

Novo Sistema de Normalização Contabilística – alterações introduzidas após o processo de audição pública

Por Domingos Cravo, Isabel Castelão Silva, Carlos Grenha, Pedro Colaço e Sérgio Pontes, Comissão de Acompanhamento do Novo Sistema de Normalização Contabilística

Da audição pública ao SNC ficou evidente, entre outras questões, a necessidade de correcção das consequências do carácter pró-cíclico das NCRE, bem como da subjectividade do *fair-value*. Pretende-se que estas alterações cheguem a bom porto através da modificação do CSC que visa impor limitações à distribuição dos resultados apurados com base no justo valor.

A Comissão de Acompanhamento do Novo Sistema de Normalização Contabilística entendeu divulgar por esta via uma síntese das principais alterações que foram introduzidas no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que foi preparado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), e procura aclarar algumas das opções que foram tomadas.

O documento sintetiza a apresentação pública do novo modelo que teve lugar no passado dia 23 de Abril de 2009, na Culturgest, em sessão pública presidida pelo ministro de Estado e das Finanças e que contou também com a presença dos secretários de Estado dos Assuntos Fiscais e da Justiça.

Âmbito dos trabalhos da Comissão de Acompanhamento

A Comissão de Normalização Contabilística aprovou, na sua reunião do Conselho Geral de 3 de Julho de 2007, o novo Sistema de Normalização Contabilística tendo, de seguida, enviado o mesmo ao Governo.

Dada a relevância e previsível impacto deste novo conjunto normativo, a CNC entendeu divulgá-lo de imediato no seu *site* e o Governo, em sessão pública realizada no dia 16 de Abril de 2008, presidida pelo ministro de Estado e das Finanças e que contou ainda com a presença do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e de vários membros da CNC, efectuou a apresentação pública do novo sistema e declarou aberto, por 60 dias, um período de audição pública.

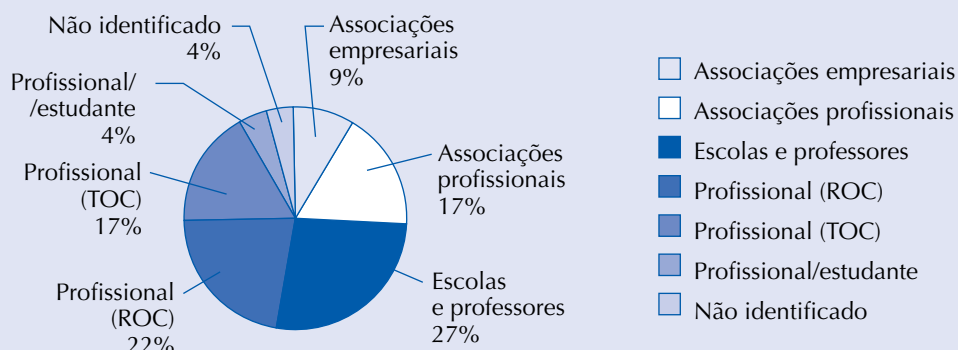
Em simultâneo, foi criada (¹) a Comissão de Acompanhamento do Novo Sistema de Normalização Contabilística, com as missões de «preparar as propostas de documentos legislativos e outra documentação pertinente no sentido de se proceder articuladamente às alterações do quadro normativo contabilístico nacional, que está actualmente sujeito ao Plano Oficial de Contabilidade, tendo em conta as adaptações do normativo contabilístico nacional decorrentes da introdução do novo sistema de normalização contabilística, bem como efectuar o seu acompanhamento e apreciação ao longo dos respectivos processos legislativos.

Na sequência do Despacho de criação, a Comissão de Acompanhamento deu início aos trabalhos, efectuando o correspondente acompanhamento do processo de audição pública do novo sistema (novo SNC) que decorreu, após uma prorrogação concedida por Despacho do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, entre 16 de Abril de 2008 e 31 de Julho de 2008. Durante esse período foram recebidos cerca de 30 contributos, além de cerca de uma dezena de outras contribuições que foram remetidas pela, ou através, da CNC. A distribuição dos contributos por origem dos participantes no processo pode apresentar-se graficamente como se demonstra na figura 1.

Do ponto de vista político, o objectivo principal era que o novo SNC, satisfazendo o princípio da proporcionalidade, garantisse simplificação, modernização e transparência.

As primeiras preocupações da Comissão de Acompanhamento do Novo Sistema de Norma-

Figura n.º 1: Distribuição dos contributos por origem



lização Contabilística consistiram na avaliação dos previsíveis efeitos que a aplicação das normas em que se baseia o novo SNC poderá vir a ter na qualidade da informação financeira, atenta a circunstância de o objectivo de melhoria constituir a *ratio* fundadora da alteração. Embora não existam, até ao momento, quaisquer estudos públicos que permitam aferir as consequências da aplicação do novo SNC em Portugal, dada a proximidade entre o modelo a adoptar em Portugal e as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS)/Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), pareceu adequado apreciar os resultados do estudo efectuado pelo *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) em 2007 «EU Implementation of IFRS and Fair Value Directive», onde se demonstra que a maioria dos principais *stakeholders* da informação financeira consideraram que com a adopção do modelo IAS/IFRS existiu uma clara melhoria da qualidade da informação financeira prestada pelas entidades:

Stakeholder	Melhorias de qualidade	Decréscimos de qualidade
Investidores	63%	24%
Preparadores	60%	14%
Audidores	80%	8%

Esta conclusão permitiu inferir que a introdução do novo referencial contabilístico português trará, também, uma melhoria generalizada da qualidade da informação financeira prestada pelas entidades que tenham de aplicar o SNC e, portanto, não se encontraram à partida razões para modificar a estrutura do modelo proposto pela CNC, pelo que ficou patente a necessidade de mudança do sistema de normalização ainda em

vigor e que tem como base o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

De entre as razões que se podem encontrar para justificar tal mudança, estão, em primeira linha, o facto do actual sistema não estar alinhado com a actual tendência europeia de normalização; de, por opção política, obrigar à manutenção de dupla contabilidade (para efeitos registais e fiscais) e; de enfermar de diversas insuficiências inerentes à desactualização face às melhores práticas e tendências que hoje são correntes.

O modelo do SNC

Assim sendo, a opção tomada pela CNC e formulada na sua proposta, contemplava – e assim se manteve na versão final – um sistema contendo três conjuntos de normas ⁽²⁾:

- as que decorrem da IAS/IFRS, aplicáveis em Portugal, directamente por força do Regulamento 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, ou por aplicação de alguma das disposições constantes do diploma que aprovará o novo SNC ⁽³⁾;
- as que decorrem do modelo geral do novo SNC;
- as que integram o modelo para pequenas entidades, também do novo SNC;

sendo que este modelo triplo se pretende que seja coerente e devidamente articulado sem, contudo, prescindir que quanto aos dois últimos patamares os mesmos correspondam a um sistema nacional ⁽⁴⁾, embora (fortemente) inspirado nas IAS/IFRS. Consequentemente, é bom realçar que não se trata em nenhuma circunstância de uma mera adopção das IAS/IFRS, mas sim da sua adaptação à realidade nacional e dando satisfação às obrigações nacionais decorrentes do

cumprimento das Directivas Comunitárias, significa que Portugal, consciente de que as normas contabilísticas induzem efeitos económicos, pretende avaliar os mesmos previamente à aprovação de qualquer norma. Foi esta a razão pela qual, sendo o novo sistema ⁽⁵⁾ baseado nas IAS/IFRS em vigor numa determinada data, se procurou fixar temporalmente as referências às referidas normas, com as necessárias menções às IAS/IFRS respectivas e Regulamentos Comunitários aplicáveis, de modo a procurar impedir a imediata entrada em vigor em Portugal de quaisquer modificações que pudessem vir a sofrer as IAS/IFRS mencionadas no SNC.

Visando apurar o potencial efeito nas demonstrações financeiras das entidades que virão a estar sujeitas ao SNC decorrente da aplicação das novas normas, também aqui se procurou a analogia possível e que no caso se traduziu na apreciação dos impactos nas demonstrações financeiras das entidades com valores cotados na Euronext – Lisboa e que adoptaram pela primeira vez as IAS/IFRS em 2005. Nesse contexto, foi possível constatar o seguinte:

Ora, mesmo descontando as diferenças conjun-

Mantém-se, pois, a principal característica da proposta da CNC, isto é, que o novo modelo de normalização contabilística seja um modelo que claramente está mais assente em princípios do que regras explícitas, contrariamente ao modelo actualmente vigente com base no POC. Esta opção arrasta obviamente uma maior liberdade de actuação das entidades em matéria de políticas contabilísticas, mas também lhes acarreta uma maior responsabilidade, na medida em que passam a ser responsabilizadas pelo cumprimento dos princípios gerais constantes da norma e o que conduzirá à apresentação de informação financeira de elevada qualidade. Por outro lado, deixam de estar balizadas por regras e procedimentos muito fechados que, embora facilitassem o *modus faciendi*, não raras vezes conduziam a distorções informativas.

Âmbito de aplicação

Quanto ao âmbito de aplicação do SNC, mantém-se a proposta formulada pela CNC de que, com excepção das entidades que obrigatória ou facultativamente adoptem as IAS/IFRS, será um sistema a adoptar pelas seguintes entidades:

- Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial ⁽⁷⁾;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas;
- Cooperativas;

- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- Outras entidades.

Clarificou-se ainda que as entidades sem fins lucrativos que antes estavam sujeitas ao POC, adoptarão, até que seja criado um modelo que contemple todas as suas especificidades, o modelo agora em aprovação.

Demonstrações financeiras e estrutura regulamentar

Em matéria de demonstrações financeiras, é digno de registo a não consideração, no modelo ge-

Rubrica/rácio	Aumentos	Diminuições
Activo	40%	60%
Passivo	63%	37%
Capital próprio	54%	46%
Resultado do período	77%	23%
Autonomia financeira	49%	51%
Solvabilidade	46%	54%
Rendibilidade dos capitais próprios	71%	29%

turais no momento da primeira aplicação das IAS/IFRS e do novo SNC, não é de prever que, em termos agregados, venham a existir impactos muito significativos. Contudo, não é possível prever o impacto em cada uma das entidades que venham a adoptar o novo sistema.

Tudo o que até aqui foi referido reforça a tese da não existência de razões irremovíveis para que o modelo a adoptar não corresponda nas suas grandes linhas ao modelo antes aprovado em sede de CNC. Acrescente-se que também não resultaram, do conjunto dos contributos em sede de audição pública, argumentos que justificassem a modificação do modelo. ⁽⁶⁾

ral, da possibilidade da elaboração da demonstração dos fluxos de caixa pelo método indirecto. Considerou-se que a exigência do método directo contribui para uma melhoria significativa da qualidade da informação prestada, potenciando, por isso, uma melhor análise dos fluxos de caixa das entidades.

Na versão final do modelo do SNC, mantém-se integralmente a estrutura regulamentar que foi proposta pela CNC e que é resumida no quadro seguinte:

Instrumento legal	1.º nível		2.º nível	
	Obrigatório	Facultativo	Modo geral	Modo PE
Regulamentos comunitários	Integralmente			
Decreto-Lei			Princípios gerais	
Portaria			MDF	MDF-PE
			CC	
Aviso			EC	
			NCRF	NCRF-PE
			NI	NI

do *fair-value* através de outros factores que não a cotação de mercados regulamentados;

3 – Criação de mecanismos de controlo da aplicação do novo SNC, estabelecendo um regime contra-ordenacional associado à má ou não aplicação do novo SNC.

As pequenas entidades – Quanto às questões associadas à problemática das pequenas entidades, as mesmas tiveram em consideração a vontade política de que deveria existir uma simplificação da norma, de modo a que fosse reduzido o im-

Questões de fundo

Em termos políticos, assumiram particular relevância na construção da versão final do SNC duas temáticas: a do *fair-value* e a das pequenas entidades. ⁽⁶⁾

O *fair-value* – Na apreciação da problemática do *fair-value*, a Comissão de Acompanhamento entendeu sugerir as seguintes medidas:

1 – Adopção do *fair-value* «regulado», isto é, a adopção de critérios de *fair-value*, por regra, apenas é possível em situações em que exista mercado regulado (por exemplo, a adopção da informação constante do Sistema de Informação de Mercados Agrícolas na norma referente à Agricultura). Em especial, a adopção de critérios *mark-to-model* é fortemente restringida;

2 – Estabelecimento – através da alteração da redacção do art. 33.º do Código das Sociedades Comerciais – de limites à distribuição de resultados, sempre que estes tenham origem em valores não realizados provenientes da aplicação

pacto da adopção do novo sistema aos aspectos essenciais e não fossem criadas desvantagens competitivas relativamente a pequenas entidades de países terceiros «concorrentes».

Foi estabelecido que se deveria entender, no quadro do SNC, por pequenas entidades (PE) as que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: um volume de vendas líquidas e outros rendimentos de um milhão de euros, total de balanço de 500 mil euros e 20 trabalhadores. Além disso, as contas não podem estar, legal ou estatutariamente, sujeitas a certificação legal das contas.

A norma PE é especificamente destinada às entidades de menor dimensão e assenta, essencialmente, na mesma filosofia, conceitos e requisitos técnicos de referência que o regime geral. Contudo, procurou-se que a mesma fosse efectivamente de encontro às necessidades deste tipo de entidades.

Com tal finalidade, a versão final da norma contempla, entre outros, os seguintes aspectos:

- Aplicação prospectiva da norma;

- Fortíssima limitação à utilização do justo valor;
- Inclusão dos tratamentos transversais à generalidade das entidades abrangidas;
- Eliminação do tratamento de matérias específicas a determinados sectores da economia (por exemplo, agricultura ou contratos de construção);
- Clarificação de alguns aspectos relativos a imparidades e a inventários;
- Agregação dos capítulos relativos a provisões e a matérias ambientais.

Outros aspectos acolhidos

Para além dos aspectos assinalados, existiram ainda outros considerados globalmente ao nível do novo SNC, como sejam:

- Tratamento contabilístico dos subsídios relacionados com activos ao nível dos capitais próprios;
- Possibilidade de utilizar o método do custo, no caso das contas individuais e no que se refere à valorimetria das participações em subsidiárias e associadas, nos casos em que se verifiquem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora;
- Utilização do método indirecto na regularização de inventários;
- Re/classificação dos capitais próprios (*owners/non-owners*);
- Detalhes acerca da Norma Contabilística e de Relato Financeiro relativa à primeira aplicação;
- Questões acerca do Código de Contas;
- Algumas questões de detalhe formal e de coerência inter-instrumentos;
- A incorporação da NI n.º 3 como apêndice à NCRF relativa às matérias ambientais;
- Algumas questões terminológicas.

Os subsídios relacionados com activos – De todos os aspectos acima referidos, realçamos o tratamento contabilístico preconizado para os subsídios relacionados com activos que vai permitir que as entidades nacionais evidenciem indicadores financeiros efectivamente equivalentes aos que são apresentados por entidades de outros países onde o tratamento contabilístico de tais subsídios não segue a actual IAS.

As questões de terminologia – Entendemos ainda referir a razão das opções que foram tomadas em matéria de terminologia, uma vez que se tratou de assunto especialmente recorrente nos contributos efectuados em sede de audição pública. De facto, foi referido por diversas vezes que o SNC utiliza uma terminologia que frequentemente se afasta daquela que vinha sendo utilizada quer pelas normas nacionais quer pela própria doutrina.

Contudo, há que manter presente o contexto em que estas alterações estão a ocorrer. Efectivamente, a anteceder a mudança preconizada pelo SNC, verificou-se a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade e das Normas Internacionais de Relato Financeiro pela União Europeia. Ora, a partir do momento em que as normas emitidas pelo IASB passaram a integrar, através do mecanismo de endosso, o acervo jurídico comunitário e, conseqüentemente, passam a integrar também o ordenamento jurídico nacional, tem sentido acrescido que a terminologia a adoptar pelas normas contabilísticas nacionais se aproxime da terminologia utilizada nas normas internacionais de contabilidade. Com tal opção, uniformiza-se, na maioria dos casos, a terminologia adoptada em ambos os conjuntos de normas com utilização em Portugal e na União Europeia, contribuindo-se desse modo para o aumento da segurança jurídica da norma contabilística.

Diferentemente de alguns dos argumentos utilizados, não se considera que a nova terminologia possa conduzir ao isolamento do sistema contabilístico mas, bem pelo contrário, a contribuir para que do ponto de vista da doutrina exista uma maior precisão dos conceitos, retirando-se da norma contabilística aqueles susceptíveis de múltiplas interpretações que amiudadamente foram utilizados para desvirtuar a aplicação da norma.

Aspectos não acolhidos

De entre os contributos recepcionados, não puderam ser acolhidos os seguintes aspectos:

- Estrutura conceptual – aplicação no tempo e hierarquia;
- O “excesso” de divulgações;
- Algumas questões acerca do Código de contas;
- Algumas questões terminológicas.

Estrutura conceptual: aplicação no tempo – Quanto à problemática da aplicação no tempo da estrutura conceptual, pareceu-nos que a proposta não se podia sustentar em qualquer fundamento de natureza teórica ou prática. Com efeito, o FASB define a estrutura conceptual como sendo um «sistema de objectivos interrelacionados e fundamentos que podem levar a normas consistentes» e Miller, entende que, de uma forma geral, a «estrutura conceptual define um conjunto de termos e conceitos que podem utilizar-se ao identificar e debater diferentes questões. É, pois, um produto da e para a regulamentação contabilística.»

Assim sendo, uma estrutura conceptual visa dar resposta a questões como sejam ⁽⁹⁾ as necessidades dos utentes, os objectivos da informação financeira, os requisitos ou qualidades que deve cumprir a informação para satisfazer tais necessidades e o objectivo, de modo que dos pontos anteriores se deduzam questões tais como os elementos das demonstrações financeiras, o seu reconhecimento e a valorização dos mesmos.

Para muitos ⁽¹⁰⁾, «é necessário estabelecer uma linguagem comum para a elaboração das demonstrações financeiras que, por um lado, seja compreensível para todos os utentes e, por outro, se acomode ao progresso económico com o qual mantém uma constante interrelação, já que será este que determina a quantidade e a qualidade da informação procurada.»

Ora, tendo a estrutura conceptual esta importância, não se compreende como é que a sua adopção pode ser de aplicação gradual e diferida por um dado período.

O “excesso” de divulgações

- Finalmente, quanto ao comentário/crítica relativa ao excesso de divulgações e à necessidade da sua simplificação, entendemos que esta desagregação de informação constitui uma inevitabilidade dos sistemas baseados em princípios e não em regras. A transparência informativa a isso exige e, portanto, não há especiais áreas de sim-

plificação, com excepção de algumas divulgações exigidas às PE.

Vantagens do SNC

Importa ainda salientar como vantagens claras decorrentes da implementação do novo SNC, as seguintes:

- Relato financeiro mais moderno gerando um potencial «afastamento» fiscal;
- Potencial redução do risco de informação, pois o SNC aumenta a transparência, numa perspectiva de políticas de divulgação da informação bastante detalhadas e transparentes;
- Potencial melhoria da organização interna;
- Potencial facilitador de negócios atendendo à linguagem «internacional», eliminando muitas diferenças actuais.

Custos da adopção

Questão especialmente importante tem a ver com os custos de adopção do novo SNC. Não existem, obviamente, estudos que nos permitam afirmar quais os custos que as empresas terão de suportar para aplicar o novo sistema. Contudo, tendo por base o estudo acima referenciado (ICAEW 2007 *EU Implementation of IFRS and Fair Value Directive*), podemos concluir que os mesmos não são especialmente relevantes. Com efeito, os custos iniciais da adopção das IAS/IFRS foram os seguintes:

Custos iniciais da adopção das IFRS	
Dimensão da empresa	Custos da adopção das IFRS
Volume de negócios inferior a €500 M	0,31% do volume de negócios
Volume de negócios entre €500 M e €5 000 M	0,05% do volume de negócios
Volume de negócios acima de €5 000 M	0,05% do volume de negócios

e os custos recorrentes de aplicação das IAS/IFRS são:

Custos recorrentes de aplicação das IFRS	
Dimensão da empresa	Custos da adopção das IFRS
Volume de negócios inferior a €500 M	0,06% do volume de negócios
Volume de negócios entre €500 M e €5 000 M	0,01% do volume de negócios
Volume de negócios acima de €5 000 M	0,008% do volume de negócios



Conclusões

Pode dizer-se que, como resultado do processo de audição pública ficou patente a necessidade da correcção das consequências do carácter pró-cíclico das NCRF, bem como da subjectividade do *fair-value*, o que se pretende alcançar, designada-

mente, pela via das acima referidas alterações ao CSC que visam impor limitações à distribuição dos resultados apurados com base no *fair-value*. Por outro lado, crê-se que o novo SNC apenas poderá ter uma aplicação apropriada se existir um adequado processo de *enforcement*, o que levou à inclusão de vários mecanismos de controlo da aplicação das normas, bem como de disposições sancionatórias por não aplicação, ou aplicação não adequada do SNC.

Tal como referiu o secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 16 de Abril de 2008, também acreditamos que «neste enquadramento, o novo SNC é, em

si mesmo, uma fonte potencial de competitividade, bem como um passo decisivo no sentido da harmonização dogmática do tecido contabilístico nacional tendo em atenção as tendências internacionais vigentes.» ■

(Texto recebido pela CTOC em Maio de 2009)

- (¹) Pelo Despacho n.º 194/2008 – XVII do Gabinete do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 9 de Abril de 2008.
- (²) E nesta linha a referência efectuada pelo secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 16 de Abril de 2008: «As características do tecido empresarial português claramente apontam para que os normativos contabilísticos tenham em devida conta diferentes níveis de necessidades de relato financeiro, que vão desde as entidades com valores mobiliários cotados, a que correspondem as maiores exigências, até às microentidades, a quem basta um regime simplificado. E, para assegurar a competitividade é importante a convergência das normas utilizadas na Europa com as normas internacionais de contabilidade.»
- (³) E que, na sua essência, corresponde às disposições constantes do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro.
- (⁴) A este propósito, relembre-se a afirmação do ministro de Estado e das Finanças, em 16 de Abril de 2008: «Compreendemos, portanto, que a normalização contabilística nacional deve aproximar-se dos novos padrões e garantir sintonia com as Directivas e Regulamentos contabilísticos da União Europeia. Impõe-se, por isso, revogar o Plano Oficial de Contabilidade e substituí-lo por um novo normativo alinhado com a modernização contabilística ocorrida na União Europeia.»
- (⁵) Sempre que se fale de «novo sistema» sem qualquer outra referência, referimo-nos ao modelo geral e ao modelo para pequenas entidades.
- (⁶) Evidentemente que, face ao tempo necessário para a preparação de um modelo alternativo, tendo em linha de conta o tempo que havia sido dispendido na preparação do SNC (cerca de quatro anos) tais argumentos teriam de ser especialmente fortes, pois a sua aceitação implicaria um atraso significativo no processo de modernização do sistema contabilístico.
- (⁷) Excepto aquelas com volume de negócios reduzido e que o diploma que aprovar o SNC vier a dispensar da sua aplicação.
- (⁸) Veja-se a informação do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 16 de Abril de 2008: «Por seu lado, é criada uma norma especificamente destinada às entidades de menor dimensão, mais acessível e de mais fácil aplicação, que permite delimitar e simplificar num único documento as exigências contabilísticas mais comuns a esse tipo de entidades.»
- (⁹) Taa (1996).
- (¹⁰) Martínez (1997).