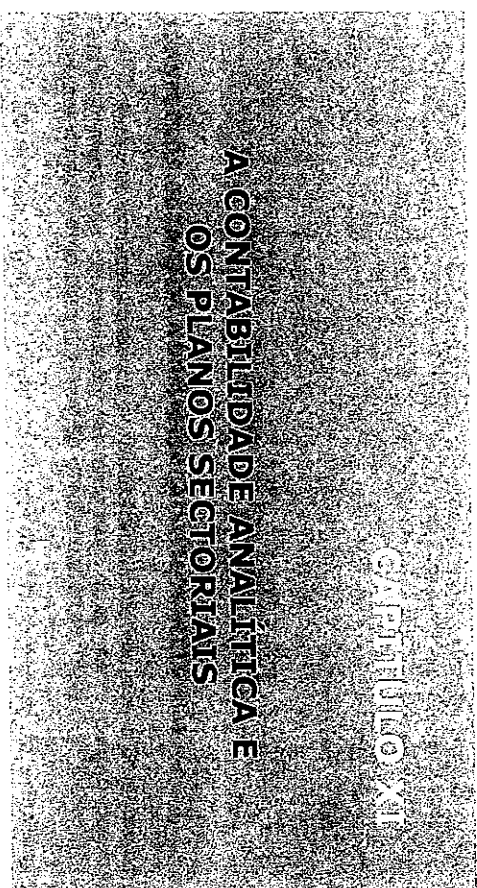




OBJECTIVOS:

- Aprender a evolução da normalização contabilística em Portugal, referindo o papel da Comissão de Normalização Contabilística;
- Definir «plano sectorial de contabilidade»;
- Caracterizar os planos sectoriais de contabilidade existentes.

1. ASPECTOS GERAIS DA NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Para quê a necessidade da normalização? Sabemos que a organização e desenvolvimento da contabilidade das empresas deve, tanto quanto possível, processar-se de acordo com um modelo geral e uniforme.

Normalizar significa, neste caso, definir um conjunto de princípios e critérios que devem ser uniformemente seguidos pelas diversas organizações económicas, no que respeita à terminologia, âmbito e movimentação das contas, às regras valorimétricas dos elementos do património e de apuramento dos resultados e à elaboração e apresentação dos documentos.

A normalização pode ser *nacional*, isto é, aplicável a todas as empresas do país e *sectorial*, ou seja, de aplicação às empresas de determinado sector, o qual se rege por determinadas particularidades (veja-se o caso das empresas de transportes, as quais apresentam especificidades não extensivas às restantes empresas).

A normalização contabilística apresenta vantagens, quer do ponto de vista das entidades exteriores (fornecedores, Administração fiscal, accionistas, instituições bancárias, sindicatos, ...), quer do ponto de vista das próprias empresas.

Por um lado, o controlo feito pelas entidades fiscalizadoras possibilita uma mais justa e equitativa tributação, além de facilitar a própria defesa das empresas perante o fisco. Por outro, alivia as tarefas do pessoal da contabilidade e melhora a própria organização.

A normalização dos documentos contabilísticos permite ainda a qualquer um que disponha de um mínimo de conhecimentos financeiros e contabilísticos de exercer o seu espírito crítico sobre a situação económica e financeira.

Por último, aperfeiçoa as estatísticas internas, facilita as análises comparativas entre empresas no espaço e no tempo e o próprio ensino das matérias contabilísticas nos estabelecimentos em que é ministrado.

Embora as vantagens apresentem aspectos de peso significativo, existem críticas à apresentação uniforme dos documentos financeiros. A mais relevante respeita à rigidez que, segundo alguns, se apresenta e não tem em consideração

a natureza das diversas actividades económicas, a dimensão das empresas e a sua estrutura e organização internas.

Evidentemente que o problema é diferente quanto à contabilidade geral ou externa e à contabilidade interna. Relativamente à primeira, os saldos constantes do balanço e da demonstração dos resultados podem ser comuns a todas as empresas, independentemente do objecto da sua actividade ou da sua dimensão ou das suas particularidades. O único aspecto é que algumas das empresas não terão necessidade de utilizar todas as rubricas que integram o plano de contas geral em que se prevê sempre a hipótese mais complexa.

No que se refere à contabilidade interna e atendendo a que o apuramento dos custos de produção se encontra associada à natureza da actividade económica, à organização técnica do processo produtivo e às próprias necessidades da informação contabilística, é-se levado a supor que a imposição de normas rígidas nesta matéria poderá revelar-se inoportuna, despropositada, dispendiosa e de resultados duvidosos.

2. ALGUMAS EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

As tentativas de planeamento contabilístico que têm procurado responder ao carácter universal das suas necessidades foram condicionadas pela maneira de ser de cada país e pelo estado de desenvolvimento dos estudos que devem fundamentar tal estruturação.

- a) A normalização existente na Grã-Bretanha resultou não da própria legislação, mas antes da própria atitude da corporação dos «accountants». O Estado, por sua vez, não teve tendência, para intervir, dado que se tratava de matérias do domínio dos «accountants», a quem competia, através das respectivas associações, estabelecer princípios e fixar regras e modelos, de carácter muito geral.

As suas origens remontam a 1844 com a «Campanies Act» que exigia um relatório anual de auditores e em 1856 autorizou o parecer de um auditor não accionista, a quem era permitido empregar pessoas para conduzir uma auditoria, por conta da própria empresa. O «Chartered Institutes» da Escócia data de 1854 e o de Inglaterra e do País de Gales de 1880 que, juntamente, com o congénere da Irlanda de 1888 e a «Association of Certified Accountants» formada em 1904, são actualmente reconhecidos pelo Departamento do Comércio e Indústria para a finalidade de realizar auditorias em determinadas empresas.

O sistema de contabilidade em vigor no Reino Unido e na República da Irlanda tem sido caracterizado por tratamento pragmático. Embora carecido de um suporte teórico, baseia-se, contudo, na autoridade e utilização de um pequeno conjunto de regras práticas bem experimentadas e utilizadas ou em conceitos desenvolvidos ao longo do tempo e apoiados numa profissão autoritária, bem vista e auto-disciplinada.

- b) Nos Estados Unidos da América a acção colectiva e geral dos «accountants» cedeu o lugar a uma acção de carácter corporativo, ou seja de uma acção integrada no grupo profissional, desenvolvendo-se vigorosa e eficazmente no quadro de cada actividade económica.

Os pedidos de concessão de crédito junto dos banqueiros por parte das empresas interessadas tinham normalmente que ser apoiados em balanços elaborados segundo certas normas. A admissão de cotações na bolsa de títulos de sociedades também tinham que satisfazer certos requisitos.

O sistema necessitava, por um lado, de associações profissionais que fossem também órgãos de estudo e de consulta permanente e pressupunha, por outro, a compreensão perfeita das empresas da necessidade de racionalizar, ou seja, da necessidade daquelas investigações em que a racionalização normalmente assenta. O governo limitava-se sempre a reconhecer os estudos e a dar-lhes sanção oficial no momento oportuno.

A existência generalizada das contabilidades difundidas através dos «manuais» e apoiadas na utilização de meios informáticos criou condições óptimas para a existência de normas, válidas para toda a actividade económica, as quais determinaram necessidades de revisão constante.

- c) Em França, a contabilidade esteve sujeita a fórmulas estritamente jurídicas, incapazes de se adaptarem rapidamente às necessidades económicas. A ausência de uma metodologia apropriada e a dificuldade em estabelecer uma comparabilidade empresarial impediram a realização de estudos fecundos onde pudesse resultar a construção de uma contabilidade ao nível da profissão e consequente estabelecimento de normas.

Embora os trabalhos de normalização se tenham iniciado por volta dos anos 30, só após a II Grande Guerra (1947) entrou em vigor o Plano de Contas, o qual foi revisto em 1957. Este Plano foi adaptado a diversos sectores económicos e tem-se considerado a normalização contabilística uma verdadeira criação contínua, quer ao nível do «Conseil National de la Comptabilité» quer ao nível dos próprios sectores económicos.

Com a publicação da 4.ª Directiva da CEE tornou-se também necessário proceder às correspondentes adaptações, pelo que em 1982 foi aprovado o Plano de Contas Francês Revisto. Trata-se de um bom instrumento de análise e de informação ao serviço das empresas, dos gestores e do público e constitui um compromisso entre os interesses do Estado, empresas, trabalhadores, particulares e formadores, cada vez mais necessário em matéria de contabilidade internacional.

Os planos sectoriais têm sido adaptados ao plano de contas geral, mediante «avis de conformité», publicado em introdução ao correspondente «Plan comptable professionnel». As alterações consequentes à revisão de 1982 incidiram, em regra, sobre as contas das classes da contabilidade geral.

d) A Espanha seguiu, na elaboração do «Plan General de Contabilidad», aprovado por Decreto de 22 de Fevereiro de 1973, a estrutura do plano de contas francês então em vigor. Quer as contas da Contabilidade Geral, quer as respeitantes à classe 9 — Contabilidade Interna (esta foi aprovada apenas em 1 de Agosto de 1978) são de aplicação facultativa, apenas os formatos são obrigatórios.

Entretanto, foram publicados planos de adaptação a determinados sectores de actividade e o «Instituto de Planificación Contable» elaborou um projecto de revisão do plano geral, em consonância com as alterações promovidas em França. O Plano foi adaptado às Directivas da CEE pelo Real Decreto 1643/1990, de 20 de Dezembro.

e) Sobre o planeamento contabilístico na então U.R.S.S., referiu o Prof. Cruz Vidal que «considerado simples parcela do Plano, o plano contabilístico constitui, aliás, elemento essencial do mecanismo por intermédio do qual se procede não só à elaboração daquele Plano, ou antes, dos diversos e variados planos que regem as actividades económicas soviéticas, como ainda ao subsequente controlo, da sua execução.» ⁽¹⁾

Não admira, pois, que os países dotados de sistema de direcção central tenham enveredado por um planeamento contabilístico rígido, de carácter imperativo, a funcionar dentro de um sistema burocratizado.

A República Popular de Angola, viu o seu Plano de Contas Nacional aprovado pelo Decreto n.º 250/79, de 19 de Outubro.

A sua estrutura reflecte influências de outros planos de contas, em especial do plano de contas soviético. Assim, tem a preocupação de recolher as informações referentes aos gastos de produção e dos sectores e aos encargos em, classes de contas inseridas no quadro de contas, permitindo a obtenção dos elementos relativos aos custos e sua análise.

f) Em termos de planeamento contabilístico, um outro país merece uma referência especial — a Alemanha. De facto, o desenvolvimento operado entre as duas grandes guerras foi acompanhado de significativos progressos no campo da contabilidade. Destaca-se a este propósito, a criação de um centro de estudos junto da Escola de Colónia, o qual foi presidido por Eugen Schramm.

No seguimento das reformas empreendidas em 1931 o Ministério da Economia fez publicar o Decreto de 11 de Novembro de 1937 cujo Anexo integrava o *Quadro de Contas*. Este Decreto constitui o primeiro e decisivo passo para o estabelecimento de uma normalização contabilística geral, e, embora a organização dos grupos económicos tenha facilitado o planeamento contabilístico, com a derrota na guerra a tarefa ficou gravemente prejudicada. Contudo, a sua influência acabou por se fazer sentir no período pós-guerra, se bem que sem o carácter obrigatório.

⁽¹⁾ *Ensaio Sobre um Planeamento Contabilístico Racional* Lisboa, 1956, p. 183.

Em linhas gerais, o planeamento, contabilístico tem seguido as linhas de orientação assinaladas. Os índices que se apresentam actualmente nos países de economia liberal são da aproximação dos princípios e regras contabilísticas, materializados nas denominadas «normas de contabilidade», actualmente sob a sigla IFRS.

3. A NORMALIZAÇÃO DOS SECTORES BANCÁRIO E SEGURADOR EM PORTUGAL

a) As operações bancárias, na sua expressão rudimentar, determinaram a necessidade de proceder ao seu registo, a fim de poder defender terceiros (depositantes em especial). Dados os interesses em causa, os Poderes Públicos eram forçados a intervir, por vezes de forma drástica.

Em Portugal, o sector bancário foi também um dos primeiros que exigiu uma regulamentação. Nos finais do século XIX, foi publicada a Lei de 3 de Abril de 1896 que definia um enquadramento legal para os bancos.

O art. 13.º estabelecia a obrigatoriedade de remessa mensal à então repartição do comércio (Secretaria de Estado das Obras Públicas, Comércio e Indústria) de um balancete referido ao último dia do mês anterior e elaborado de acordo com o modelo uniforme daquela repartição.

A Lei de 3 de Abril foi regulamentada pelo Decreto de 27 de Agosto do mesmo ano, cujos artigos 33.º e 34.º determinavam a referida obrigatoriedade, conforme modelo anexo ao regulamento.

O art. 37.º ordenava que o balanço anual fosse organizado sob a mesma norma estabelecida no modelo dos balancetes.

Este modelo integrava vinte contas principais e duas contas divisionárias e era facultativa a inserção de quaisquer outras contas que se tornassem necessárias, conforme a especialidade das operações, mas sempre segundo, a classificação indicada.

A desejada uniformização dos, balancetes e balanços não foi conseguida, nem tão pouco a organização da contabilidade das instituições bancárias. Em 11 de Fevereiro de 1924 é criada a Inspeção do Comércio Bancário que, face à revisão da legislação operada pelo Decreto n.º 10 634, de 20 de Março de 1925, organizou um novo modelo de balancete, integrando quarenta e uma contas principais e sessenta e sete contas divisionárias e novos modelos para o balanço e desenvolvimento de lucros e perdas, transmitidos às instituições de crédito por circular de 22/12/1930.

A normalização pretendida ficou ainda por realizar. Não só a própria contabilidade não foi organizada — apenas considerava os documentos finais —, mas também houve abuso da facilidade mantida pelo Decreto n.º 10 634, de inscrição nos balancetes, para além das contas previstas no modelo de quaisquer outras que fossem necessárias.

Embora tenha havido alguns progressos com o estabelecimento daquela regulamentação, só na década de 1950-60 é que se operaram alterações significativas. Isto foi reconhecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39 525, de 2 de Fevereiro de 1954, que autorizava a Inspeção-Geral de Crédito e Seguros, criada pelo Decreto-Lei n.º 37 470, de 6 de Julho de 1949, a fixar modelos oficiais para os balanços, balancetes e contas de ganhos ou perdas.

O articulado do diploma não possibilitou a prossecução do objectivo de normalização, atendendo a que mandava somente a Inspeção-Geral de Crédito e Seguros expedir as instituições necessárias à organização dos balancetes, balanços e contas de ganhos e perdas a remeter àquela entidade fiscalizadora.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 42 641, de 12 de Novembro de 1959, que regulamentou o Decreto-Lei n.º 41 403, de 27 de Novembro de 1957, a normalização da contabilidade das instituições de crédito tornou-se então clara e expressamente obrigatória. As disposições insertas naquele diploma (art. 17.º, 39.0, 75.º e 76.º), conjugados com o citado Decreto-Lei n.º 39 525, determinaram a vigência de um regime caracterizado por:

- Os balancetes mensais, balanços e contas de lucros e perdas a enviar à Inspeção-Geral de Crédito e Seguros deviam obedecer a modelos oficiais definidos, pela mesma Inspeção;
- A publicação dos balancetes trimestrais, balanços e contas de lucros devia também obedecer a modelos oficiais estabelecidos pela Inspeção;
- Os bancos comerciais com actividades no âmbito das funções de crédito (Companhia Geral do Crédito Predial Português e bancos emissores ultramarinos) deviam organizar também a sua contabilidade incluindo os critérios a adoptar na valorização dos elementos patrimoniais, de acordo com as normas fixadas pelo organismo fiscalizador.

De acordo com a orientação prevista nos mencionados diplomas, foi gizado o plano de normalização dos bancos comerciais e aprovado por despacho do Ministério das Finanças de 29 de Dezembro de 1959, posto em execução pela circular da I.G.C.S. n.º 165, série A, de 30 do mesmo mês. Em presença das sugestões de alteração recebidas durante o ano de 1960, foram os modelos aprovados pela Portaria n.º 18 178, de 31 de Dezembro de 1960, e publicados no *Diário do Governo*, 1.ª série, da mesma data.

Quanto às caixas económicas e casas de câmbio, os modelos definidos pela entidade fiscalizadora foram decaídos sobre os que se estabeleceram para os bancos comerciais, embora mais simplificados.

Conquanto a normalização das contabilidades das instituições de crédito não tenha atingido o grau de perfeição desejado, a verdade é que foi dos poucos exemplos em que se conseguiram resultados práticos na uniformização dos procedimentos contabilísticos, fundamentalmente para efeitos de divulgação das contas e respectiva fiscalização.

Com a extinção da Inspeção-Geral de Crédito e Seguros, operada pelo Decreto-Lei n.º 201/75, de 20 de Junho, as competências cometidas à Inspeção de Crédito foram transferidas para o Banco de Portugal. Procurando dar resposta às necessidades do sistema bancário em que o sector nacionalizado ocupava lugar relevante, o Banco de Portugal promoveu a coordenação de uma comissão integrando representantes das instituições de crédito nacionalizadas, a qual preparou o Plano de Contas para o Sistema Bancário, aprovado e publicado no *Diário da República*, 1.ª série, de 30 de Dezembro (Decreto-Lei n.º 455/78). Este Plano foi precedido de um Plano de Contas de Transição, transmitido às instituições de crédito pela carta-circular n.º 1270/61/DCLC, de 25 de Novembro de 1977, que vigorou durante o ano 1978.

Em 1989, o Banco de Portugal preparou um projecto de Plano de Contas para o Sistema Bancário que considerou as disposições estabelecidas pela CEE e melhorou a produção e recolha da informação estatística.

O facto de o Ministério das Finanças ter solicitado parecer à Comissão de Normalização Contabilística sobre o projecto do plano, permitiu introduzir alterações de harmonia com a filosofia do Plano Oficial de Contabilidade. Caminhos-se, assim, para a tão desejada uniformização, nos aspectos em que foi possível.

- b) As instituições de seguros passaram por um movimento de normalização paralelo. Também aqui a homogeneidade das operações praticadas e as necessidades ligadas à defesa dos accionistas e à protecção aos segurados, determinaram o aparecimento da primeira regulamentação de seguros em 1907 (Decreto de 21 de Outubro de 1907, completado pelo Decreto de 28 de Dezembro do mesmo ano).

A fiscalização na altura era precária, pois apoiava-se em estudos de determinados elementos cuja apresentação se considerava obrigatória ao Conselho de Seguros e no exame da escrituração.

A Inspeção de Seguros foi criada pelos Decretos n.º 17 555 e 17 556, publicados em 5 de Novembro de 1929, para colmatar as deficiências verificadas pela falta de uniformização dos documentos contabilísticos, do ponto de vista da sua elaboração e apresentação formal. A legislação atribuía também à entidade fiscalizadora o poder de definir balanços-tipo e modelos-tipo para a conta de ganhos e perdas.

As circulares n.º 5 e n.º 40 publicadas, respectivamente, em 16 de Janeiro e 15 de Dezembro de 1930, só vieram a entrar plenamente em execução em 1943, ano em que a Inspeção emitiu as circulares n.º 290 e n.º 307, de 16 de Janeiro e 14 de Setembro, respectivamente. A primeira definiu as normas de contabilidade e a segunda as instruções sobre contabilidade, alteradas pela circular n.º 329, de 16 de Dezembro de 1944.

Os modelos oficiais do balanço e da conta de ganhos e perdas aparecem insertos no anexo à circular n.º 516, de 28/12/49 e n.º 490, de 5 de Janeiro de 1949.

A exemplo do que sucedeu com o sector bancário, também se verificaram alterações profundas na titularidade do capital das empresas de seguros. As nacionalizações operadas em Março de 1975 levaram a que o sector público assumisse um peso significativo.

Neste contexto, o Decreto-Lei n.º 11-B/76, de 13 de Janeiro, criou o Instituto Nacional de Seguros e o Decreto-Lei n.º 400/76, de 26 de Maio, regulamentou os seus estatutos. A Inspeção e Seguros, que havia permanecido no Ministério das Finanças aquando da extinção da Inspeção-Geral de Crédito e Seguros, foi transformada em Inspeção-Geral através do Decreto-Lei n.º 513-B1/79, de 27 de Dezembro.

A permanência de dois organismos com funções não completamente delimitadas levou a que os mesmos fossem extintos e criado o Instituto de Seguros de Portugal (Decreto-Lei n.º 302/82, de 30 de Julho).

O modelo de balanço em vigor considera as rubricas do Activo e Passivo, decompostos nos ramos vida e acidentes de trabalho, restantes ramos e contas gerais. Quanto ao modelo da conta de ganhos e perdas, quer as naturezas a débito quer a natureza a crédito se encontram discriminadas nos ramos vida, acidentes de trabalho, acidentes pessoais, incêndio agrícola e pecuário, automóvel e responsabilidade civil, marítimo, transportes terrestres e aéreos, diversos e contas gerais.

A adesão do País à Comunidade Económica Europeia determinou a transposição para o normativo nacional das Directivas Comunitárias aprovadas, tarefa que compete aos respectivos organismos supervisores — Banco de Portugal e Instituto de Seguros de Portugal.

Assim, o Banco de Portugal tem vindo a definir por carta-circular, normas para a Contabilidade das Instituições de Crédito e Parabancárias e o Instituto de Seguros de Portugal elaborou um Plano de Contas para as empresas do sector que vigorou a partir de 1 de Janeiro de 1995, tendo sido emitidas normas regulamentadoras segundo o modelo da U.E..

4. A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL

A aprovação e publicação do Plano Oficial de Contabilidade, operadas pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, marcam uma etapa muito importante na evolução da normalização contabilística no nosso País. Na verdade, há muito que se vinha pugnando por uma harmonização das contas apresentadas pelas empresas, com vista a facilitar a tarefa daqueles que tinham por missão procederem à sua análise, quer por parte das entidades oficiais quer por parte dos sócios/acionistas, financiadores, trabalhadores, docentes.

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, começava nos termos seguintes:

«Tem o Governo o maior interesse em que a contabilidade das empresas esteja sujeita, sempre que possível, a um modelo geral e uniforme. Para se atingir esse escopo foi uma comissão incumbida de efectuar o estudo da normalização contabilística, constituída por entidades representativas à escala nacional e agregando as diversas instituições tecnicamente mais válidas, oficiais e particulares, que apresentou o Plano Oficial de Contabilidade para as empresas ... »

O diploma legal acima mencionado veio responder à necessidade de normalizar a contabilidade das empresas públicas as quais eram obrigadas a elaborar, relativamente a cada exercício, as peças finais seguintes (art. 2.º alínea a):

- Balanço analítico;
- Demonstração dos resultados líquidos;
- Demonstração dos resultados extraordinários do exercício;
- Demonstração dos resultados de exercícios anteriores;
- Movimento da conta de resultados líquidos;
- Anexo ao balanço e à demonstração de resultados;
- Demonstração de resultados por funções e seus desenvolvimentos;
- Mapa de origem e aplicação de fundos.

Para as empresas do então grupo B da Contribuição Industrial, eram obrigadas a elaborar o Balanço Sintético e a Demonstração de Resultados Líquidos (alínea b) do art. 2.º).

O Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, adaptou o Plano à 4.ª Directiva e estabeleceu que o P.O.C. é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades (art. 2.º, n.º 1):

- a) Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- g) Outras entidades que, por legislação específica, já se encontrem sujeitas à sua adopção ou venham a estar.

O Plano não se aplica aos bancos, às empresas de seguros e a outras entidades do sector financeiro (n.º 2 do art. 2.º). Por outro lado, ficam dispensados da aplicação do Plano aqueles que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 30 000 contos (n.º 5 do art. 3.º).

De acordo com o n.º 1 do art. 3.º, as entidades referidas nas alíneas a) a e) do n.º 1 do art. 2.º que não tenham ultrapassado dois dos três limites previstos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais, poderão apresentar, os

modelos menos desenvolvidos de balanço, demonstração de resultados e anexo indicados no P.O.C..

O n.º 2 do art. 1.º do citado Decreto-Lei n.º 47/77 referia a propósito dos planos sectoriais:

«São publicados planos sectoriais de diversas actividades de acordo com as respectivas especificidades».

A estrutura do P.O.C. incidia fundamentalmente sobre a contabilidade financeira e quanto à contabilidade de custos, interna ou de gestão entendeu-se que «... os correspondentes desenvolvimentos devem ser considerados a níveis sectoriais e numa fase posterior, embora com a possível brevidade».

Por seu turno, diz o art. 5.º do Decreto-Lei n.º 410/89, quanto a esta matéria:

«Compete aos Ministros das Finanças e da Tutela, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística, a aprovação dos planos sectoriais das diversas actividades e das normas regulamentares necessárias à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade.»

Criada pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) iniciou as suas actividades em meados de 1983, após ter sido publicada a Portaria n.º 819/80, de 13 de Outubro, que regulamentou o seu funcionamento. A experiência do funcionamento dos primeiros anos levou a que tenha sido publicada a Portaria n.º 262/87, de 3 de Abril, de modo a obter maior operacionalidade em face da adaptação das normas contabilísticas nacionais às directivas comunitárias. A Portaria n.º 513/90, de 6 de Julho, alargou a representação dos interesses gerais do Estado, mediante a inclusão de um membro da Direcção-Geral do Tribunal de Contas no Conselho Geral e de um membro da Comissão dos Mercados de Valores Mobiliários no Conselho Geral e na Comissão Executiva.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, à Comissão de Normalização Contabilística, órgão independente, que funcionará administrativa e financeiramente no âmbito do Ministério das Finanças, compete-lhe assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística.

O n.º 1.º da Portaria n.º 262/87, de 3 de Abril, define que são atribuições da CNC:

- a) Promover os estudos que se mostrem necessários à adopção dos princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos que devam considerar-se de aceitação geral;
- b) Elaborar os projectos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do Plano Oficial de Contabilidade;
- c) Orientar a elaboração de planos sectoriais ou pronunciar-se sobre eles, quando elaborados por outras entidades;

d) Dar pareceres sobre diplomas legislativos cujas disposições se repercutam no campo contabilístico das empresas privadas ou do sector público empresarial;

e) Emitir parecer sobre as consultas efectuadas pelas empresas privadas e do sector público empresarial relativas à aplicação ou interpretação do P.O.C.;

f) Participar nas discussões internacionais, em que sejam tratados assuntos relacionados com a normalização contabilística, com o objectivo de emitir parecer técnico.

A CNC dispõe de três órgãos:

- a) O Presidente;
- b) O Conselho Geral;
- c) A Comissão Executiva.

O Presidente da CNC é designado pelo Ministro das Finanças de entre as personalidades de reconhecida competência científica e técnica.

Ao Conselho Geral, órgão deliberativo que representa, à escala nacional, as instituições oficiais e particulares directamente interessadas na normalização contabilística, compete:

- a) Pronunciar-se, com vista à decisão do Ministro das Finanças, sobre os princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos que devam considerar-se de aceitação geral, sobre os projectos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do POC e dos planos sectoriais e ainda sobre os planos sectoriais;
- b) Aprovar o plano anual de actividades e os programas de estudos ou trabalhos de investigação a realizar pela comissão executiva ou grupos de trabalho.

Em 13 de Julho de 2009 foi publicado o Decreto-Lei n.º 158/2009 que revogou o POC e aprovou o Sistema de Normalização Contabilística, a vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2010.

5. O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA CNC

Para além da referida adaptação, a CNC tem vindo a aprovar Directrizes contabilísticas que esclarecem certas matérias constantes do POC. Muitas das Directrizes reproduzem o texto constante da tradução das normas internacionais de contabilidade, agora designadas por *IFRS - Internacional Financial Reporting Standards*, havendo assinalar certas contradições com o disposto no POC.

Em reuniões internacionais ligadas ao tratamento dos temas contabilísticos, os representantes da União Europeia eram sistematicamente pressionados sobre a adopção do modelo normalizador do então *IASC - International Accounting Standards Committee*, cujas vantagens eram demais evidentes para as empresas com títulos cotados. Ora, o funcionamento do sistema de aprovação das normas legais pelo Parlamento Europeu não está em sintonia com a necessária e desejável flexibilidade decorrente dos acontecimentos nos mercados de capitais.

A sucessão de acontecimentos consequentes às falências de diversas empresas dos EUA e da Europa, ocorridos no final do século XX, precipitou as decisões que andavam a ser adiadadas. O modelo contabilístico foi necessariamente questionado e o resultado de imensos debates havidos foi a adopção por parte das referidas empresas com títulos cotados das normas emanadas do IASC. Este acabou também por ser amplamente questionado.

O IASC, organismo criado em 1973 na sequência da Conferência de Berlim da IFAC – *International Federation of Accountants*, foi fundado por representantes da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda. A reestruturação recentemente levada a cabo deu origem aos seguintes organismos:

- *International Accounting Standards Committee Foundation*;
- *International Accounting Standards Board*;
- *Standards Advisory Council*; e
- *International Financial Reporting Interpretations Committee*.

O processo de aprovação de uma norma é complexo e prevê as seguintes fases:

- Solicitação ao pessoal de apoio para considerarem o framework sobre determinado assunto ou tópico;
- Estudo dos requisitos e práticas contabilísticas nacionais e troca de opiniões sobre o assunto com os organismos de normalização nacionais;
- Consulta ao SAC sobre o interesse e oportunidade de incluir o tópico na agenda do IASB;
- Formação de um grupo de apoio para aconselhar o IASB sobre o projecto;
- Publicação de um documento para discussão pública;
- Publicação para comentário público de um projecto de norma entretanto aprovado com pelo menos oito votos a favor, bem como das opiniões discordantes dos membros do IASB;
- Publicação dos fundamentos e conclusões de cada projecto de norma;
- Consideração dos comentários recebidos, dentro do período previsto, sobre os documentos em discussão e projectos de norma;
- Consideração da eventual necessidade e realização de audição pública e de testes de campo;
- Aprovação de uma norma com pelo menos oito votos a favor e inclusão na norma das opiniões de desacordo;
- Publicação para cada norma dos fundamentos para conclusões, explicitando os passos dados na tramitação do IASB e o tratamento dos comentários públicos sobre o projecto de norma.

A nível da União Europeia, as discussões entretanto havidas levaram à aprovação do regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias de 11 de Setembro do mesmo ano. Dada a natureza da norma é de aplicação imediata em todos os Estados Membros.

O objecto do regulamento tem a ver com a confirmação de que as normas internacionais de contabilidade proporcionam uma base adequada para a preparação e divulgação da informação financeira por parte das sociedades com títulos cotados nos mercados regulamentados na União Europeia.

De acordo com o art.º 3.º do Regulamento, as normas internacionais de contabilidade só podem ser adoptadas se não forem contrárias ao princípio estabelecido no n.º 3 do art.º 2.º da 4.ª Directiva e no n.º 3 do art.º 16.º da 7.ª Directiva e satisfizerem os princípios de inteligibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade, requisitos das informações financeiras necessárias para a tomada de decisões económicas e a apreciação da eficácia da gestão.

De acordo com o disposto no art.º 4.º do Regulamento, a partir do exercício com início em 1 de Janeiro de 2005, as contas das sociedades cujos valores mobiliários estiverem admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro, devem elaborar as contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade.

O art.º 5.º, por seu turno, dispõe que os Estados-Membros podem exigir ou permitir a adopção das normas internacionais de contabilidade na preparação das:

- 1) Contas consolidadas das empresas sem valores mobiliários admitidos à negociação; e
- 2) Contas individuais.

Os restantes artigos do regulamento prevêem a criação de um Comité de Regulamentação Contabilística para apoiar a Comissão e a possibilidade de derrogação do disposto no art.º 4.º para os exercícios a partir de 1 de Janeiro de 2007 das sociedades:

- a) Cujos títulos de dívida apenas se encontrem admitidos num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro; ou
- b) Cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação pública num Estado não membro e que, para esse efeito, têm vindo a utilizar normas ternacionalmente aceites desde um exercício financeiro que começou antes da publicação do Regulamento no Jornal Oficial das Comunidades Europeias.

Para além da criação do Comité de Regulamentação Contabilística, organismo de cariz político, foi igualmente aprovada a criação de um organismo de carácter técnico, o *EFRAG – European Reporting Advisory Group*.

A adopção pela primeira vez das normas de contabilidade internacionais acarreta problemas na comparabilidade da informação financeira. Na verdade, a comparabilidade pode ser vista no tempo e no espaço. No primeiro caso, trata-se de comparar ao longo dos exercícios económicos da entidade os números constantes das contas. No segundo caso, compararam-se os montantes das contas com as entidades homólogas. Para o efeito, a informação apresentada tem que

seguintes mesmas regras na sua elaboração, para o que se torna necessário aplicar os princípios contabilísticos, em especial o da consistência.

Na sequência dos trabalhos desenvolvidos nos últimos anos, a CNC apresentou nos meados do ano de 2007, um projecto que apelidou "Sistema de Normalização Contabilística" (SNC) que visa substituir o POC e legislação complementar.

NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO

NCRF 1	- Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCRF 2	- Demonstração de Fluxos de Caixa
NCRF 3	- Adopção pela primeira vez das NCRF
NCRF 4	- Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros
NCRF 5	- Divulgações de Partes Relacionadas
NCRF 6	- Activos Intangíveis
NCRF 7	- Activos Fixos Tangíveis
NCRF 8	- Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas
NCRF 9	- Locações
NCRF 10	- Custos de Empréstimos Obtidos
NCRF 11	- Propriedades de Investimento
NCRF 12	- Imparidade de Activos
NCRF 13	- Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas
NCRF 14	- Concentrações de Actividades Empresariais
NCRF 15	- Investimentos em Subsidiárias c Consolidação
NCRF 16	- Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
NCRF 17	- Agricultura
NCRF 18	- Inventários
NCRF 19	- Contratos de Construção
NCRF 20	- Rédito

NCRF 21	- Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes
NCRF 22	- Contabilização dos Subsídios do Governo e divulgação de Apoios do Governo
NCRF 23	- Os efeitos de Alteração em Taxas de Câmbio
NCRF 24	- Acontecimentos Após a Data do Balanço
NCRF 25	- Impostos sobre o Rendimento
NCRF 26	- Matérias Ambientais
NCRF 27	- Instrumentos Financeiros
NCRF 28	- Benefícios dos Empregados

NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO PARA PEQUENAS ENTIDADES

NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NORMAS INTERPRETATIVAS

NI 1	- Consolidação – Entidades de Finalidades Especiais
NI 2	- Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso

MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (entidades que apliquem as NCRF)

Balanço
Demonstração dos Resultados por Naturezas
Demonstração dos Resultados por Funções
Demonstração das Alterações no Capital Próprio
Demonstração dos Fluxos de Caixa - Método Directo
Anexo

MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (entidades que apliquem a NCRF-PE)

Balanço
Demonstração dos Resultados por Naturezas
Demonstração dos Resultados por Funções
Anexo

CÓDIGO DE CONTAS

Quadro Síntese de Contas
Código de Contas
Notas de Enquadramento

A CNC, por seu turno, também foi reestruturada pelo Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de Julho.

6. DEFINIÇÃO DE UM PLANO SECTORIAL DE CONTABILIDADE

Os objectivos da contabilidade andam normalmente ligados ao registo e tratamento de informações. Durante muitos anos, a Contabilidade foi o único «sistema de informação» existente nas empresas, determinado por exigências da própria gestão e pelo cumprimento das disposições estatutárias e legais.

A introdução de meios informáticos e a evolução recentemente verificada no tratamento das informações, parecem indicar o surgimento de alterações profundas no posicionamento da Contabilidade dentro do Sistema de Informação. Este começa a ser encarado numa perspectiva global e integradora, abrangendo os diversos subsistemas em que se enquadra a própria Contabilidade.

As necessidades de informações dizem respeito aos factos significativos para a gestão. Dada a heterogeneidade de operações dentro de cada empresa e a variabilidade de uma empresa para outra, não é fácil a sua sistematização num documento único.

Do ponto de vista contabilístico, a relevação das operações internas pode ser efectuada numa classe de contas autónoma em relação às da Contabilidade geral ou externa ou ser integrada nesta última. O assunto depende de opções feitas no momento da definição do plano de contas.

Havendo uma classe de contas autónoma para registo dos movimentos que pretendem classificar as operações no interior da empresa, levanta-se o problema da sua ligação com as restantes classes do plano. Essas formas de ligação, utilizando as partidas dobradas, constituem os denominados *sistemas monistas e dualistas*. Cada um destes sistemas ainda pode apresentar variantes.

A distinção entre um e outro tipo de sistema baseia-se na utilização ou não de uma conta designada «Contas Reflectidas», a qual tem a particularidade de servir de «passagem» (contrapartida) dos movimentos contabilidade geral relevados na contabilidade interna. Os desenvolvimentos mais recentes no campo informático dispensam a utilização daquela conta.

Constituindo a classe respeitante à contabilidade interna um conjunto de contas destinado à revelação das operações no interior das empresas, o seu desenvolvimento está associado à respectiva estrutura orgânica e técnica.

Uma das tarefas contabilísticas que tem peso decisivo no apuramento dos resultados dos exercícios económicos, por parte da contabilidade, é a *avaliação das existências em produtos acabados e semiacabados e em curso de fabrico*. Trata-se, aliás, de matéria do âmbito da contabilidade interna, a qual deve definir regras específicas para recolha e tratamento das informações relativas às componentes dos custos de produção.

Por outro lado, esta contabilidade deve dar satisfação às necessidades que a gestão sente em imputar responsabilidades aos diversos níveis em que se decompõe a estrutura. As responsabilidades advêm não só do cumprimento de

metas definidas, como também do nível de custos suportados para prosseguimento dos objectivos a atingir.

A definição dos *centros de gastos* permite, por um lado, facilitar a tarefa de controlo dos gastos e, por outro, aperfeiçoar a repartição dos mesmos pelos produtos fabricados ou serviços produzidos.

Em matéria de sistemas de custeio, há que ponderar a adopção entre um custeio real e um custeio básico e, dentro deste último, entre, um padrão, orçamentado ou outro. Importa também decidir se o custo dos produtos e serviços produzidos deve incluir todos os gastos de estrutura da área fabril ou apenas parte destes (custeio directo e custeio racional).

O apuramento dos custos de produção envolve ainda a sua adequação ao correspondente processo técnico de fabrico; se a produção se desenrola de modo a que durante as operações de fabrico os produtos são perfeitamente distintos dos restantes, há que adoptar um *método directo ou de custeio por tarefas*.

Nas organizações em que a produção se desenrola de forma contínua e uniforme em que é difícil a identificação de distintos lotes de produtos, deve ser aplicado o *método indirecto ou de custeio por processos*. O facto de a contabilidade elaborar balancetes mensais em que se incluem os valores relativos à produção, determina que este método seja também designado de «produção mensal».

Existindo unidades produtivas que dispõem de processos de fabrico em que, até certas fases, seguem um regime de produção contínua e, nas fases seguintes, individualizam as operações de fabricação, está-se perante um *método misto* de apuramento dos custos. Uma parte dos custos de produção são apurados pelo método directo e a restante segue o método indirecto.

Os utentes da informação contabilística distribuem-se pela estrutura organizacional da empresa. A contabilidade interna deve, assim, adequar as informações a distribuir pelos utentes às necessidades por estes manifestadas.

Um dos aspectos mais relevantes para a gestão é materializado no *apuramento dos resultados*. A decomposição destes relaciona-se com a filosofia de gestão da empresa e com a sua estrutura orgânica.

Na decomposição interna do resultado global, apurado pela contabilidade geral, há que considerar as *cedências internas*. A valorização das cedências internas acarreta problemas difíceis de solucionar, atendendo a que se trata de «vendas» (internas) sujeitas a comparação com os preços praticados no mercado.

É difícil elaborar um modelo que considere as características de cada empresa. Contudo, torna-se possível indicar um conjunto de contas e de subcontas que, após certas adaptações a cada caso particular, possibilitem as informações de que os gestores necessitam.

Um plano de contas é o reflexo de um processo contabilístico completo. Inclui não só um quadro uniforme de contas, mas também um conjunto de normas regulamentadoras da obtenção das situações contabilísticas.

Os objectivos que estão normalmente consignados no esquema de elaboração de um plano de contas são:

- Melhorar a informação económica, quer interna quer externa;
- Do ponto de vista interno, há que dotar os utentes com informações devidamente estruturadas e produzidas em tempo oportuno, afim de que possam auxiliar a tomada de decisões por parte dos gestores; Quanto aos utentes externos — accionistas, instituições bancárias, trabalhadores, Estado,.....há que ter em linha de conta o carácter universal que deve presidir à elaboração das situações contabilísticas, dada a homogeneidade dos seus destinatários;
- Uniformizar as regras e os procedimentos contabilísticos, tendo em consideração os princípios geralmente aceites e as normas internacionais de contabilidade;
- Facilitar a tributação por parte da Administração Fiscal e a inspecção dos departamentos governamentais;
- Facilitar o trabalho de revisão contabilística e de certificação legal de contas;
- Melhorar a Contabilidade Nacional, permitindo informações mais adequadas para fundamentar as decisões de política económica.

A contabilidade deve traduzir os fenómenos que se sucedem nas empresas, quer das fases do processo técnico de laboração quer dos elementos de carácter financeiro e económico nas suas relações com o exterior.

O conteúdo das contas deve apresentar uma homogeneidade perfeita e deve ter um significado económico preciso.

A flexibilidade constitui uma característica importante da normalização contabilística. Sem ela um sistema de normalização contabilística, cuja essência assenta no carácter geral, não poderá ter em consideração casos particulares e entrará em choque com dificuldades e obstáculos que na prática se levantam.

A adaptação das regras gerais às necessidades de cada sector económico, à estrutura e dimensões de cada empresa pode assumir três formas:

- Certas regras não têm normalmente utilização no interior das empresas, cujas operações não estão abrangidas. Está-se perante uma adaptação automática;
- Um sistema normalizado pode prever algumas simplificações, de aplicação em certos tipos de empresas, dada a sua actividade ou a sua dimensão;
- Em determinados casos particulares há que ter em consideração a natureza específica das operações praticadas e certos princípios essenciais da normalização. Surgem, assim, as derrogações.

Tendo presentes os objectivos que presidem à implantação de uma contabilidade interna, cada empresa deve ter liberdade de iniciativa em matéria de definição e apuramento dos custos, os quais apoiam decisões de carácter técnico e comercial.

De um modo geral, a adaptação a fazer ao apuramento do custo de produção deve ter em conta:

- a *natureza da exploração* que se desenvolve na perspectiva técnica (produção contínua, por fases, natureza das matérias e materiais, equipamento fabril, mão de obra especializada, ferramentas, etc.);
- as *características da empresa* na sua organização do processo de fabrico, estrutura comercial e outras.

O método de aplicação do plano geral aos planos dos diversos sectores económicos deveria ser o *indutivo* — generalizar as partes dos planos de contas das empresas do sector. No entanto, devido a razões inerentes ao estabelecimento obrigatório do plano de contas, o método a seguir deve ser *dedutivo*.

A partir de considerações teóricas sobre o processo contabilístico há que chegar a um plano geral e compreensivo. As próprias aplicações sectoriais também se efectivam de forma dedutiva, adaptando o plano geral às particularidades do processo contabilístico das empresas de cada sector.

A adaptação do plano contabilístico geral aos vários sectores da actividade económica pressupõe o conhecimento das empresas que estão inseridas em cada um deles. Interessa caracterizar as transacções efectuadas pelas empresas com os diversos agentes económicos, a estrutura dos seus elementos do activo e do passivo, os métodos de apuramento dos custos e conhecer as necessidades de informações contabilísticas por parte dos diversos utentes, quer em termos actuais quer em termos previsionais.

Com base nestes conhecimentos, os quais devem ser amplamente discutidos entre as diversas entidades intervenientes — empresas, governo, profissionais de contabilidade,... — há que inseri-los no quadro de contas geral e, nos casos em que não estejam previstos, criar rubricas específicas.

Este quadro resumo é o *plano sectorial de contabilidade*.

No caso português existe o Plano Oficial de Contabilidade, de aplicação obrigatória para todas as empresas com excepção das instituições de crédito e de seguros, as quais seguem planos de contas específicos.

A adaptação do Plano às empresas dos vários sectores da actividade económica pressupõe a discussão, ao nível de um «comité» ou grupo de trabalho integrando representantes dos Ministérios envolvidos, das associações aglutinadoras dos interesses das empresas e dos próprios profissionais de contabilidade, dos problemas envolvidos na caracterização contabilística do sector e das suas necessidades.

Por razões de lógica e operacionalidade, admite-se que a classificação das actividades económicas inserida nas normas n.º 6 do Instituto Nacional da Estatística, ao nível dos 3 dígitos (classe) será a que melhor permite considerar a homogeneidade das operações praticadas em cada grupo de empresas ^(*).

Tendo em vista salvaguardar a normalização contabilística nacional, o plano resultante deve ser submetido a apreciação da Comissão de Normalização Contabilística para análise e parecer, após o que será submetido a aprovação do Governo (em princípio do Ministério das Finanças). Dentro do condicionalismo legal existente, as alterações terão que revestir a forma prevista no sistema de normalização contabilística.

Garantir-se-á, assim, a coerência de funcionamento do sistema contabilístico nacional e a recolha de sugestões oportunas por parte daqueles que, em última análise, são os verdadeiros interessados no funcionamento da Contabilidade.

A estrutura de um plano sectorial de contabilidade deve ser constituída por:

- *Diploma que aprova as normas de adaptação do Plano Oficial de Contabilidade às empresas do sector de actividade em causa.* Para além da aprovação, do texto incluindo as normas da adaptação, deve ser definido o início da entrada em vigor e a caracterização, do sector de actividade a que respeita.
- *Definição da terminologia contabilística*
A terminologia estabelece as definições que convém fixar para cada conta ou para certos elementos ou noções a que a técnica contabilística recorre de forma sistemática.
A adopção de uma terminologia rigorosa implica que cada elemento, logo que seja definido, conserve, de seguida a sua autonomia.
- *Quadro de contas* O quadro de contas insere o resumo, por cada classe de contas, da lista de contas a dois dígitos, a fim de facilitar a sua utilização.
- *Definição da nomenclatura, conteúdo e regras de movimentação das contas*
Para além do instrumento que permite classificar, referenciar e identificar as informações contabilísticas (nomenclatura), há que definir as palavras e expressões utilizadas no plano e as regras de movimentação das contas previstas.
- *Definição de regras de avaliação ou valorimetria* A valorimetria compreende:
 - as regras de avaliação dos diversos elementos do activo e passivo;

- as formas de cálculo dos custos da produção acabada ou em curso de fabrico.
- *Fixação de regras para elaboração dos documentos de síntese-balanço, conta de resultados e anexo*
Tem em vista a apresentação dos documentos de divulgação para o exterior das empresas (balanço, conta de resultados e anexo).
- *Definição de uma contabilidade analítica ou interna abrangendo igualmente*
 - Lista de contas;
 - Nomenclatura, conteúdo e regras de movimentação das contas;
 - Sistemas e métodos de custeio;
 - Utilização da contabilidade analítica no apoio à gestão das empresas.

7. A CONTABILIDADE PÚBLICA E A CONTABILIDADE ANALÍTICA

A matéria inerente à Contabilidade Analítica não foi objecto de atenção especial por parte da Estrutura de Missão que preparou o projecto de plano de contas da contabilidade pública. De facto, tratando-se de um plano de contas de carácter geral, a exemplo do Plano Oficial de Contabilidade, o POCP não apresenta qualquer modelo de contabilidade analítica ou interna, de custos ou de gestão. Trata-se de matéria prevista no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, recomendável aos organismos de administração simples, designação então adoptada para a maioria das entidades objecto daquela regulamentação.

Na verdade, o diploma que aprovou o POCP limitou-se a definir no n.º 1 do art.º 5.º, a propósito das "Normas de aplicação e normas transitórias":

"1 - As normas necessárias à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, incluindo as formas simplificadas dessa aplicação, as normas de aplicação transitória, o seu faseamento e os prazos para adaptação dos planos sectoriais em vigor, bem como os planos sectoriais que se mostrem indispensáveis, são aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças e, quando for caso disso, dos outros ministros competentes, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública."

O POCP no cap. 1 - Introdução refere a este propósito:

"O desenvolvimento das novas técnicas de gestão impôs novas exigências em termos de informação, nomeadamente contabilística. Daí que nalguns organismos da Administração Pública se tenha dado prevalência à contabilidade patrimonial e analítica, descurando a contabilidade pública, indispensável ao controlo da regularidade financeira e da execução do Orçamento. Adicionalmente, assistiu-se à aplicação de planos sectoriais no sector público, que, adaptando o Plano Oficial de Contabilidade aplicável ao sector privado (POC) sem normas gerais de enquadramento, criou uma situação onde não é possível realizar operações de consolidação de uma forma automática."

(*) Revista pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de Novembro.

Mais adiante, concretiza do seguinte modo:

"... ao complementar a contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial e analítica, pretende-se também realizar numa base regular as análises da eficiência e eficácia das despesas públicas, permitindo passar dos resultados das actividades e da realização dos projectos para os objectivos e fazendo a correspondência entre os meios utilizados e os objectivos realizados."

A avaliação dos programas de acção, para além da perspectiva de caixa em que é apresentado o orçamento de capital dos organismos encarregues de os levar à prática, pressupõe o recurso a conceitos de índole económica, como é o caso do conceito de custo. Este está ligado ao consumo de recursos traduzido em termos de unidades monetárias. O controlo subjacente à execução orçamental assenta na óptica dos dinheiros gastos.

Sendo a contabilidade analítica vocacionada para o apoio à decisão por parte dos gestores cujo desempenho pressupõe o recurso a indicadores de natureza económico-financeiros, o modelo constante do POCP encontra-se naturalmente limitado. Também o julgamento das contas continua a assentar nos recursos monetários dispendidos, o que não contribui para a desejável alteração estrutural em matéria de tratamento dos dados contabilísticos e da obtenção de mapas ou resumos adequados.

Daí que no n.º 2.2 do cap. 2 – Considerações técnicas, a respeito da demonstração de resultados, se sublinhe que a demonstração de resultados por funções, para a grande maioria das entidades a que se destina o POCP, não tem uma relevância comparável à que assume para as empresas. No entanto, recomenda-se para as entidades de carácter público o desenvolvimento de subsistemas contabilísticos de contabilidade analítica, pelo que se deixa livre a classe 9 para esse efeito, ficando as respectivas normas para desenvolvimento posterior.

O capítulo 4 dedicado à valorimetria, estatui quanto às imobilizações:

"4.1.2 – Considera-se custo de produção de um activo a soma dos custos das matérias - primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra.

Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção.

Os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção."

O tema foi tratado em planos de contas sectoriais aprovados e publicados posteriormente. Os desenvolvimentos previstos no Plano Oficial de Contabilidade

das Autarquias Locais (POCAL), no Plano Oficial de Contabilidade para o Sector de Educação (POC – Educação), no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POC – MS) e até no Plano Oficial de Contabilidade da Instituições de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) revelam preocupações reais sobre as informações proporcionadas pela Contabilidade Analítica.

De facto, o próprio POCAL contém normas bastante exaustivas quanto à normalização dos próprios documentos administrativos de suporte à informação a tratar na contabilidade analítica, para além de um conjunto de orientações quanto à repartição dos gastos indirectos e dos mapas a elaborar.

Também o POC – Educação apresenta um grande desenvolvimento das matérias de contabilidade analítica, designadamente ao considerar as actividades desenvolvidas pelas instituições do ensino superior e o modo de agregação da informação quanto à obtenção dos gastos e sua repartição.

Os hospitais já vinham seguindo normas quanto à implementação de uma contabilidade analítica. Para o efeito, foram elaboradas instruções tendentes a separar a informação por centros de gastos, a fim de se calcularem alguns indicadores de actividade.

8. A CONTABILIDADE PÚBLICA E AS NORMAS DA IFAC

As organizações que integram o sector público estão a ser confrontadas com novos desafios em matéria contabilística. De facto, o movimento em curso tendente a normalizar, a nível mundial, a contabilidade do sector público, levado a cabo pelo Comité do Sector Público da IFAC – *International Federation of Accountants*, prevê mudanças significativas na contabilidade adoptada pelos organismos do sector público em diversos países.

O Comité do Sector Público é constituído por membros e observadores. "O programa das normas deste sector público é financiado por diversos organizações e tem em vista a elaboração de um conjunto de normas para o sector público – as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), baseadas nas IAS existentes na altura, recentemente substituídas pelas IFRS – *International Financial Reporting Standards* emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*."

Uma das preocupações principais do Comité do Sector Público da IFAC tem sido a promoção de uma contabilidade elaborada na base de acréscimo (*accrual basis*) por parte dos organismos do sector público e fixação de regras no respectivo período de transição, para além de elaboração de uma norma dos fluxos de caixa específica para o sector público.

No desenvolvimento do programa de actividades, é de referir que foram entretanto aprovadas cerca de duas dezenas de normas, adaptadas das IAS então existentes. O processo de aprovação de uma norma é semelhante ao que tem vigorado para as IAS. Inicia - se com a apresentação de um *draft* a que se segue

um complexo sistema de audição de diversas partes interessadas até que finalmente é aprovada pelo Comité.

Certos organismos de âmbito mundial adoptaram entretanto as IPSAS: a OCDE, a NATO e a própria União Europeia. Alguns países estão a desenvolver esforços no sentido de adoptarem a contabilidade na base de acréscimo, tomando como base o conteúdo das IPSAS.

O Comité para o Sector Público, a funcionar junto da FEE – *Fédération des Experts Comptables Européens* tem desenvolvido estudos com vista a apoiar a Comissão Europeia na tomada de decisões relacionadas com esta contabilidade. O Comité tem trabalhado em sintonia com o Comité da IFAC.

As organizações que integram o sector público dispõem, regra geral, normalmente de estruturas orientadas para a satisfação de necessidades de carácter colectivo em que se prestam serviços, em princípio sem finalidade lucrativa. As operações praticadas envolvem aspectos de índole técnica, estando muito orientadas para o consumo de recursos monetários, razão pela qual as preocupações de carácter monetário estão normalmente em primeira linha.

As preocupações identificadas com a contabilização das operações em regime de acréscimo em que os custos (gastos) são registados quando incorridos e os proveitos (rendimentos) quando obtidos e não quando se dá o respectivo pagamento ou recebimento, nem sempre têm tido lugar na organização da contabilidade pública. Coexistem, assim, a nível dos diversos países, contabilidades elaboradas na óptica de caixa, ao mesmo tempo que outros países elaboram as contas públicas na base do acréscimo.

Em matéria de contabilidade pública, Portugal optou por um modelo semelhante aos adoptados noutros países do continente europeu e que previu a aprovação de um plano de contas geral e de planos de contas orientados para as necessidades de informação de certos sectores de actividade.

A nível dos países que integram a União Europeia constata – se que não existe normalização em matéria de contabilidade pública, pelo que a comparabilidade entre as respectivas contas dos países não está ainda assegurada.

A proposta de normalização, a nível mundial, levada a cabo pela IFAC, vai necessariamente enfrentar obstáculos em muitos países porque não se torna fácil alterar procedimentos contabilísticos implementados ao longo dos tempos, havendo que contar com a normal e compreensível resistência à mudança.

Adoptando uma posição realística, não parece curial que se admita a introdução de modificações significativas na fase actual do percurso da contabilidade pública, não só devido ao consequente desperdício de recursos já consumidos mas também ao sentimento de frustração que iria provocar em muitas pessoas que têm tomado atitudes activas perante o POCP.

9. PROBLEMAS E CASOS DE APLICAÇÃO

Desenvolva as seguintes questões:

- Vantagens e inconvenientes da normalização contabilística;
- Aspectos históricos de normalização contabilística, em Portugal;
- A normalização contabilística sectorial em Portugal.