e 62.2 “Fornecimentos e Serviços”, deixando total liberdade para as entidades enquadrarem nestes títulos as contas que, em cada caso concreto, melhor sirvam as suas necessidades de informação quer para a gestão, quer para o relato externo. Ao conferir-se esta opção, criam-se condições para que o sistema de informação contabilístico seja mais útil e, por conseguinte, mais relevante para a gestão e conhecimento do valor e não apenas um instrumento mecanicista e limitativo da estruturação do modelo informacional mais adequado a cada entidade, sem colocar em causa as exigências decorrentes do normativo contabilístico.

Em contraste, a título de exemplo, nada se refere sobre como contabilizar o trabalho temporário e a cedência com o pessoal. Dada a importância que este tipo de situação tem em Portugal, acreditamos que poderia ser prevista uma solução acolhendo o princípio da substância sobre a forma. Uma hipótese seria rever a conta “Custos com o pessoal” que passaria a designar-se por exemplo como “Custos com Trabalhadores” que se subdividiria em “Trabalhadores Dependentes” e “Trabalhadores não dependentes”.

4. Notas de enquadramento

As notas de enquadramento às contas são um bom meio para esclarecer a aplicação das normas; por isso, se sugere um aumento de detalhe nas referidas notas, de forma a melhorar o entendimento do

sistema contabilístico. Entende-se mesmo que poderiam ser organizadas de forma a reduzir, ou até dispensar, o recurso às NCRF. Esta opção enquadra-se nas recomendações que constituem a II Parte deste trabalho.

5. Subsídios para investimento

5.1 Subsídios para investimento - Contas de Resultados

Acredita-se que faria mais sentido a conta 7883 “Imputação de subsídios para investimentos” ficar como uma subconta da conta 74 “Subsídios”, que se dividiria em subsídios à exploração e subsídios ao investimento, dado que agora ambas são contas de rendimentos operacionais.

5.2. Subsídios para investimento – classificação em Balanço

Embora se perceba que a consideração dos subsídios para investimento no passivo resulte de um particular entendimento do determinado na IAS 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance” que estabelece como uma das opções a sua consideração no balanço com um rendimento diferido, a questão que se coloca é de saber se o diferimento no passivo é a solução correcta. Na medida em que a exigibilidade ou efectividade do débito, sob condição ou não, seja aceite como uma característica essencial do passivo, consideramos que o recurso à figura de passivo não exigível não resolve adequadamente o problema da representação contabilística,. Um valor que sem quebra de continuidade não é exigível não pode ser qualificado como passivo. Repare-se que a

inconsistência com a estrutura conceptual foi já reconhecida pelo IASB que tem já agendada uma alteração à IAS 20 por reconhecer ser necessário eliminar as inconsistências com a Estrutura Conceptual resultante do reconhecimento como passivo diferido² dos subsídios quando a entidade não tem nenhum passivo (“Amendments to IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”). No mesmo documento, pode ler-se que o IASB teme que países que vão passar a adoptar as IFRS acabem por ter práticas contabilísticas que são menos consistentes com a Estrutura Conceptual do que as que tinham anteriormente³. Merece particular consideração o facto que, nos planos de contas e modelos de balanço da normalização nacional espanhola, os subsídios ao investimento são classificados no capital próprio. É evidente que a inclusão no capital próprio beneficia as empresas, pelo que a solução preconizada pelo SNC coloca em desvantagem as empresas portuguesas face congéneres belgas, franceses e espanholas. Também a análise da situação financeira ficaria facilitada ao considerar os subsídios definitivamente atribuídos para investimentos como um item de capital próprio.

² O diferimento de valores elevados de custos e proveitos no balanço tem vindo a ser considerada uma prática contabilística criticável. Repare-se que o diferimento de perdas e ganhos em contratos de derivados de cobertura levou a que se reconhecesse como um activo as perdas com derivados, o que se considerou um autêntico “atentado” à Estrutura Conceptual e à revisão da chamada “contabilidade de cobertura”. Actualmente, como é conhecido, nas situações em que é necessário fazer o diferimento, faz-se nos capitais próprios e não no activo ou passivo.

³ <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/737DB691-99A5-41A3-B0F0-E937D9C9988B/0/0805ProjectUpdateGGfinal.pdf>

As reservas às contas originadas pela solução que tem sido recomendada pela CNC, a divergência do entendimento da CNC com a solução adoptada na Bélgica, França e Espanha (países que têm tradição contabilística próxima da nossa), a reorganização sistemática das contas para efeitos de análise financeira, são resolvidas classificando os subsídios ao investimento em capital próprio, o que não prejudica a sua passagem gradual para resultados com base em subcontas adequadas. Os subsídios ao investimento fazem parte de outros fundos próprios da entidade, no capital próprio. A classificação como capital próprio é muito importante face ao artigo 35º do CSC, pelo que a solução actual da CNC tem causado prejuízo significativo a muitas empresas portuguesas, algumas delas pertencentes ao Estado. Num momento em que o IASB reconhece que estes subsídios não devem ser registados no passivo para não provocar inconsistência conceptual, julgamos que defender uma solução contabilística idêntica à dos países de tradição contabilística idêntica à nossa, é o recomendável.

6. Falta de coerência no tratamento da imparidade das existências

A conta 65 tem a designação “Perdas por imparidade” enquanto a subconta 65.2 designa-se “Ajustamentos em inventários”. Da mesma forma, a subconta 76.22 designa-se por “Reversões - De perdas por imparidade - Ajustamentos em inventários”. As perdas por imparidades noutros activos não são designadas nas subcontas por, por exemplo, “Ajustamentos em investimentos financeiros” mas apenas por “Investimentos Financeiros”. Não parece coerente a

diferente designação para as existências. Pensa-se que deveria haver mais rigor em termos de coerência e de terminologia. Acresce que nas notas iniciais à classe 3 se refere que as quantias escrituradas “serão corrigidas de quaisquer ajustamentos (imparidades)...”. Se a própria conta tem a designação de “perdas por imparidades” não faz sentido acrescentar “ajustamentos”. Ou são uma coisa ou são outra.

Ao nível das existências há outra inconsistência que também não se percebe: o porquê da incoerência no registo da imparidade. Enquanto as perdas por imparidades nas existências são contabilizadas pelo método directo, em todos os outros casos é utilizado o método indirecto. Tal procedimento, para além de não estar conforme com o definido para os restantes itens, poderá levar à perda de informação, designadamente do custo de aquisição e valor acumulado de reconhecimento de imparidades. Anote-se, por exemplo, a importância que a perda de informação pode ter para efeito de declarações fiscais.

7. Letras a receber descontadas, “Factoring” e “Confirming”

Considera-se negativa a eliminação das notas explicativas do tratamento contabilístico das letras a receber descontadas e, principalmente, a eliminação da sua divulgação no anexo.

O SNC é completamente omissivo no que respeita ao “Factoring”, ao “Confirming” e outros instrumentos financeiros de curto prazo. Sabendo-se que os procedimentos adoptados são susceptíveis de pôr em causa a comparabilidade da informação entre entidades dando azo a indicadores inadequados, faz todo o sentido a existência de uma NCRF ou, no mínimo, uma nota explicativa sobre o tratamento

contabilístico das dívidas cedidas e das quantias recebidas, relacionando, se necessário, as contas 21 e 25.

8. Financiamentos Obtidos

Os descobertos bancários também são empréstimos bancários. Não traduzindo qualquer realidade nova, não se afigura que seja necessária a criação de uma subconta específica que, caso exista, obrigará a frequentes transferências de contas na contabilidade, sem que tal tenha idêntico reflexo nos extractos bancários, dificultando o processo de reconciliações bancárias, sobretudo quando estas são realizadas informática e automaticamente.

9. Conta de Accionistas/Sócios

Não obstante o título da conta, os financiamentos obtidos dos accionistas e sócios são enquadrados na conta de “Financiamentos obtidos” deixando-se para a conta de Accionistas/sócios apenas os financiamentos concedidos. Há, aqui, alguma falta de coerência entre o título da conta e o respectivo âmbito.

Por outro lado, a conta 26.6 “Financiamentos concedidos – empresa mãe” não deve restringir-se à empresa-mãe. Deveria ter a designação de “Financiamentos concedidos a entidades relacionadas” (que não tenham a característica de investimento financeiro), deixando a cada utilizador a possibilidade de efectuar o desenvolvimento considerado necessário.

10. Activos biológicos

Os activos biológicos são, por definição, os animais e plantas vivos (NCRF 17,§6), enquadráveis numa actividade agrícola.

Os activos biológicos não enquadráveis na actividade agrícola, mas com a característica de investimento, são considerados nos activos fixos tangíveis, sob a designação de “equipamentos biológicos”, conforme nota à conta 43.6 (“serão registados nesta conta os animais e plantas vivos que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e não se enquadrem na actividade agrícola”). Eventuais exemplos de utilização da conta 43.6 serão os animais circenses, animais de guarda, animais em parques de cultura e recreio, centros hípicas, etc.

De acordo com o referido no SNC, todos os activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (incluindo os animais reprodutores, as árvores de fruto, etc.) são considerados na classe 3, destinando-se a conta 37.1, por exemplo, aos animais para venda ou produção de carne e a conta 37.2 aos activos de produção, ou seja animais reprodutores, gado leiteiro, vinhas e árvores de fruto, etc..

Conclui-se, portanto, que a classe 3, no que respeita aos activos biológicos, integra quer activos correntes quer activos não correntes, sendo a separação efectuada no balanço. Numa linguagem tradicional, dir-se-ia que a classe 3 passou a incluir existências e imobilizado. Acreditamos que tal solução não é desejável, devendo haver uma separação em: 37 “Activos biológicos consumíveis” e 47 “Activos biológicos não consumíveis”. Isso permitiria redenominar a

classe 3 para “Existências” ou, persistindo na linguagem actual, para “Inventários”.

Uma última referência para destacar as dificuldades que seguramente existirão no tratamento pelo justo valor de certos activos biológicos (vinhas, olivais, etc.), os quais até agora têm sido objecto de amortização com base em critérios fiscais.

11. Conta 613 “Activos biológicos”

Nas notas de enquadramento desta conta refere-se que “recolhe as aquisições de activos biológicos efectuadas durante o ano, transferidas da conta 31.3 “Activos biológicos”. Estas notas não são claras já que a conta 61 respeita ao custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e podem existir compras de activos biológicos para produção, enquadráveis, portanto, na conta 37.2. Se estes activos também são contabilizáveis na conta de compras (e não se diz o contrário) não se afigura que faça sentido, neste caso, a transferência para a conta 61.3. Nem se entende, se for esse o caso, que o custo seja “compensado” com qualquer movimento na conta 73. Esta questão perderá oportunidade se aceite a nota do ponto anterior.

12. Subcontas de equipamentos

Na conta 42 – Activos fixos tangíveis deveria ser criada uma conta única de “Equipamentos”, em vez de existirem todas as desagregações apresentadas, dado que em muitas circunstâncias, se torna difícil distinguir, por exemplo, “Equipamento básico” de “Equipamento administrativo”. Deveria ser deixado a cada empresa

a liberdade de desdobrar conforme mais adequado, a subconta “Equipamentos”, tendo em conta o seu sistema de gestão de activos fixos.

13. Investimentos em Curso

Os investimentos em curso deveriam estar integrados em cada uma das contas a que respeitam, não sendo relevante a existência de uma conta própria que junta todas as categorias de activos. De resto, a junção já tem de ser feita para divulgação no balanço.

Mantendo-se a conta 45 não faz sentido não ter sido prevista uma subconta para as propriedades de investimento.

14. Gasto de imposto

Quer na perspectiva da entidade quer na perspectiva do investidor / accionista, os impostos suportados, mesmo sobre o rendimento, são sempre “gasto de imposto”. Assim não vemos grande fundamento para que não se utilize uma conta de gasto por impostos (classe 6), que até contempla uma subconta de impostos directos (68.1), a qual poderia ser revista para representar, de forma mais visível, esta natureza de gasto.

15. Classe 8

Na senda do referido no parágrafo anterior, perante a indiscutível evolução tecnológica, não se vislumbra qualquer interesse na criação de contas só para “apurar valores a partir de outras” como é o caso das contas de Resultados (classe 8) quando a natureza dos resultados

é muito reduzida e decorrem de somas algébricas entre contas. Tais somas poderão ser realizadas directamente nas demonstrações financeiras, não necessitando de contas específicas. Isso permitiria, à semelhança do plano de contas das entidades financeiras, deixar livre uma classe de contas que contemplasse informação mais relevante do que a da proposta contempla, nomeadamente dar mais “corpo” ao pressuposto do “acrécimo” e/ou do resultado extensivo. Tal facto permitiria (i) separar resultados das operações de variações patrimoniais, v.g. adopção do justo valor; (ii) isolar em definitivo numa só classe as dívidas a receber e a pagar.

Assim, embora reconhecendo que, relativamente à classe 8, a solução constante do SNC está mais ajustada às conveniências que a anterior, a CE-SNC é de opinião que seria ainda melhor solução deixar esta classe sem designação e disponível para utilização a definir por cada entidade.

16. Contas de capital próprio no balanço

Não se discute, ao nível dos princípios, a dedução ao capital subscrito do capital não realizado. Contudo, tal dedução deveria constar do balanço em linha própria, dada a sua relevância para a compreensão da informação e situação da empresa, não obstante as divulgações apresentadas em anexo.

As prestações acessórias gratuitas são uma figura jurídica muito próxima das Prestações Suplementares e em nenhuma parte do texto do SNC se faz qualquer referência em termos de tratamento contabilístico. Por isso, se sugere que a conta 53 “Prestações

suplementares e outros instrumentos de capital próprio” passe a designar-se por “Prestações suplementares, prestações acessórias gratuitas e outros instrumentos de capital próprio”.

Também é nosso entendimento que a conta 58 “Reservas” deveria anteceder a conta 57 “Outras variações no capital próprio”⁴. Por sua vez seria útil fazer referência a variações do capital próprio que apresentam algumas particularidades, designadamente “doações” que simplesmente foram omitidas na versão do SNC e “subsídios ao investimento” cuja integração temos vindo a sugerir.

As contas de Resultados deveriam ser agrupadas na mesma conta que seria desagregada em “Resultados Transitados”, “Dividendos antecipados” e “Resultados líquidos do período”.

17. Plano de contas e consolidação

Tendo presente que os modelos das demonstrações financeiras abarcam contas individuais e contas consolidadas, seria útil que fossem também definidas contas para efeitos de consolidação (interesses minoritários, resultados de interesses minoritários, etc.) facilitando a “contabilidade da consolidação” e não deixando transparecer que a mesma deve continuar a ser realizada “fora da contabilidade”. Também as NCRF 13 a 15 deveriam ser revistas para as alinhar melhor com as IAS que procuram transpor para o ordenamento contabilístico nacional (27, 28 e 31). Assim:

a.

⁴ Para ficar consistente com a Demonstração das Alterações do Capital Próprio (DACP), esta conta deveria mais correctamente designar-se como “Outras alterações no capital próprio”.

- a. *estrutura das normas deveriam separar-se claramente a contabilização (reconhecimento) dos investimentos financeiros nas contas individuais e nas contas consolidadas do investidor;*
- b. *Não se encontram razões para que as NCRF sejam restritivas ao exigir a adopção do MEP quer nas associadas quer nas subsidiárias, quando as IAS permitem a adopção de um dos dois métodos (custo ou MEP – parágrafo 35 da IAS 28 e #37 da IAS 27;*
- c. *Seria útil explicitar, através de um exemplo, como na prática se vai adoptar o disposto no parágrafo 8 da NCRF 15.*
- d. *Pelos motivos apresentados, seria de adequar as notas à conta 41 Investimentos financeiros que “impõe” a adopção do MEP nas contas individuais independentemente de se proceder, ou não, à consolidação.*

Formatadas: Marcas e numeração

D — Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

1. Contradição

O artigo 10º da proposta de projecto do Decreto-lei que cria o SNC apresenta como demonstrações financeiras obrigatórias o Balanço, a Demonstração dos Resultados por Naturezas, a Demonstração das Alterações no Capital Próprio a Demonstração dos Fluxos de Caixa, pelo método directo ou pelo método indirecto e o Anexo. Por outro lado na NCRF 1, § 38, é dito que “Quando as entidades classifiquem os gastos por função, devem divulgar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo os gastos de depreciação e de

amortização e os gastos com o pessoal” não respeitando o definido no DL, e fica em contradição com o exposto no §35 desta mesma norma quando diz que “Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, podendo, adicionalmente, ser apresentada uma demonstração de resultados em que a classificação dos itens se baseie na sua função dentro da entidade”.

2. Resultado extensivo

O conceito de “Resultado extensivo” invocado na demonstração financeira de alterações no capital próprio não se encontra esclarecido em qualquer das NCRFs. Pela análise da Demonstração das Alterações no Capital Próprio infere-se que o resultado líquido extensivo decorre da soma algébrica entre o resultado líquido do exercício e o total das outras alterações no período, não relacionadas com os detentores do capital, do capital próprio.

A NCRF 1 “Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras” deverá contemplar o conceito de resultado líquido extensivo, de forma a tornar mais clara esta Demonstração Financeira.

3. Alteração da NCRF 7

A NCRF 7 “Activos tangíveis”, prevê no §29 a possibilidade de um subsídio recebido diminuir ao valor do activo. Trata-se de um lapso dado que, a última versão da NCRF 22 só contempla a possibilidade de registar como rendimento diferido. Este método foi correctamente não considerado pela CNC uma vez que no projecto de correcções às

IAS 20, já referido, se prevê eliminar esta opção que subavalia os activos controlados pela entidade e reduz a comparabilidade das demonstrações financeiras.

4. Cálculo do justo valor menos custos de vender na NCRF 12

Para calcular a quantia recuperável, através do justo valor menos os custos de vender, é necessário estimar o preço de venda do activo. Sobre isso, a NCRF 12 “Imparidade de Activos” só tem o § 11 que é extremamente ambíguo. Contudo, a IAS 36, com o mesmo título, refere que ou é o preço de venda de um acordo vinculativo, ou é o preço de mercado (se houver mercado activo) ou é o preço de transacções recentes no sector. Embora se perceba que o objectivo é simplificar uma norma complexa, a não inclusão destes parágrafos parece só aumentar a ambiguidade associada ao cálculo do justo valor.

5. Abordagem incompleta da NCRF 3

A NCRF 3 “Adopção pela primeira vez das Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro” inclui excepções, isenções e proibições, não explicitando de forma clara o que deve ser feito nos referidos casos. Acaba por remeter de forma sintética para a IFRS 1, o que leva a questionar o porquê da NCRF portuguesa se estamos a remeter para as normas internacionais de contabilidade.

6. Numeração das NCRFs

Os profissionais mais actualizados na área da normalização contabilística internacional têm acompanhado os desenvolvimentos do

IASB, pelo que se têm familiarizado com a numeração das normas que esse organismo adopta. A repetida consulta de normas e a facilidade de referência acaba por dar realce ao número das normas. Acredita-se que a numeração das normas do SNC deveria seguir a mesma ordem, no entanto a solução não parece fácil dado que neste momento o IASB emite com o mesmo número dois tipos de normas: IAS e IFRS. Acresce que o SNC não integrou todas as normas emitidas pelo IASB (por exemplo, a IAS 14 – Relato por Segmentos) e algumas normas do IASB foram consideradas de forma conjunta tendo dado origem a uma única norma (por exemplo, as IFRS 7, a IAS 32 e a IAS 39 estão na base da NCRF 27 “Instrumentos financeiros”). Adicionalmente, o SNC contempla matérias ainda não normalizadas pelo IASB (como é exemplo a NCRF 26 “Matérias Ambientais”).

Dadas as razões anteriormente apontadas acredita-se que seria melhor solução abrir quatro séries de numeração:

- *Numeração das NIC (NCRF- A);*
- *Numeração das NIRF (NCRF-B);*
- *Numeração de matérias não contempladas pelo IASB (NCRF-C);*
- *Numeração de matérias contempladas pelo SNC mas integrando várias normas do IASB: (NCRF-D).*

<i>NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras</i>	<i>NCRF - A1</i>
<i>NCRF 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa</i>	<i>NCRF -A7</i>
<i>NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF</i>	<i>NCRF-B1</i>
<i>NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros</i>	<i>NCRF- A8</i>
<i>NCRC 5 – Divulgações de Partes Relacionadas</i>	<i>NCRF – A24</i>
<i>NCRF 6 – Activos Intangíveis</i>	<i>NCRF – A38</i>
<i>NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis</i>	<i>NCRF – 16</i>

<i>RF 8 – Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas</i>	<i>NCRF –B5</i>
<i>NCRF 9 – Locações</i>	<i>NCRF – A17</i>
<i>NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos</i>	<i>NCRF – A23</i>
<i>NCRF 11 - Propriedades de Investimento</i>	<i>NCRF – A40</i>
<i>NCRF 12 – Imparidade de Activos</i>	<i>NCRF – A36</i>
<i>NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas</i>	<i>NCRF – A31</i>
<i>NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresarias</i>	<i>NCRF –B3</i>
<i>NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação</i>	<i>NCRF – A27</i>
<i>NCRF 16 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais</i>	<i>NCRF –B6</i>
<i>NCRF 17 – Agricultura</i>	<i>NCRF-A41</i>
<i>NCRF 18 – Inventários</i>	<i>NCRF-A2</i>
<i>NCRF 19 - Contratos de Construção</i>	<i>NCRF-A11</i>
<i>NCRF 20 – Rédito</i>	<i>NCRF-A18</i>
<i>NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes</i>	<i>NCRF-A37</i>
<i>NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo</i>	<i>NCRF-A20</i>
<i>NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio</i>	<i>NCRF-A21</i>
<i>NCRF 24 - Acontecimentos Após a Data do Balanço</i>	<i>NCRF-A10</i>
<i>NCRF 25 - Impostos Sobre o Rendimento</i>	<i>NCRF-A12</i>
<i>NCRF 26 - Matérias Ambientais</i>	<i>NCRF-C1</i>
<i>NCRF 27 - Instrumentos Financeiros</i>	<i>NCRF-D1</i>
<i>NCRF 28 - Benefícios dos Empregado</i>	<i>NCRF-A19</i>

7. Problema da introdução de NCRFs já desactualizadas

Na nossa opinião a aplicação do SNC só em 2010, torna a actual proposta potencialmente já desactualizada, dado que esta assenta nos regulamentos comunitários publicados até 2006. Deve ser equacionada a sua completa actualização.

E — Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

A NCRF-PE não parece ser necessária. Um sistema simplificado de relato financeiro, constituído por um Balanço e uma Demonstração dos resultados e um Anexo simplificados, podem resultar de solução semelhante à que vinha sendo adoptada. As PEs, quando sociedades, terão sempre que respeitar as imposições do CSC, e a contabilização de operações deverá necessariamente respeitar as normas gerais.

Os limites a aplicar para a qualificação de uma entidade como PE ainda não foram divulgados, mas acredita-se que devem ser alinhados com os limites que constam do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais.

II Parte — Conteúdo e formato alternativo do SNC

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em apreciação corresponde ao desenvolvimento das linhas de orientação traçadas no projecto aprovado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) em 15 de Janeiro de 2003 (informações em arquivo na página da Internet da CNC). Contudo, quando o SNC foi apresentado em 2008, devem ser considerados outros dados que entretanto ficaram disponíveis, incluindo:

- *Exposure Draft (ED) das “International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities” publicado para apreciação até 31 de Outubro de 2007, prazo depois prorrogado até 30 de Novembro de 2007.*

- *Documento do European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) comentando a ED das IFRS for SMEs, acentuando que a designação não era apropriada e sugerindo como melhor alternativa outra organização e redacção.*
- *Notícia do IASB publicitada no “INSIGHT” de Janeiro/Março de 2008 anunciando para o último trimestre de 2008 a aprovação de um texto finalizado.*
- *Planos espanhóis aprovados em 16 de Novembro de 2007, com destaque para o “Plan General de Contabilidad”.*
- *Texto do plano francês, “Plan Comptable General”, depois das alterações de 2005 (data de referência para a aplicação das normas internacionais).*
- *Solução adoptada pela Bélgica, mantendo a lista de contas do PCMN (plano Contabilístico Mínimo Normalizado) de 1975 com as emendas que foram introduzidas por sucessivos diplomas, e precisando os modelos de informação financeira na revisão da lei comercial, conforme diploma real de 2007/05/14.*
- *Notícias dos trabalhos sobre o XBRL, incluindo o XBRL-GL, dando especial destaque à taxionomia das etiquetas em XBRL e, portanto, pondo em evidência a taxionomia das contas.*

Face aos novos dados, de que os documentos supra citados são alguns exemplos, a CE-SNC considera que a organização da solução proposta pela CNC deveria ter sido repensada.

A CE-SNC atribui especial ponderação à conjugação dos objectivos declarados pelo IASB (normalização expressa em documento único) com a interpretação e sugestões do EFRAG, conforme documento de 7 de Fevereiro de 2008, de que expressamente consta (carta quarto parágrafo): “Pensamos que o IASB decidiu muito correctamente que a normalização deveria constar de um único documento, aceitar simplificações no reconhecimento e medida, e separar a manutenção desta normalização da dos processos de revisão das IFRS plenas.” Acresce que este modelo se aproxima mais da tradição contabilística portuguesa, o que facilita o acolhimento na prática profissional. As linhas gerais do projecto sobre o SNC foram aprovadas em 2003, portanto bem antes dos documentos citados, o que explica que não tenham sido então considerados, mas não dispensa de os considerar na presente data.

Dados as limitações decorrentes do prazo para elaboração deste parecer, entendeu a CE-SNC esclarecer a organização que colheria a sua preferência baseando-se em tradução parcial da sugestão do EFRAG, e esclarecendo desde já que entende que no caso de uma solução portuguesa, na secção 3 deveriam ser incluídos os modelos das demonstrações financeiras, e as secções 4 e 5 deveriam ser reunidas numa única e detalhadas por grandes classes de contas, no seguimento de um plano de contas mínimo.

Eis a organização sugerida pelo EFRAG:

SECÇÃO 1

ÂMBITO

SECÇÃO 2

CONCEITOS E PRINCÍPIOS

2.1 Objectivo das demonstrações financeiras das PME

2.2 Características qualitativas da informação nas demonstrações financeiras

2.3 Elementos das demonstrações financeiras

2.3.1 Situação financeira

2.3.2 Desempenho

2.4 Reconhecimento de elementos nas demonstrações financeiras

2.5 Valorimetria dos elementos nas demonstrações financeiras

SECÇÃO 3

PREPARAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

3.1 Obediência aos requisitos gerais de apresentação

3.1.1 Apresentação correcta e apropriada

3.1.2 Conformidade com as IFRS para as PME

3.1.3 Preocupação com a continuidade

3.1.4 Princípio do acréscimo

3.1.5 Frequência de apresentação de relatórios

3.1.6 Conjunto completo de demonstrações financeiras

- 3.1.7 Informações comparativas*
- 3.1.8 Compensação*
- 3.1.9 Materialidade e agregação*
- 3.2 A apresentação das demonstrações financeiras primárias*
 - 3.2.1 Balanço*
 - 3.2.2 Demonstração de Resultados*
 - 3.2.3 Demonstração de outros rendimentos e gastos reconhecidos*
 - 3.2.4 Demonstração de alterações no capital próprio*
 - 3.2.5 Demonstração de fluxos de caixa*
 - 3.2.6 Anexo*
- 3.3 Selecção, alteração de políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correcção de erros*
 - 3.3.1 Selecção e alterações de políticas contabilísticas*
 - 3.3.2 Alterações nas estimativas contabilísticas*
 - 3.3.3 Correcções de erros de períodos anteriores*
- 3.4 Contabilização de transacções em moeda estrangeira e de transposição de demonstrações financeiras*
 - 3.4.1 Transposição de demonstrações financeiras*
- 3.5 Acontecimentos após o fecho de contas*
- 3.6 Partes relacionadas*

SECÇÃO 4

CONTABILIZAÇÃO DE ACTIVOS E PASSIVOS

- 4.1 Princípios contabilísticos para activos não financeiros*
 - 4.1.1 Âmbito*

- 4.1.2 Reconhecimento*
- 4.1.3 Valorimetria*
 - 4.1.3.1 Valorimetria no reconhecimento inicial*
 - 4.1.3.2 Valorimetria posterior*
 - 4.1.3.3 Imparidade*
- 4.1.4 Extinção*
- 4.1.5 Outras exigências específicas para o reconhecimento dos activos intangíveis*
- 4.2 Princípios contabilísticos dos activos e passivos financeiros*
 - 4.2.1 Âmbito*
 - 4.2.2 Reconhecimento*
 - 4.2.3 Valorimetria*
 - 4.2.4 Valorimetria no reconhecimento inicial*
 - 4.2.5 Valorimetria posterior*
 - 4.2.6 Depreciação*
 - 4.2.7 Extinção*
 - 4.2.8 Contabilidade dos benefícios dos trabalhadores*
 - 4.2.9 Os requisitos específicos para valorimetria posterior dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos*
- 4.3 Contabilidade para provisões, activos e passivos contingentes*
 - 4.3.1 Reconhecimento*
 - 4.3.2 Valorimetria inicial e subsequente*
 - 4.3.3 Reflectindo as incertezas na valorimetria de uma provisão*
 - 4.3.4 Reembolso*

4.3.5 Extinção

4.4 Contabilização de Impostos sobre os lucros

4.4.1 Âmbito

4.4.2 Reconhecimento dos activos e passivos por impostos correntes

4.4.3 Reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos

4.4.4 Valorimetria dos activos e passivos por impostos correntes

4.4.5 Valorimetria dos activos e passivos por impostos diferidos

4.4.6 Desconto

4.4.7 Valorimetria posterior dos activos por impostos diferidos

4.4.8 Reconhecimento directamente no capital próprio

4.4.9 Retenção na fonte dos dividendos

4.4.10 Compensação no balanço dos activos e passivos fiscais

SECÇÃO 5

CONTABILIZAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO

5.1 Identificação do capital próprio

5.2 Emissão inicial de acções ou de outros instrumentos de capital próprio

5.3 Venda de opções, direitos e “warrants”

5.6 Prémios de emissão de acções e divisão do valor das acções

5.7 Emissão de instrumentos financeiros compostos

5.8 Obrigações do Tesouro

SECÇÃO 6

RECONHECIMENTO E VALORIMETRIA DOS PROVEITOS

- 6.1 Identificação de transacções que dão origem a proveitos*
- 6.2 Reconhecimento de proveitos*
- 6.3 Valorimetria de proveitos*
- 6.4 Reconhecimento de passivos resultantes de um contrato com um cliente*
- 6.5 Custos incorridos com as vendas a clientes*
- 6.6 Contabilização de subsídios do governo*

SECÇÃO 7

CONTABILIDADE DE GRUPOS

- 7.1 Demonstrações financeiras consolidadas*
 - 7.1.1 Os interesses minoritários nas filiais*
 - 7.1.2 Alienação de filiais*
- 7.2 Contabilidade para Combinações de Negócios e do “Goodwill”*

SECÇÃO 8

CONTABILIZAÇÃO DE DETERMINADAS OPERAÇÕES ESPECIAIS

- 8.1 Contabilização de pagamentos com base em acções*
 - 8.1.1 Reconhecimento inicial*
 - 8.1.2 A valorimetria de operações de pagamento com base em acções*
 - 8.1.3 A valorimetria de operações de pagamento com base em dinheiro*
- 8.2 Contabilidade de Cobertura*
 - 8.2.1 Cobertura de risco de taxa de juro fixa de um instrumento financeiro ou risco de preço de mercadoria detida*

8.2.2 Cobertura de risco de taxa de juro variável de um instrumento financeiro, do risco cambial, ou do risco de preço de um compromisso firme, ou de uma transacção altamente provável relacionada com uma mercadoria, ou de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira

8.3 Contabilização em economias hiper-inflacionárias

8.3.1 Reconciliação das demonstrações financeiras

8.3.2 Economias que deixam de ser hiper-inflacionárias

8.4 Transição das Empresas para as IFRS

A CE-SNC considera que uma solução inspirada nesta organização e na simultânea consideração do plano de contas francês, do plano de contas espanhol e do conjunto da legislação comercial e lista de contas belgas, seria melhor resposta para as necessidades das empresas portuguesas e dos profissionais.

Continuando com o propósito de esclarecimento das linhas gerais do modelo que se considera mais conforme a nossa tradição e, simultaneamente, a resposta adequada ao novo contexto internacional, transcreve-se tradução da exemplificação feita pelo EFRAG sobre o hipotético desenvolvimento do n.º 4.1, a saber:

4.1 Princípios contabilísticos para activos não financeiros

4.1.1 Âmbito

4.1.2 Reconhecimento

4.1.3 Valorimetria

4.1.3.1 Valorimetria no reconhecimento inicial

4.1.3.2 Valorimetria posterior

4.1.3.3 Imparidade

4.1.4 Extinção

4.1.5 Outras exigências específicas para o reconhecimento dos activos intangíveis

Secção 4 Contabilização de activos e passivos

4.1 Princípios contabilísticos para activos não financeiros

4.1.1 Âmbito

4.1.1 Os activos não financeiros incluem imóveis, instalações e equipamentos, bens incorpóreos, propriedades de investimentos e existências. Estes activos podem ser detidos pela entidade por aquisição ou em regime de locação financeira.

4.1.2 Propriedades de investimento, instalações e equipamentos são activos tangíveis que:

- (a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, para investimento, ou para fins administrativos, e*
- (b) se espera que venham a ser utilizados durante mais de um período.*

- 4.1.3 *As peças de manutenção de equipamentos são normalmente consideradas como existências e reconhecidas nos resultados. No entanto, as grandes peças sobresselentes qualificam-se como equipamentos quando a entidade espera usá-los durante mais do que um período. Do mesmo modo, se as peças sobresselentes e a assistência material apenas puderem ser utilizados em conexão com imóveis, instalações e equipamentos, serão contabilizados como tal.*
- 4.1.4 *As partes de alguns bens imóveis, instalações e equipamentos podem exigir a sua substituição em intervalos regulares. A entidade deve acrescentar à quantia escriturada a despesa de substituição quando essa despesa gerar benefícios económicos futuros para a entidade.*
- 4.1.5 *Muitas vezes, para se poder continuar a usar um equipamento (por exemplo, uma aeronave) pode ser importante levar a cabo inspecções regulares. Quando cada uma destas grandes inspecções é realizada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada como custo de substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia remanescente escriturada do custo da inspecção deve ser extinta.*
- 4.1.6 *Os terrenos e edifícios são activos separáveis e a entidade deve contabilizar separadamente cada um deles, mesmo quando são adquiridos em conjunto.*
- 4.1.7 *Um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física. Tal activo é identificável quando:*
- (a) *É separável, ou seja, é passível de ser separado ou dividido e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado quer*

individualmente, quer em conjunto com um contrato relacionado, activo ou passivo, ou

(b) Surge de direitos legais e contratuais, independentemente do facto de esses direitos serem transferíveis ou separados da entidade ou de outros direitos e obrigações

4.1.8 Os investimentos imobiliários são propriedades (terrenos ou edifícios, ou uma parte de um edifício, ou ambos) detidas pelo proprietário ou pelo locatário sob a forma de locação financeira para obter rendas ou para valorização de capital ou ambos, em vez de:

(a) no uso para produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou

(b) para venda no decurso normal dos negócios.

4.1.9 As existências são activos:

(a) detidos para venda no decurso normal dos negócios;

(b) no processo de produção para venda; ou

(c) têm a forma de materiais ou fornecimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

4.1.2 Reconhecimento

4.1.10 Todos os activos não financeiros são reconhecidos em conformidade com os critérios de reconhecimento estabelecidos no ponto 2.4

“Reconhecimento dos elementos nas demonstrações financeiras”.

Os requisitos adicionais específicos para activos intangíveis são

detalhados na secção 4.1.5.

4.1.3 Valorimetria

4.1.3.1 Valorimetria no reconhecimento inicial

4.1.11 Uma entidade deve valorizar os activos não financeiros ao custo no reconhecimento inicial.

4.1.12 As orientações (AG-2) sobre a forma de valorizar o custo no reconhecimento inicial são dadas no apêndice

4.1.3.2 Valorimetria posterior

4.1.13 Todos os activos não financeiros, com excepção das existências e de activos intangíveis, devem ser valorizados após o reconhecimento inicial em conformidade ou com o modelo de custo, ou o modelo de revalorização, dependendo de se cumprirem os critérios especificados. As orientações sobre a forma de escolha do modelo de custo ou do de revalorização são dadas no apêndice.

4.1.14 As existências e os activos intangíveis são valorizados após o reconhecimento usando apenas o modelo de custo.

4.1.15 As orientações (AG-2) para aplicar o modelo do custo ou o modelo de revalorização, após o reconhecimento, são dadas no apêndice.

4.1.3.3 Imparidade

4.1.16 Por forma a não valorizar qualquer activo não financeiro, valorizado ao custo, acima da sua quantia recuperável, a entidade deve determinar, no final de cada exercício, se um elemento ou

grupo de activos não financeiros está desvalorizado e, em caso afirmativo, deve verificar como reconhecer e valorizar as perdas imparidade. Ao fazê-lo, a entidade deverá usar as orientações (AG-2) fornecidas no apêndice.

4.1.17 As compensações de terceiros para activos não financeiros que foram danificados, perdidos ou abandonados serão incluídas nos resultados, quando se receber a indemnização.

4.1.4 Extinção

4.1.18 Uma entidade deve extinguir um activo não financeiro:

(a) na venda, ou

(b) quando não são esperados benefícios económicos futuros da sua utilização ou venda, excepto no caso das existências que apenas são extintas na alienação.

4.1.19 Quando os proveitos resultantes da venda de existências são reconhecidos em conformidade com a secção 6 “Reconhecimento e Valorimetria dos Proveitos”, a quantia escriturada dessas existências deve ser reconhecida como um custo no período em que os respectivos proveitos são reconhecidos.

4.1.20 Algumas existências podem ser atribuídos a outras contas de activo, por exemplo, existências usadas como um componente de imóveis, instalações ou equipamentos construídos pela entidade. As existências atribuídas a um outro activo, são reconhecidos como um custo durante a vida útil desse activo.

- 4.1.21 *Quando uma entidade dispõe de outros activos não financeiros, quer para venda ou outra utilização, a entidade deve reconhecer os ganhos ou perdas quando o elemento é extinto, excepto nas condições referidas no n.º 4.1.26.*
- 4.1.22 *Uma entidade deve determinar o ganho ou perda resultante da extinção de outros activos não financeiros como a diferença entre os recebimentos líquidos obtidos, caso existam, e a quantia escriturada do item.*
- 4.1.23 *A entidade não deve classificar esses ganhos como proveitos.*
- 4.1.24 *Para determinar a data de alienação de um item, a entidade deve aplicar os critérios da secção 6 "Reconhecimento e Valorimetria dos proveitos", que se aplica ao reconhecimento de proveitos resultantes da venda de bens.*
- 4.1.25 *A entidade deve transferir a propriedade para (ou de) um investimento imobiliário somente quando a propriedade cumpre (ou deixa de cumprir) a definição de investimento imobiliário.*
- 4.1.26 *A venda seguida de uma operação "lease-back" envolve a venda de um activo e de uma operação de "leasing" do mesmo activo. O contrato de arrendamento e o preço de venda são geralmente interdependentes, porque são negociados como um pacote. O tratamento contabilístico de uma venda seguida de "lease-back" depende do tipo de locação:*

- (a) *Se a operação resulta numa locação financeira, a venda não é considerada como genuína. Por conseguinte, qualquer excesso de proveito de venda sobre a quantia escriturada do activo é diferido e amortizado ao longo do prazo da locação.*
- (b) *Se a operação resulta numa locação operacional, e*
- (i) *Se tanto o preço de venda como o de locação reflectir as condições de mercado, a venda é considerada como genuína e o consequente ganho ou perda é imediatamente reconhecido em resultados.*
 - (ii) *Se o preço de venda está abaixo do preço de mercado, a perda é reconhecida imediatamente, a menos que seja compensada posteriormente por futuros pagamentos de rendas abaixo do preço de mercado. Nesse caso, a diferença entre o preço de venda e o preço no mercado é diferido e amortizado proporcionalmente ao longo do período em que o bem se espera venha a ser utilizado.*
 - (iii) *Se o preço de venda estiver acima do preço de mercado, o excesso acima preço no mercado é diferido e amortizado ao longo do período em que o bem se espera que venha a ser utilizado.*

4.1.5 Outras exigências específicas para o reconhecimento dos activos intangíveis

4.1.27 *A entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis que representam a melhor estimativa da gerência sobre as condições económicas que existirão durante a vida útil do activo.*

4.1.28 *A entidade usa o seu julgamento para avaliar o grau de certeza associado aos fluxos de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo, com base na evidência disponível no momento do seu reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.*

4.1.29 *O critérios de reconhecimento estabelecidos na secção 2.4 “Reconhecimento dos elementos nas demonstrações financeiras” são sempre considerados preenchidos no caso dos activos intangíveis adquiridos separadamente.*

4.1.30 *Todos os activos gerados internamente são levados a custo quando incorridos, excepto se:*

(a) a entidade opte pelo modelo de capitalização como a sua política contabilística e,

(b) o activo satisfaz os critérios restritivos.

As orientações para a capitalização de activos intangíveis gerados internamente são dadas no apêndice AG-4.

4.1.31 *Uma entidade deve reconhecer as despesas com um elemento intangível como um custo quando for incorrido a menos que faça parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de*

reconhecimento estabelecidos no ponto 2.4 “Reconhecimento dos elementos nas demonstrações financeiras”.

4.1.32 Uma entidade deve reconhecer as despesas com os seguintes elementos como um custo e não como activos intangíveis:

(a) as marcas geradas internamente, as fichas técnicas, a publicação de títulos, listas de clientes e elementos em substância semelhantes;

(b) as despesas com as actividades de arranque (ou seja, os custos de arranque), a menos que esta despesa esteja incluído no custo de imóveis, instalações e equipamentos. Os custos de arranque podem consistir em custos legais e de secretariado, custos incorridos no estabelecimento de uma entidade jurídica, despesas de abertura de uma nova instalação ou negócio (i.e., custos de pré abertura) ou dispêndios para começar novas operações ou lançar novos produtos ou processos (ou seja, custos pré-operacionais);

(c) as despesas com acções de formação;

(d) as despesas com publicidade e actividades promocionais; e

(e) as despesas com a deslocação ou reorganização de parte ou da totalidade de uma entidade.

4.1.33 O parágrafo 4.1.32 não exclui o reconhecer como um activo um pré pagamento quando o pagamento de bens ou serviços tenha sido feita em antecedência em relação à entrega de bens ou à prestação de serviços.

4.1.34 As despesas de um elemento intangível que inicialmente foram reconhecidas como um custo não devem ser reconhecidas numa data posterior, como parte do custo de um activo intangível.

A adopção de um modelo tal como o descrito é exequível, como resulta das soluções já adoptadas pela França e por Espanha (2005, 2007). Não obstante ser muito significativa a diferença de forma, em substância, as soluções e conceitos a adoptar são as mesmas que já constam do SNC, consideradas as alterações sugeridas na primeira parte do presente documento.”

III

DA COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

A Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, já por diversas vezes tem abordado a questão da normalização contabilística em Portugal, tendo mesmo chegado a abordar a temática em termos formais, só não avançando com uma iniciativa de índole pública, porque foi consensual que enquanto não estivesse discutida a proposta do SNC, não faria sentido abrir essa discussão.

Independentemente da oportunidade, a exemplo de outros países muito próximos da doutrina constante da proposta do SNC, a normalização desde há muito que não se encontra na esfera governamental, ou mesmo a funcionar sob a sua tutela.

A União Europeia e a própria concepção de funcionamento da proposta apresentada, assenta numa libertação, diríamos, até excessiva, na intervenção dos profissionais. Ora, para que o sistema seja coerente e tenha unidade inter si, não faz sentido o alargamento da responsabilidade de opção para os profissionais, mantendo a normalização sob a tutela governamental.

É pois chegado o momento de entregar a regulamentação aos profissionais, criando mecanismos de controle por parte do governo que possibilite a intervenção deste, sempre que a normalização influencie directa ou indirectamente a verdade tributária e a utilização da contabilidade como fonte de informação credível para a determinação dos quantitativos tributários a entregar pelos sujeitos passivos ao estado, bem como possibilitar o conhecimento da economia real.

Por outro lado, em bom rigor, a normalização contabilística em Portugal, constitui hoje uma verdadeira manta de retalhos, onde de facto não existe um conceito unitário de normalização, mas sim uma espécie de domínio intervencional, onde cada um defende de forma aguerrida o seu espaço de intervenção.

A ideia que se transmite no domínio da normalização, não é uma ideia de um todo abrangente, embora com as respectivas especificidades, mas sim um conjunto de diversas bissectrizes, puxando cada uma para o seu lado.

O que a Câmara propõe é algo completamente diferente e dinâmico, dando uma imagem íntegra da contabilidade, embora mantenha e reconheça as especificidades e necessidade de determinados sectores, o que evidencia pela criação de colégios de especialidades.

É pois, em nosso entender, com a aplicação da proposta que adiante se apresenta o momento oportuno para se revolucionar a normalização contabilística em Portugal, entregando essa nobre tarefa aos que depois a terão de executar, ou seja, aos profissionais.

Para tanto, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, apresenta um projecto de decreto-lei, com vista à revogação da actual Comissão de Normalização Contabilística e, em sua substituição, a criação da nova comissão que se apresenta, e que é:

UM NOVO MODELO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

As necessidades financeiras do Estado, são directamente proporcionais à necessidade de intervenção social desse mesmo Estado na sociedade que gere.

Ressalvando outros entendimentos, a fraca intervenção social do governo português em determinados períodos da nossa história, em nosso entender, justifica a existência de alguns conceitos minorizados da prática dos actos de cidadania, o que, sendo um estado de vivência social, acaba por se reflectir nalguns dos nossos hábitos e até das interpretações que deles temos e cultivamos.

Um olhar mais atento sobre a organização social e económica do país surgiu com os desafios colocados com a integração de Portugal na União Europeia, exigindo comportamentos diferenciados que concebemos na nossa economia fora dos contextos proteccionistas de então o que exigia uma visão diferente desta nova realidade.

O sistema vigente de normalização contabilística surge neste contexto e, não obstante procurar uma realidade diferente, em nosso entender, acaba ele mesmo por ser vítima de uma leitura e concepção baseada em arquétipos do passado, então ainda recente.

Em boa verdade, o espartilho normativo contabilístico português, muito dificilmente pode consubstanciar um sistema normativo, mas antes uma espécie de pulverização daquele poder, não permitindo sobre o mesmo uma visão e desenvolvimento integrado.

Julgamos carecer de sentido que hoje em Portugal existam seis entidades a quem se encontra conferido o poder de emitir normas contabilísticas, sendo o Banco de Portugal (BP) para as instituições financeiras e outras similares, a Comissão de Normalização da Contabilidade Pública (CNCP), Comissão de Normalização Contabilística (CNC), o Instituto de Seguros de Portugal, a Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) e a Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE).

A compartimentação da normalização contabilística portuguesa, conduziu à proliferação de entidades normalizadoras, criando-se zonas de intervenção

indefinida como é o caso do sector cooperativo, social e desportivo, onde ninguém sabe de quem é a responsabilidade de normalizar.

Ora, embora reconhecendo a especificidade de cada entidade interveniente, o seu elevado número, para além de dispersar sinergias, acaba por aportar à normalização custos injustificados a uma dispersão doutrinária que em nada abona à credibilidade da contabilidade.

Na verdade, sem menosprezar a especificidade de cada sector interveniente, a contabilidade tem um único fim que é registar de forma verdadeira e apropriada o estado patrimonial das entidades a quem se aplica.

A normalização tem como fim criar regras, procedimentos e interpretações, que se julgam as mais adequadas à obtenção daquele objectivo.

Ora, salvo melhor opinião, toda a normalização é feita com aquele fim, variando a forma da sua obtenção, conforme a especificidade do sector a que se aplica.

A diferenciação, em nosso entender, não é suficientemente forte que justifique a existência de seis entidades normalizadoras, dispersando por essa via esforços e doutrinas que, se harmonizadas entre si, criariam uma imagem social diferente da que hoje tem a contabilidade.

Não se julgue que o nosso pensamento contém qualquer crítica aos organismos existentes, nem mesmo às personalidades que os compõem ou dirigem, de forma alguma, eles agem dentro de um contexto concebido pelo legislador e porquanto dentro da legalidade, sem que se questione a competência dos seus autores.

Questiona-se o modelo e a sua adequação à realidade actual. Questiona-se a concepção de funcionamento e a sua adequação à actual realidade económica do país.

Questiona-se, independentemente do mérito que tiveram num passado recente, o estaticismo de alguns figurinos contabilísticos, tendo-nos conduzido a realidades controversas sobre a utilidade da contabilidade e da sua função de expressar a situação patrimonial das empresas, uma vez que,

nos dias de hoje, o seu maior valor não tem expressão contabilística, isto é, não se encontra expresso no balanço.

Questiona-se as razões da Normalização ter uma tutela política. Os gestores políticos como condutores da sociedade e construtores do bem-estar social, devem salvaguardar que a normalização concorra para aquele objectivo, mas não serem eles os condutores da normalização.

Tendo a normalização os fins já elencados, ela é, no entanto, materializada pelos profissionais da contabilidade, pelo que estes devem ter uma elevada preponderância na sua elaboração.

Ressalvando outros entendimentos, em nosso entender, a normalização contabilística deve ser da responsabilidade dos profissionais da contabilidade os quais, concertados com os meios de estudo, investigação, ensino e empresarial, devem conjugar esforços para a construção de uma normalização que, embora atendendo à especificidade a que se destina, deve ter a preocupação de se harmonizar entre si.

Atendendo a que a contabilidade é o meio mais credibilizado para quantificar os impostos que as empresas e empresários devem pagar à sociedade em que se inserem, a exemplo com o que hoje acontece com a União Europeia, somos do entendimento que deverá manter-se o actual sistema imperativo de aplicação da normalização sendo que, a publicação só será possível após referendo por parte do Ministro das Finanças ou em quem este delegar.

Isto é, a normalização na nossa proposta será da competência dos profissionais da Contabilidade, Técnicos Oficiais de Contas, mas a sua publicação apenas será possível com a concordância do governo através do Ministério das Finanças.

No que respeita à normalização num contexto global, propomos a existência de uma única entidade a quem competirá toda a normalização hoje dispersa por seis entidades, subdividindo-se aquela em comissões especializadas, permanentes ou eventuais, sendo que as permanentes serão de imediato em número igual às entidades actualmente existentes e com a mesma vocação e objectivos.

No que respeita à composição da entidade normalizadora, é nosso entendimento que a estrutura actual não faz qualquer sentido, encontrando-se desfasada da nossa realidade, comportando representações que não existem, ou mesmo existindo, com o reconhecimento de interesse público à profissão dos Técnicos Oficiais de Contas e conseqüente criação da entidade reguladora (CTOC), perderam qualquer capacidade de representação profissional.

Com vista a um melhor entendimento do nosso pensamento, apresentamos um projecto de Decreto-Lei:

PROPOSTA DE DECRETO-LEI

A necessidade de uma melhor e maior organização de estrutura económica em Portugal conduziu à necessidade da concepção, estudo e aprovação de um plano Oficial de Contabilidade, tendo-se a ele seguido diversas iniciativas no domínio contabilístico, no sentido de uniformizar interpretações e comportamentos contabilísticos a nível nacional.

Para garantir a evolução daquele documento e encontrar soluções práticas para as dificuldades da sua aplicação, criou o governo uma comissão de normalização contabilística a quem incumbiu a gestão técnica, emissão de directrizes contabilísticas, interpretações técnicas decorrentes da aplicação do POC, remetendo para outras entidades a competência atribuída àquela comissão, consoante a especificidade do sector a que se destinava.

A experiência entretanto recolhida a nível Europeu e nos principais mercados financeiros, com especial relevo para a estratégia adoptada pela União Europeia quanto à uniformização dos comportamentos para um determinado grupo de empresas, veio a consubstanciar-se na adopção das Normas Internacionais de Contabilidade (NICS) ou também designadas por “International Accounting Standard Board” (IAS).

Aquela estratégia, materializada no Regulamento 1606/2002, de 19 de Junho da Comunidade, consagra a adopção do princípio de que a normalização é da competência dos profissionais, através das associações ou entidades suas representativas, competindo ao poder político avaliar os efeitos que aquela normalização tenha, ou possa vir a ter, na gestão dos

interesses públicos das sociedades que gerem, criando mecanismos de salvaguarda de garantia e preservação daquele interesse.

No preâmbulo do Decreto-Lei nº 367/99, de 18 de Setembro, já se antevia a necessidade de alteração do modelo de normalização contabilística em Portugal, assumindo-se que a doutrina constante daquele normativo tinha natureza provisória, prevendo-se mesmo a sua duração máxima de três anos e a necessidade de aproximar a normalização das estruturas na União Europeia.

Decorreram nove anos sobre a publicação do Decreto-Lei nº 367/99, de 18 de Setembro, impondo-se uma nova visão e reestruturarão do sistema de normalização contabilística em Portugal.

A concepção da normalização actual, porque dispersa por diversas entidades, tem criado zonas de indefinição quanto à capacidade de intervenção naquele domínio e não tem possibilitado uma leitura integrada das necessidades da Normalização em Portugal, constituindo-se como factor de dispersão de sinergias e meios monetários que não faz sentido continuar.

Em sua substituição concebemos um modelo centralizado da gestão do processo de normalização, mantendo-se no entanto a especificidade de alguns sectores de actividade através da criação de Colégios de Especialidade.

Consagra-se o princípio da Normalização pelos profissionais através das suas associações representativas, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e Ordem dos revisores Oficiais de Contas, reservando o governo a aceitação ou não do carácter imperativo das normas emitidas.

Foi ouvida a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

Assim, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição da República Portuguesa o Governo Decreta para valer como lei geral da República o seguinte:

Artigo 1.º
Competência Normalizadora

É da competência da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas a normalização contabilística de Portugal.

Artigo 2.º
Representação

A representação dos interesses da Contabilidade, em Portugal, no estrangeiro ou junto da União Europeia, é da competência da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 3.º

As orientações só têm natureza imperativa quando obtenham despacho favorável do Ministro das Finanças e são obrigatoriamente publicadas na I série do Diário da República.

Artigo 4.º

São extintas as Comissões de Normalização Contabilística e a Comissão de Normalização da Contabilidade Pública, bem como as funções de normalização que se encontravam, atribuídas ao Banco de Portugal, Instituto Nacional de Seguros, Comissão de Mercado de Valores Mobiliários e Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos.

Artigo 5.º
Revogação

São revogadas todas as disposições jurídicas inerentes à normalização contrárias ao que se dispõe no presente Decreto-lei ou no regulamento em anexo.

Artigo 6.º

A normalização contabilística, sua estrutura e modo de funcionamento regula-se pelo regulamento em anexo ao presente Decreto-lei, que dele faz parte integrante.

REGULAMENTO DA NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Artigo 1.º **Objectivos**

A normalização contabilística, tem como objectivo estabelecer normas e procedimentos contabilísticos para a contabilidade em Portugal, Harmonizar procedimentos quanto à aplicação das normas internacionais ou comunitárias, tendo em vista uma adequada, verdadeira, transparente e compreensível informação financeira.

Artigo 2.º **Atribuições**

São atribuições da Normalização Contabilística Portuguesa:

1 – Promover o estudo, a investigação e a divulgação da Contabilidade em Portugal, nomeadamente através das seguintes acções:

- a) Realização de estudos e investigações tendentes à adopção de conceitos, princípios e procedimentos contabilísticos que se revelem adequadas à realidade económica portuguesa e não sejam contrários aos princípios orientadores em vigor na União Europeia;
- b) Analisar a propor a criação ou alteração de Planos de Contas específicos ou sectoriais, nos sectores de actividade que pela sua especificidade ou função, se julgue adequado diferenciar orientações ou procedimentos contabilísticos específicos;
- c) Emitir directrizes contabilísticas, tornando-se obrigatória a sua aplicação após despacho de concordância do Ministro das Finanças, ou em quem ele delegar, sendo obrigatoriamente publicadas na I série do Diário da República;
- d) Emitir interpretações técnicas dos Planos Oficiais de Contas oficialmente aprovados;
- e) Ser ouvida em quaisquer projectos de natureza contabilística constantes de iniciativas legislativas;
- f) Emitir interpretações técnicas nas matérias de natureza contabilística, por sua própria iniciativa ou a pedido de quaisquer instituições que, pela sua actividade ou por efeito da aplicação de planos de

- g) contabilidade, sejam interessadas nas temáticas contabilísticas a eles aplicáveis;
- h) Representar os interesses de Portugal em todas as instâncias internacionais ou comunitárias e participar, no âmbito contabilístico nas reuniões ou eventos por aquelas realizadas.

2 – Promover a divulgação da Contabilidade e sua evolução, através dos meios que se revelarem mais adequados, nomeadamente através da realização de congressos, estudos, colóquios ou outras iniciativas tendentes a um melhor conhecimento da contabilidade em Portugal.

Artigo 3.º **Funcionamento**

O funcionamento da normalização tem ao seu serviço a seguinte estrutura:

- 1. O Conselho Geral;
- 2. Comissões Especializadas

1 – O mandato da estrutura normalizadora é de três anos e coincide com o mandato dos órgãos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 4.º **Composição do conselho geral**

O Conselho Geral é composto pelos seguintes elementos:

1- Da área da Administração Pública:

- a) um representante do Banco de Portugal;
- b) um representante da Comissão de Mercados de Valores Mobiliários;
- c) um representante do Instituto Nacional de Seguros;
- d) um representante do Instituto António Sérgio,
- e) um representante do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social;
- f) um representante da Direcção Geral da Administração Pública;
- g) um representante da Inspeção Geral das Finanças;
- h) um representante da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais;
- i) um representante da Secretaria de Estado do Desporto

2- Da área do Ensino Superior:

- a) um representante das Faculdades ou dos departamentos de Economia e Gestão das Universidades Portuguesas Públicas;
- b) um representante das Faculdades ou dos departamentos de Economia e Gestão das Universidades Portuguesas privadas;
- c) dois representantes das Escolas Superiores de Gestão dos Institutos Politécnicos;
- d) um representante dos Institutos Superiores de Contabilidade e Administração;
- e) um representante da Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior

3- Das Associações Empresariais:

- a) um representante das Associações Comerciais;
- b) um representante das Associações Empresariais;
- c) um representante da Associação dos Bancos Portugueses;
- d) um representante da Associação das Empresas de Seguros

4- De outras entidades:

- a) um representante da Liga de Clubes;
- b) um representante da Federação Portuguesa de Futebol;
- c) duas personalidades, nacionais ou de países de língua oficial portuguesa de reconhecido mérito nas áreas da Contabilidade, Gestão ou Fiscalidade a nomear pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

5- Os profissionais que integram o Conselho Geral são indicados pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e o seu número não pode ser inferior a cinquenta por cento dos elementos que o compõem.

6- As entidades com representação no Conselho Geral, indicarão um número de suplentes igual ao número de efectivos.

7- Cada membro do Conselho Geral, apenas pode representar uma entidade.

8- Os elementos que compõem o secretariado não integram as comissões permanentes.

Artigo 5.º **Competências do Conselho Geral**

Compete ao Conselho Geral:

- a) Deliberar sobre todas as matérias inerentes à normalização ou ao seu funcionamento;
- b) Elaborar e deliberar sobre a proposta de Plano de Actividades e Orçamento;
- c) Deliberar sobre quaisquer propostas que lhes sejam apresentadas pelas comissões permanentes, pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, por qualquer um dos seus membros ou por qualquer membro do Governo ou serviço da Administração Pública;
- d) Propor à Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas a criação de comissões permanentes ou eventuais;
- e) Eleger e destituir, por voto secreto, os elementos que integram as comissões permanentes ou eventuais.

Artigo 6.º **Comissões Permanentes ou Eventuais**

O Conselho Geral pode propor à Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas a constituição de Comissões Permanentes ou Eventuais.

1- São desde já constituídas as seguintes Comissões Permanentes:

- a) Comissão Permanente para a área da Contabilidade Empresarial;
- b) Comissão Permanente para a área das Instituições Financeiras;
- c) Comissão Permanente para a área de Seguros;
- d) Comissão permanente para a área dos Mercados de Valores Mobiliários;
- e) Comissão Permanente para a área Social e Cooperativa;
- f) Comissão Permanente para a área da Contabilidade Pública;
- g) Comissão Permanente para a área do Desporto

2- As Comissões Permanentes ou Eventuais são compostas por cinco elementos, eleitos em Conselho Geral.

Artigo 7.º **Competência das Comissões**

É competência das Comissões Permanentes ou Eventuais:

- a) Elaborar propostas de planos de contabilidade ou sua realização, aplicados à área económica da sua especialidade;
- b) Elaborar propostas de diferentes directrizes contabilísticas aplicáveis aos sectores económicos da área da sua especialidade;
- c) Elaborar pareceres técnicos e interpretativos das matérias contabilísticas conexas com a área económica da sua especialidade;
- d) O objecto e duração das Comissões Eventuais serão fixados pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas sob proposta do Conselho Geral.

- 1- Mediante proposta do Conselho Geral, poderá a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas contratar assessores ou especialistas nos temas que se encontrarem em debate nas Comissões.

Artigo 8.º **Presidente do Conselho Geral**

O Presidente do Conselho Geral é, por inerência do cargo, o Presidente da Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

- 1- A Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas pode delegar a presidência do Conselho Geral em qualquer personalidade de reconhecido mérito nas áreas inerentes à normalização.

Artigo 9.º **Competências do Presidente do Conselho Geral**

São atribuídas ao Presidente do Conselho Geral as seguintes competências:

- a) Convocar e orientar os trabalhos do Conselho Geral;

- b) Representar o Conselho Geral junto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas;
- c) Propor à Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas a constituição de representações nacionais e estrangeiras, nos assuntos inerentes à normalização;
- d) Assinar e despachar a correspondência relativa à normalização;
- e) Elaborar a ordem do dia das reuniões do Conselho Geral;
- f) Tomar decisão em todas as matérias que não sejam da competência específica de nenhum dos órgãos e, de uma forma geral, garantir o bom funcionamento dos serviços inerentes à normalização.

Artigo 10.º **Receitas**

As receitas necessárias ao funcionamento da actividade de normalização são garantidas por orçamento próprio dotado pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 11.º **Remunerações**

As funções desempenhadas no Conselho Geral ou nas Comissões Permanentes são remuneradas com senhas de presença.

- a) As senhas de presença são fixadas pela Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas;
- b) Até nova fixação pelo órgão competente, a senha de presença é de cem euros por cada reunião;
- c) No caso de se realizar mais do que uma reunião no mesmo dia, apenas é devida uma senha de presença.

Artigo 12.º **Instalações**

A Normalização Contabilística funciona nas instalações da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 13.º **Apoio administrativo**

O apoio administrativo necessário ao funcionamento da Normalização Contabilística será prestado pela Câmara dos Técnico Oficiais de Contas.

IV

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A grande questão que se coloca à proposta em debate, não é o desafio que ela representa para os profissionais, nem mesmo os efeitos negativos da importação de conceitos culturais não consentâneos com a nossa tradição contabilística. Embora reconhecendo algumas dificuldades, elas com maior ou menor esforço, empenho da CTOC e dos profissionais, seriam vencidas em tempo útil.

O “calcanhar de Aquiles” de todo o processo é a enorme subjectividade em que assenta todo o funcionamento do novo sistema.

E temos que ter em atenção que não são os profissionais os únicos manuseadores do sistema que nos é proposto, mas também outras entidades, como é o caso das universidades, do sector empresarial, mas também a própria Administração Fiscal vai manusear o sistema, no mínimo nos actos inspectivos de verificação de conformidade.

Ora se um sistema na sua execução pressupõe a assumpção da responsabilidade profissional pelas opções tomadas, facto que lhe confere, porque individualizado, uma enorme subjectividade no julgamento efectuado, então quem analisa a conformidade daquelas opções, á falta de critérios e elementos objectivos de análise e julgamento, também as analisará com base numa elevada dose de subjectividade.

Ora este facto, aliado a uma tradição de funcionamento da Administração Fiscal Portuguesa, mais em função da capacidade de captação de receitas e menos em função da razoabilidade dos rendimentos obtidos ou até pela capacidade de os obter, deixa os profissionais completamente desprotegidos quanto ao trabalho por eles desempenhado.

Por exemplo o funcionamento do sistema de imparidade, ou mesmo o mecanismo de amortizações dos bens do activo corpóreo, se o processo não

for acompanhado por um sistema normalizador em que se definam as regras mínimas de funcionamento e enquadramento, constituirão, não temos dúvidas, não factores de progresso e evolução profissional, mas sim fontes de permanente conflito entre os profissionais e a Administração Fiscal.

Se um profissional, baseado nas expectativas que tem do funcionamento da empresa, por exemplo, considerar que um determinado bem corpóreo esgota a capacidade de cumprir a sua missão num determinado período de tempo e depois esse tempo é ultrapassado, como é que ele se defende perante a constatação do facto pela Administração Fiscal?

E como é que reage a própria Administração Fiscal a esta mudança tão radical? Estará ele preparada para aceitar as contingências que a subjectividade de análise comporta?

No caso apresentado, como é que reagiria a Administração Fiscal? Aceitaria os custos da amortização calculados pelo profissional? Claro que não. Perante um facto como o descrito, de certeza que teríamos o corte como custo da amortização, a alteração à matéria colectável, com todas as consequências daí advenientes, com o pagamento de coimas e juros compensatórios.

Por outro lado, não obstante estar praticamente esgotado o prazo de discussão da proposta do SNC, não se conhecem quaisquer estudos, ensaios ou conclusões que minimamente nos possibilitem conhecer quais os efeitos que a aplicação da proposta em debate terá no domínio da fiscalidade.

Serão aceites custos ou proveitos fiscais por exemplo as correcções por imparidade?

Que efeitos tem na matéria colectável a utilização do justo valor nos mais diversos domínios dos bens das empresas? E para quando a definição mínima de aplicação de uma regra de enquadramento e funcionamento dos parâmetros do justo valor? Qual a compatibilidade da aplicação do justo valor com as normas em vigor para o planeamento fiscal agressivo?

A falta de definição daqueles balizamentos constituirá, estamos convencidos, um sério elemento de perversão, não só para a credibilidade da contabilidade, mas também de conflitualidade entre os profissionais e

empresários de menor escrúpulos que não deixarão fugir a oportunidade que o sistema lhe oferece de inventarem balanços à medida das suas necessidades, exercendo sobre os profissionais as mais díspares pressões para que estes inventem também a própria contabilidade.

Ora, perante o universo de interrogações sem resposta e mesmo sem um mínimo orientativo da sua evolução, a proposta do SNC, tal qual nos é apresentada é um verdadeiro salto no escuro. Não sabemos onde vamos parar, mas há uma coisa que, cada vez mais se começa a clarificar para nós, é que ela é prematura e não se encontra minimamente sustentada em pressupostos consequenciais provenientes da sua aplicação.

Nos fóruns internacionais em que a CTOC participa, tendo sido os mais recentes a reunião e conferência internacional da EFAA, realizada na cidade de Copenhaga, na Dinamarca e do CILEA, em Cartagena, Colômbia, a questão da necessidade de uma linguagem universal da contabilidade tem sido muito discutida, sendo aceite pacificamente que as normas internacionais de contabilidade (IAS) podem desempenhar aquele papel, mas que a sua estrutura conceptual não se encontra adaptada à realidade económica de cada país.

A Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas reafirma o seu apoio à criação e desenvolvimento de uma linguagem universal para a contabilidade, missão que entende poder ser cumprida pelas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), mas é do entendimento que a sociedade contabilística portuguesa e as entidades que verificam a conformidade contabilística não se encontram preparadas para adoptar a estrutura conceptual daquelas normas.

É convicção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas que o sistema de normalização contabilística existente em Portugal deixou de cumprir a sua missão, nem permite pela quantidade de entidades normativas existente a criação de uma imagem de unidade em torno de uma estratégia contabilística, pelo que propõe com a entrada em vigor do novo SNC a extinção da actual Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

Nos termos de tudo o que antecede a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas formula a seguinte proposta:

V PROPOSTA

Com a fundamentação e justificação que antecede, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, na sua reunião de Direcção de 30 de Julho do ano de 2008, aprova por unanimidade a seguinte proposta:

- 1 - Que a partir do ano de 2010 se adoptem as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), conforme nos é proposto pela Comissão de Normalização Contabilística (SNC);
- 2 – Que até ao ano de 2015 não seja adoptada a Estrutura Conceptual das Normas Internacionais de Contabilidade, mantendo-se em vigor a normalização contabilística, tendo como missão, de entre outras, a preparação gradual da adopção daquela estrutura;
- 3 – Que a nomenclatura usada nas definições das IAS seja readaptada, conforme proposta em anexo à nossa realidade cultural;
- 4 – Que seja extinta a actual Comissão de Normalização Contabilística, por inexistência superveniente de objecto e, em seu lugar, seja criada uma nova Comissão de Normalização Contabilística, conforme proposta em anexo.

Vertemos na presente proposta, atentos os fundamentos que a justificam, o nosso pensamento sobre o caminho mais seguro a operar na estrutura contabilística portuguesa, manifestando-nos disponíveis para quaisquer esclarecimentos havidos por convenientes.

Lisboa, 30 de Julho de 2008

O Presidente da Direcção

(A. Domingues Azevedo)