

Será que a “Contabilidade Criativa” aumentará com o SNC?

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

Setembro de 2010

Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 57, de Janeiro de 2010

INTRODUÇÃO

A ideia para a elaboração do presente artigo surgiu na sequência de uma consulta contabilístico-fiscal que nos foi efectuada por um pequeno grupo de PME, representado por um TOC com funções de director financeiro e dois accionistas-administradores (também eles TOC).

Nessa consulta foram-nos colocadas, entre outras, duas questões: Como resolver contabilística e fiscalmente uma situação de duas contas devedoras (activo), uma de clientes e outra de fornecedores, cujo saldo resultou de “regularizações de saldos” efectuadas há cerca de 10 anos? Será possível a regularização dessa situação pela “aquisição” de uma marca a uma empresa estrangeira com quem aquele grupo mantém negócios?

Na introdução dessa conversa, aqueles profissionais questionaram-nos também se o SNC não permitiria facilitar a resolução deste tipo de situações.

Neste artigo desenvolveremos alguns aspectos contabilísticos, fiscais e estatutários (no âmbito do Estatuto da Ordem dos TOC) das questões em contenda no âmbito do título em epígrafe.

1. A “REGULARIZAÇÃO DE SALDOS DE TERCEIROS”

De acordo com os consulentes, os referidos saldos devedores das contas de clientes e de fornecedores resultaram de uma recomendação do ROC da empresa quando esta foi submetida a revisão de contas pela primeira vez, visando acertar as contas correntes, através da criação de duas contas residuais intituladas “21...9 - Clientes c/ regularização” e “22...9 - Fornecedores c/ regularizações”, de forma a assegurar que, a partir desse exercício, essas contas reflectissem as suas reais extensões (valores).

Em primeiro lugar, sugerimos a leitura do nosso artigo sob o título “As Regularizações de Saldos de Terceiros”¹, o qual foi elaborado precisamente com o intuito de abordar alguns aspectos contabilísticos e fiscais dessa problemática e informamos que o mesmo havia sido inspirado num editorial do Boletim APECA², elaborado pelo seu Director, Fernando Santos, que, pela sua importância, lemos aos consulentes, e, por ser uma questão com muita actualidade, a seguir transcrevemos:

¹ Publicado no *Boletim APECA* n.º 60, de Março de 1996, pp. 5-9 e *Boletim da CROC* n.º 7, de Abril/Junho de 1996, pp. 9-13 e disponível para *download* no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 14” do nosso *Portal INFOCONTAB*.

² *Boletim APECA* n.º 59, de Fevereiro de 1996, p. 3.

“Em conversas informais com alguns Colegas que se proporcionam nos intervalos das Acções de Formação da nossa Associação, registei uma acentuada e generalizada preocupação relativamente à exactidão dos Balanços das Empresas especialmente no que respeita aos saldos das contas de Terceiros.

Efectivamente, por variadas razões - carência de documentos, má formação dos Empresários, tratamento contabilístico menos cuidadoso, etc. - algumas Empresas não apresentam nas suas contas os valores exactos do que devem e têm a haver acontecendo que muitas das diferenças têm sido mantidas ao longo dos anos remontando a períodos mais ou menos longínquos.

Na maior parte dos casos, a pesquisa retroactiva para detecção dos erros é quasi impossível por carência de elementos e dificuldades acrescidas em reconstituir os movimentos, muitas das vezes relacionados com Clientes ou Fornecedores que já não existem.

É um facto que tais situações já se encontram devidamente contempladas no Plano Oficial de Contabilidade havendo, para a sua regularização, o recurso à utilização das contas 697 e 797 para as de pequeno valor, e à conta 59 para as de grande significado.

Uma vez que estamos na época de mudanças, e em função das responsabilidades que agora são atribuídas aos Técnicos Oficiais de Contas por força do Estatuto, será de ponderar por parte da Administração Fiscal e Comissão de Normalização Contabilística um período transitório em que, mediante legislação adequada, esgotadas as hipóteses da respectiva regularização normal, houvesse possibilidades de efectuar as correcções a contas expressas na contabilidade e que eventualmente não correspondam à realidade, diferindo a respectiva tributação para diversos exercícios subsequentes.

Estou certo que a implementação de uma medida deste tipo terá um elevado grau de receptividade por parte de Técnicos e Empresas que se preocupam com o rigor contabilístico das suas contas.”.

Na verdade, no contexto desse nosso artigo sublinhámos os seguintes aspectos:

- a) O procedimento sugerido pelo ROC destinou-se a “estancar” o problema das contas correntes dos clientes e fornecedores, ficando o ROC a partir dessa altura em condições de efectuar os testes de substantiação inerentes à circularização (v.g. envio de cartas-circulares) aos clientes/devedores e fornecedores/credores e à ulterior reconciliação (conciliação) de saldos, pois apenas as duas contas em questão não seriam passíveis de tais procedimentos;
- b) As ditas contas de regularização, também designadas na gíria contabilística popular, de “contas-saco” ou “contas-lixo”, correspondem a “activos fictícios”

(relembremos que tratam-se de saldos devedores)³, correspondendo, não raras vezes, a recebimentos não registados, i.e., valores recebidos dos clientes mas não reflectidos em c/c (crédito da conta 21) e, obviamente, desviados para outros fins alheios ao objecto social da empresa, ou, ainda, no caso de fornecedores, de pagamentos efectuados e não registados (débito da conta 22);

- c) Tal como sublinhámos no nosso artigo em destaque, as regularizações desses saldos devedores podem ser efectuadas por contrapartida da conta “59 - Resultados transitados” (conta “56 - Resultados transitados” no SNC), o que, para efeitos fiscais, se traduzem numa variação patrimonial negativa não reflectida no resultado líquido do exercício (“resultado líquido do período” no SNC) não constante das excepções previstas no art.º 24.º do CIRC, e, como tal, incluídas no lucro tributável do IRC, através de um registo extra-contabilístico no campo 203 do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos modelo 22 do IRC (Q07/DR22).

Além disso, uma vez que esse registo não se poderá enquadrar no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC, i.e., não resultam de situações imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, essa variação patrimonial negativa não deverá afectar o lucro tributável desse exercício, pelo que se deverá efectuar um registo extra-contabilístico simétrico (a acrescer) no campo em branco do Q07/DR22.

- d) Como já referimos, esses profissionais contra-argumentaram que tais regularizações eram muito antigas, i.e., foram efectuadas há mais de dez anos pelo que teria caducado o prazo de quatro anos do direito à liquidação pela Administração Tributária (AT) previsto no art.º 45.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Nesta óptica simplicista parece que, salvo melhor opinião, assim seria, embora a AT pudesse vir a invocar que, por força dessa situação, a contabilidade da empresa não está de acordo com a normalização contabilística, face ao previsto no n.º 3 do art.º 17.º do CIRC, pois este não prevê essas irregularidades contabilísticas e, como tal, poderiam ser aplicáveis métodos indirectos nos termos do art.º 57.º do CIRC e das alíneas a), b) e c) do art.º 88.º da LGT.

Sublinhe-se, contudo, que esse apelo aos métodos indirectos, poderá não ser suficientemente justificável, dado que, do ponto de vista substantivo, a AT poderá dispor de informação contabilisticamente relevante para o apuramento do lucro tributável do IRC de forma directa, nomeadamente através do cruzamento das compras, vendas e existências (“inventários” no SNC).

Com efeito, a contabilidade deve traduzir a realidade económica da empresa em obediência ao princípio contabilístico “Da substância sobre a forma” (característica qualitativa da “substância sobre a forma” no SNC)⁴, pelo que se a

³ Caso os saldos fossem credores, diríamos “passivos fictícios”.

⁴ Sobre este tema elaborámos um artigo sob o título “A “Substância Sobre a Forma” – Do POC ao SNC”, publicado na revista *Fiscal* n.º 5, de Julho/Agosto de 2010, pp. 13-8, e disponível para download no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 301” do *Portal INFOCONTAB*.

AT dispuser de informação e documentos contabilísticos para apurar a matéria colectável do sujeito passivo, não poderá recorrer aos métodos indirectos.

O que pretendemos sublinhar é que não é a análise pura e simples dessas situações que poderá ser suficiente para a AT recorrer aos métodos indirectos.

- e) Notamos, ainda, que a referida variação patrimonial negativa provocaria uma diminuição dos capitais próprios da empresa, por débito da conta “resultados transitados”, o que prejudica o rácio de autonomia financeira.

2. A QUESTÃO DA “AVALIAÇÃO DA MARCA”

Como referimos na introdução deste artigo, os consulentes apresentaram a proposta alternativa de eliminar esses saldos devedores de clientes e fornecedores por contrapartida da aquisição de uma marca a uma empresa estrangeira, ao que retorquimos que tal operação se traduziria na substituição de um “activo fictício” por outro “activo fictício”, neste caso um activo incorpóreo (“activo intangível” no SNC) e pelo valor, de acordo com a expressão que utilizámos, “que dava jeito”. Por outras palavras, o activo intangível (marca) seria adquirido pelo “valor de limpeza” dos referidos saldos.

A base contabilística fundamental para se efectuar tal operação seria a do critério de mensuração do “justo valor”.

Neste contexto, esclarecemos que o “justo valor” foi institucionalizado no nosso país em 1991, através da Directriz Contabilística n.º 1, sob o título “Tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais”, existindo até à Directriz Contabilística n.º 13 “Conceito de justo valor”⁵, pelo que do ponto de vista conceptual e prático o SNC não traz qualquer alteração significativa ao que já estava instituído no “modelo POC”. Ou seja, não é o SNC que vai resolver todos os problemas inerentes ao “justo valor” até porque, especialmente nas entidades abrangidas pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)⁶, o “justo valor” é praticamente inaplicável⁶.

Além disso, sublinhámos que o “justo valor” não deve ser interpretado nesse contexto, i.e., no “valor que dá jeito” pois, mesmo nos casos em que não há mercado activo, (regulamentado)⁷, obedece a certas regras objectivas, nomeadamente através do recurso à matemática financeira (v.g., *discounted cash flow*).

⁵ As Directrizes Contabilísticas n.ºs 2, 9, 12, 15, 16, 17, 19, 25, 26 e 28 também se referiam a casos específicos da aplicação do justo valor.

⁶ É óbvio que sendo a NCRF-PE uma norma opcional (facultativa) para as Pequenas Entidades definidas nos termos do 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, estas poderão utilizar o “justo valor” no âmbito das 28 NCRF, se não exercerem aquela opção. Ou seja, as Pequenas Entidades poderão, face a essa opção, utilizar o conceito de “justo valor”. A única aplicação concreta do justo valor na NCRF-PE é o da revalorização dos activos fixos tangíveis.

⁷ Nomeadamente acções, obrigações, títulos de participação e activos biológicos sujeitos ao SIMA.

3. CONTABILIDADE CRIATIVA

Passando agora ao enquadramento da questão na designada “Contabilidade Criativa”⁸, sublinhamos, em primeiro lugar, que, sobre esta temática, elaborámos os seguintes artigos:

- O Regime Simplificado de Tributação e a Contabilidade Criativa⁹;
- A Contabilidade Criativa¹⁰;
- Contabilidade Criativa e Auditoria (Revisão)¹¹.

Naquele segundo artigo apresentámos a definição de Contabilidade Criativa, de Amat Sallas e D. Blake¹², nos seguintes termos:

“A Contabilidade Criativa consiste em manipular a informação contabilística para se aproveitar dos vazios das normas existentes e das possíveis escolhas entre diferentes práticas de valorimetria oferecidas, transformando-se as contas anuais que têm que ser naquelas que quem as prepara prefere que sejam.”.

Nesse mesmo artigo referimos:

“Na verdade, a Contabilidade Criativa deverá ser usada em respeito pelos princípios e normas contabilísticas, completando-os com o objectivo de melhorar a informação, ou seja, deve pugnar pela “imagem verdadeira e apropriada” da entidade, de forma a ser útil aos destinatários das demonstrações contabilísticas.”.

Assim, se as políticas (práticas) contabilísticas adoptadas pelo órgão de gestão da entidade, como principal responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras, conforme previa o item 3.1 do POC e o §11 da Estrutura Conceptual do SNC¹³, se encontram dentro dos parâmetros de variação do referencial contabilístico utilizado (v.g. POC, SNC, NIC/NIRF), a Contabilidade Criativa não deverá ser

⁸ Traduzida da expressão “creative accounting”. Também é designada por “Contabilidade Imaginativa”, “Contabilidade de Intenção” e “Contabilidade de Conveniência”.

⁹ Publicado na revista TOC n.º 8, de Novembro de 2000, pp. 23-24 e *Semanário Económico* n.º 696, de Maio de 2000, p. 18 e disponível para download no meu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 52” do Portal INFOCONTAB.

¹⁰ Publicado na revista TOC n.º 8, de Novembro de 2000, p. 23 e *Semanário Económico* n.º 694, de Abril de 2000, p. 18 e disponível para download no meu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 54” do Portal INFOCONTAB.

¹¹ Publicado no *Jornal AIMINHO* n.º 38, de Novembro de 2002, p. 19 e *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 448, de Fevereiro de 2003, p. 38-9 e disponível para download no meu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 91 e 94” do Portal INFOCONTAB.

¹² SALLAS, Amat e BLAKE, D., “Contabilidad Creativa”, *Ediciones Gestión 2000, SA*, Barcelona, 1996.

¹³ A nota 3 do Anexo desenvolvido do SNC reforça esta ideia nos seguintes termos:

“Juízos de valor (exceptuando os que envolverem estimativas) que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas e que tiveram maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.”.

interpretada com a carga pejorativa que a própria expressão comporta, mas, repetimos, como as alterações das práticas contabilísticas dentro da legalidade contabilística subjacente.

Efectuados estes esclarecimentos prévios, será que as questões em apreço deverão ser enquadradas na Contabilidade Criativa? A resposta a esta questão é muito simples: Não.

Então questionarão os leitores sobre os motivos pelos quais efectuamos tal ligação. Numa análise à *La Palice*, diremos precisamente para reforçar essa resposta.

4. CONTABILIDADE CRIATIVA E SNC

Retomando a questão em título: será que a Contabilidade Criativa vai aumentar com o SNC?

Em primeiro lugar, será conveniente questionar: quais são os principais factores que condicionam a Contabilidade Criativa, no contexto, repetimos, da legalidade contabilística subjacente?

Uma resposta redutora¹⁴ seria: são os inerentes às necessidades de todos os utentes (*stakeholders*) internos (órgão de gestão, sócios/accionistas, trabalhadores) e externos (v.g. instituições financeiras, Estado, clientes, fornecedores, investidores, público em geral).

Com efeito, pretendemos sublinhar que a utilização da Contabilidade Criativa orientada para a obtenção de um maior ou menor resultado contabilístico, depende dos fins e das necessidades dos diversos utilizadores das demonstrações financeiras.

Na verdade, um dos grandes problemas (ou não?) da contabilidade, no contexto do designado “paradigma da utilidade”, é, precisamente, o ter que responder às necessidades dos diversos utentes, pelo que a utilização de políticas (práticas) contabilísticas é fortemente condicionada por essas necessidades.

Ou seja, qual é o “resultado óptimo”, ou o “resultado de equilíbrio”, que atende às necessidades de todos esses utentes?

Na verdade, a contabilidade e, particularmente, as demonstrações financeiras, sofrem essas pressões dos utentes. Num campo mais restrito, o resultado contabilístico¹⁵ é, doravante, um “resultado pressionado”, i.e., sofre pressões de todos os utentes das demonstrações financeiras, sendo moldado, dentro das tais práticas de Contabilidade Criativa, de acordo com os objectivos definidos pelo órgão de gestão da empresa.

¹⁴ É óbvio que esta temática exige um estudo mais apropriado e aprofundado que não cabe, obviamente, neste trabalho.

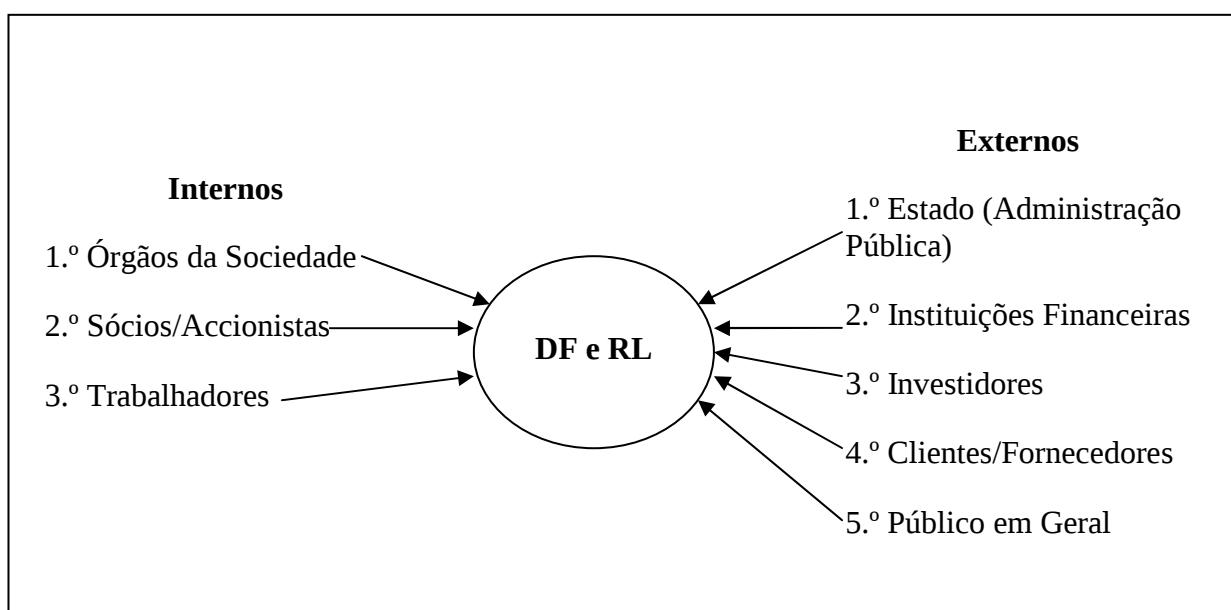
¹⁵ Conta “88 - Resultado líquido do exercício” no POC e conta “81 - Resultado líquido do período” no SNC.

Note-se que, como relevámos num outro artigo, sob o título “A Contabilidade - Utilidade para a Gestão (decisão)”¹⁶, o próprio órgão de gestão é, não raras vezes, o principal agente de pressão, pois, repetimos é, o principal responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras e, conseqüentemente, da utilização de políticas de Contabilidade Criativa. Na verdade, então referimos:

“É, também, neste quadro que se tem colocado a questão de se elaborarem demonstrações financeiras adaptadas aos diversos utilizadores, considerando, por exemplo, os factos patrimoniais como componentes de uma base de dados, da qual se extrairiam as informações requeridas pelos utilizadores. Ou seja, a informação financeira seria disponibilizada “à medida” dos interesses/utilidade dos stakeholders, i.e., uma «contabilidade self-service».”.

Essas pressões sobre as demonstrações financeiras e os resultados, poderão ser esquematizadas da seguinte forma¹⁷:

UTENTES (STAKEHOLDERS) E A “PRESSÃO CONTABILÍSTICA”



Fonte: Elaboração Própria.

No esquema hierarquizamos (1.º, 2.º, ...) os diversos utentes (*stakeholders*) em função da importância que lhes atribuímos como “factores de pressão” sobre as DF e o RL.

Dado que o SNC constitui uma adaptação (e não adopção) das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), das Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF), e respectivas Interpretações (SIC/IFRIC), e uma vez que este modelo anglo-saxónico¹⁸ se

¹⁶ Publicado na revista *Revisores & Empresas* n.º 25, de Abril/Junho de 2004, pp. 44-50 e TOC n.º 54, de Setembro de 2004, pp. 34-41 e no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 129” do *Portal INFOCONTAB*.

¹⁷ As setas significam a referida pressão sobre as demonstrações financeiras (DF) e o resultado líquido (RL).

¹⁸ O “modelo POC” inseria-se no sistema “continental-europeu”.

baseia na independência entre a contabilidade e a fiscalidade, é óbvio que, com o SNC, passou a existir uma maior aproximação das regras fiscais às normas contabilísticas, i.e., as normas fiscais passaram a aceitar mais as normas contabilísticas para efeitos de tributação em sede de impostos sobre o rendimento (IRC e IRS - Categoria B).

Embora as alterações ao Código do IRC, aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho¹⁹, por força da entrada em vigor do SNC em 1 de Janeiro de 2010, tenham efectuado essa aproximação, não nos parece, salvo melhor opinião, que passaremos literalmente de um “modelo continental-europeu” puro para um modelo “anglo-saxónico” puro, i.e., julgamos que, ressaltando aspectos conceptuais, ficamos num modelo híbrido, pois continuaremos a assistir à influência da fiscalidade na contabilidade, embora, repetimos, de uma forma menos evidente (será mesmo assim?).

5. O CONTROLO DE APLICAÇÃO DAS NORMAS (*ENFORCEMENT*) NO SNC

Em artigo anterior sob o título em epígrafe²⁰, alertámos para que uma das novidades relativamente ao “modelo POC” se referir ao facto de o SNC ter passado a contemplar um regime contra-ordenacional (aplicação de coimas), estatuído no art.º 14.º “Ilícitos de mera ordenação social” do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que o aprovou.

Nesse trabalho sublinhámos que esse regime punitivo é aplicável às “entidades sujeitas ao SNC”, i.e., as coimas aplicáveis deverão ser pagas pela entidade e, obviamente, pelo órgão de gestão no âmbito das referidas responsabilidades pela elaboração das demonstrações financeiras.

No que tange à intervenção do TOC, no âmbito do art.º 6.º “Funções” do (EOTOC), uma vez que é o responsável pela regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal, assinando, inclusive, as demonstrações financeiras²¹, questionámos sobre se, a exemplo da responsabilidade subsidiária fiscal prevista no n.º 3 do art.º 24.º da LGT, não se poderia invocar também uma “responsabilidade subsidiária contabilística”.

¹⁹ Bem como o novo diploma das depreciações e amortizações, aprovado pelo Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que revogou o anterior Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

²⁰ Publicado na *Revista Fiscal* n.º 1, de Janeiro de 2010, pp. 7-9 e disponível para *download* nos menus “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 284” e “Revista Electrónica/Revista n.º 47, de Novembro de 2009” do nosso *Portal INFOCONTAB*.

²¹ A alínea c) do art.º 6.º prevê que o TOC deve assinar, conjuntamente com o representante legal (v.g. órgão de gestão), as declarações fiscais, sendo que é também o TOC o responsável pelo seu envio para a DGCI.

Deixando agora de lado esta questão²², o que pretendemos sublinhar é que este regime de *enforcement* constitui um desincentivo, repetimos, não existente no POC, à prática de políticas contabilísticas fora dos ditames contabilísticos e, também, à Contabilidade Criativa não devidamente justificada/divulgada²³.

6. OS “JUÍZOS DE VALOR”

Um dos aspectos conceptuais mais sublinhado no SNC é que os “juízos de valor” efectuados pelos preparadores das demonstrações financeiras (órgão de gestão) aumentam relativamente ao “modelo POC”, salientando-se a mencionada problemática do “justo valor”.

Na verdade, como já atrás referimos, o órgão de gestão tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras, conforme está previsto, nomeadamente, no §11 da Estrutura Conceptual do SNC e na nota 3 do Anexo (modelo desenvolvido)²⁴, bem como pela definição das políticas (práticas) contabilísticas adoptadas pela empresa.

Como referimos no mencionado artigo²⁵, nas micro e PME portuguesas que constituem grande parte do tecido empresarial nacional, os membros que constituem o órgão de gestão não têm, genericamente, qualificações técnicas adequadas em contabilidade, pelo que, na sua grande maioria, o TOC acaba por o “substituir” e até participar (cooperar) na tomada de decisões, actuando dentro das suas responsabilidades técnicas referidas no citado art.º 6.º do EOTOC.

Na verdade, na prática do “dia-a-dia” dessas empresas, o TOC é a única pessoa²⁶ que poderá auxiliar o órgão de gestão na definição das políticas contabilísticas e nos referidos “juízos de valor” associados à mensuração dos factos patrimoniais previstos nas NCRF e na NCRF-PE.

Este facto conduz a que o órgão de gestão e ou o TOC influenciem as demonstrações financeiras das empresas, com uma certa carga de subjectividade inerente a esses “juízos de valor”, o que, por conseguinte, poderá potenciar a referida Contabilidade Criativa.

²² Este tema foi desenvolvido por nós num outro artigo sob o título “Com o SNC um ‘novo’ TOC(!?)”, a publicar na revista *TOC* e a disponibilizar no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)” do *Portal INFOCONTAB*.

²³ Salientamos aqui a importância das divulgações das práticas contabilísticas no Anexo do SNC. Sobre este tema estamos a preparar um artigo sob o título “O Anexo (no SNC) é um ‘Salvo Conduto’ do TOC!”, a publicar e a disponibilizar no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)” do *Portal INFOCONTAB*.

²⁴ Conforme rodapé n.º 13.

²⁵ Conforme rodapé n.º 23.

²⁶ Salvo as empresas sujeitas a revisão legal de contas, que em Portugal rondam os 9%.

Por outro lado, um outro aspecto conceptual refere-se ao facto de, ao contrário do “modelo POC”, o SNC é um modelo mais baseado em princípios do que em regras²⁷, como determina o item 1.2 do SNC, do qual transcrevemos parcialmente:

“Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE) (.../...).”

Se bem que o SNC apele à diminuição das regras (i.e., mais princípios/conceitos), não nos parece, salvo melhor opinião, que na prática contabilística empresarial, especialmente nas ditas micro e PME, tal se verifique, porquanto o SNC mantém as regras essenciais do POC, traduzidas na manutenção de um código/quadro de contas, menos (pouco) desenvolvido que o do POC, e num conjunto significativo de “Notas de Enquadramento”²⁸, bem como nas demonstrações financeiras²⁹ e nas NCRF e NCRF-PE.

Apesar disso, um maior apelo aos princípios (conceitos) em detrimento das regras, pressupõe, conceptualmente o aumento da subjectividade dos preparadores (órgão de gestão e TOC, este último, nos casos assinalados) e, por conseguinte, a mencionada potenciação da Contabilidade Criativa face às mencionadas necessidades dos diversos utentes (*stakeholders*).

7. CONCLUSÕES

O ponto de partida para a elaboração do presente artigo foi uma consulta prestada a três TOC no âmbito de duas questões relacionadas com o que identificamos como “regularizações de saldos de terceiros”.

Depois de analisarmos alguns dos principais aspectos contabilísticos e fiscais (em sede de IRC) dessas duas questões, fizemos a ligação ao tema que dá título ao presente artigo, e concluímos que as duas situações apresentadas pelas consultas não são enquadráveis dentro do que conceptualmente se designa de “Contabilidade Criativa”.

A expressão “Contabilidade Criativa” não deve ser interpretada com intuítos pejorativos, pois a mesma pressupõe o cumprimento da legalidade contabilística subjacente às normas contabilísticas aplicáveis, nomeadamente os três referenciais vigentes em Portugal, i.e., o POC (até 31/12/2009), as NIC/NIRF (a partir de 1 de Janeiro de 2005 por força da aplicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro), e o SNC vigente desde 1 de Janeiro de 2010.

²⁷ No nosso artigo “Análise de Alguns Aspectos Conceptuais do SNC” (item 2 “Princípios vs Regras), publicado na Revisores ∃ Auditores n.º 48, de Janeiro/Março de 2010, pp. 30-41, e disponível para *download* no menu “Actividades Pessoais/Artigos (*Download*)/Por Título/N.º 290”, desenvolvemos alguns aspectos conceptuais desta temática.

²⁸ Corresponde ao capítulo “12 - Notas Explicativas” do POC.

²⁹ O SNC inclui a “Demonstração das Alterações no Capital Próprio”, não constante do POC, e prevê a Demonstração dos Fluxos de Caixa apenas pelo método directo (o POC também previa o método indirecto). Estas duas demonstrações financeiras não são aplicáveis às entidades que estiveram em condições de optar pela NCRF-PE.

Na medida em que o SNC, e, particularmente, as NIC/NCRF, assenta num modelo de “mais princípios (conceitos) do que regras” fazendo, por consequência, um maior apelo aos “juízos de valor” pelo órgão de gestão (e dos TOC, nos casos particularizados), inerentes às políticas contabilísticas adoptadas pela entidade, tenderá a aumentar a subjectividade e existirá uma maior propensão para a Contabilidade Criativa, face às exigências de as demonstrações financeiras responderem às necessidades dos diversos utentes (*stakeholders*), no contexto da imagem verdadeira e apropriada.