

**AS RAÍZES DO PROCESSO FORMAL DE HARMONIZAÇÃO
CONTABILÍSTICA, A SUA EVOLUÇÃO E INFLUÊNCIA EM
PORTUGAL¹**

**THE ROOTS OF THE FORMAL PROCESS OF ACCOUNTING
HARMONIZATION, ITS EVOLUTION AND ITS INFLUENCE IN
PORTUGAL²**

Helena Isabel Barroso Saraiva

Maria do Céu Gaspar Alves

Vítor Manuel de Sousa Gabriel

RESUMO:

Os objetivos do presente *paper* são, por um lado, apresentar uma resenha histórica do processo de harmonização contabilística formal em Portugal, incidindo essencialmente sobre o período que vai de meados da década de setenta do século XX até à atualidade, e por outro lado, apresentar uma análise da situação atual, relativamente aos diferentes níveis de normalização contabilística existentes.

A metodologia consistiu numa revisão da literatura e em análise documental. Assim, foi efetuada a análise de textos de diversos autores, que aportaram contributos relevantes ao tema, assim como de outros documentos diretamente relacionados com a temática em análise.

São, finalmente, identificados os diversos níveis de normalização contabilística em vigor na atualidade, fazendo-se ainda referência à situação provável num futuro próximo, contribuindo para a compreensão do processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade à realidade Portuguesa, num contexto de realização, por parte das instituições, de adaptações necessárias a um nível nacional, das normas internacionais e regionais à realidade interna de um país.

¹ a. Enviado/Submitted: 05-11-14

b. Aceptado/Accepted: 29-06-15

² *PEst-OE/EGE/UI4056/2014 – projeto financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT)*

RESUMEN:

Los objetivos de este trabajo son, en primer lugar, presentar un panorama histórico del proceso formal de armonización contable en Portugal, centrándose principalmente en el período comprendido entre mediados de los años setenta del siglo XX hasta la actualidad, y por otra parte, presentar un análisis de la situación actual en relación con los diferentes niveles de normalización contables existentes.

La metodología utilizada fue la revisión de la literatura de textos de diversos autores que han aportado importantes contribuciones a la materia, así como el análisis de diversos documentos directamente relacionados con el tema en discusión.

Son finalmente identificados los diferentes niveles de normalización contables vigentes en la actualidad, haciendo aún referencia a la situación probable en un futuro próximo, lo que contribuye a la comprensión del proceso de adaptación de las normas internacionales de contabilidad a la realidad portuguesa, efectuada por las instituciones, ajustando las normas internacionales y regionales, a la realidad interna de un país.

ABSTRACT:

The aims of this paper are, on the one hand, to present a historical review of the formal process of accounting harmonization in Portugal, addressing mainly the period from the mid-seventies of the twentieth century to the present day, and on the other hand, to present an analysis of the current situation concerning different levels of the existing accounting standardization.

Pursued methodology was a literature review of texts by different authors who brought relevant inputs to the subject, as well as the analysis of relevant documents directly related to the topic under discussion.

Finally, we identified various levels of accounting standardization into effect at the present time in the Portuguese case, still making reference to the likely scenario in the foreseeable future, contributing to the understanding of the process of adaptation of international accounting standards to the Portuguese reality, carried out by the institutions, concerning to the internal reality of a country.

PALAVRAS-CHAVE:

Harmonização contabilística, normalização, níveis de normalização, história, Portugal.

PALABRAS CLAVE:

Armonización contable, normalización, niveles de normalización, historia, Portugal.

KEYWORDS:

Accounting harmonization, standardization, levels of harmonization, history, Portugal.

Introdução

É comumente aceite a ideia que o sistema contabilístico de um país é determinado pelo seu meio envolvente, político, económico, social ou legal (Rodrigues *et al.*, 2011). Assim, o objetivo deste *artigo* é apresentar um documento que possa contribuir para expor, claramente, a situação atual relativamente ao esforço de harmonização contabilística, desenvolvido e intensificado nos últimos anos, que conduziu à consolidação da Normalização Contabilística em Portugal.

A evolução da contabilidade no contexto atual é caracterizada por um fenómeno de harmonização e normalização internacional. Entende-se no presente trabalho que a

“normalização é um processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas enquanto que a harmonização contabilística é um processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país” (Lemos, 2006:4). Sendo que a normalização contabilística é um mecanismo que contribui para a harmonização.

De uma forma geral, é considerada a existência de dois níveis de harmonização (Canibaño e Mora, 2000; Giner e Mora, 2001; Garrido *et al.*, 2002; Taplin, 2004; Fontes *et al.*, 2005; Ali, 2005):

- a harmonização material ou *de facto*, que se refere aos quadros de referência que conduzem às práticas contabilísticas utilizadas por diferentes empresas e/ou organizações e à busca de semelhanças consistentes entre esses quadros e práticas;

- a harmonização formal ou *de jure*, que se refere aos normativos contabilísticos, ou seja às semelhanças na regulamentação e legislação contabilística de diferentes países.

Entende-se que a harmonização formal conduz à harmonização material – sendo este o entendimento prosseguido neste trabalho.

É prosseguida a corrente tradicional da história da contabilidade, tal como foi definida por Carmona *et al.* (2004), dado que a investigação nesta corrente está principalmente centrada nas origens e evoluções da contabilidade: “(...) researchers promoting TAH are primarily concerned with origins and evolution (...)” (Carmona *et al.*, 2004, 35-36), e não tanto com a perspectiva crítica da história da Contabilidade. Optou-se também por, dentro desta corrente, recorrer à teoria institucional, ao basear parte da análise da evolução apresentada, no papel assumido pelas diferentes instituições de referência ao nível da harmonização contabilística, assim como pelo recurso à análise de múltiplos documentos emanados pelas mesmas. Neste sentido, foi também importante o enquadramento da evolução das organizações internacionais, que enformam a evolução mais recente da normalização contabilística em Portugal. Quanto a este último aspeto, foi seguida a perspectiva apontada por North (1990), de que as instituições atuam como as regras do jogo e as organizações como os operadores da mudança ou os jogadores.

A metodologia prosseguida nesta investigação consistiu numa ampla revisão da literatura e na análise documental. A bibliografia a que se recorreu resultou de uma pesquisa em diversas bases de dados, a partir das expressões: história da harmonização contabilística, normalização contabilística em Portugal, história da contabilidade em Portugal. As bases de dados consultadas, essencialmente relacionadas com literatura de cariz académico, foram maioritariamente a *B-on* e o RCAAP (Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal). Recorreu-se também ao *Academic Google* para alargar o âmbito da procura e a outros motores de busca mais generalistas, para identificar ou aceder a textos originários de publicações com características mais técnicas. Foram ainda recolhidos documentos constantes nos *sites* dos organismos relacionados com a normalização contabilística e que contribuíram para o processo de harmonização na mesma área ao longo do período estudado. Assim, o objetivo final deste *paper* passa por caracterizar e analisar a situação atual, ao nível da normalização

contabilística em Portugal (que poderemos considerar relacionada ao nível da ligação com a harmonização formal, ou *de jure*), num momento em que parece evidente a consolidação de um processo de normalização extensivo a todos os setores da economia, nomeadamente através da expansão da aplicação das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) do setor privado da economia ao setor das atividades sem fim lucrativo e, num futuro próximo, a aproximação do setor público ao mesmo tipo de relato.

Este artigo pretende contribuir para a compreensão: do processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade à realidade portuguesa; do processo de ajustamento das instituições às normas internacionais e regionais (europeias) – quer a nível técnico, quer a nível político. Isto resulta no aparecimento de diferentes níveis de normalização, em consequência da última reforma em matéria de harmonização contabilística, associados aos diferentes níveis de profundidade, que a informação e o relato financeiro assumem, em entidades de diferentes características e com diferentes necessidades a este nível.

Em termos de estrutura, e depois desta breve introdução, o artigo começa com a apresentação da evolução do processo de harmonização material em Portugal, através de uma breve resenha dos movimentos de harmonização que mais influenciaram o território, desde meados da década de setenta do século XX. Procura-se assim, ilustrar o percurso histórico de evolução da harmonização contabilística, em termos globais, no primeiro ponto deste trabalho, prosseguindo, posteriormente, para uma análise mais específica dos efeitos deste processo global de harmonização na normalização contabilística em Portugal. Assim, de seguida, na secção dois do artigo, é apresentada a evolução histórica deste processo em Portugal, desde a sua génese à atualidade. Na secção três é retratada com mais detalhe a situação atual em Portugal, com destaque para as diversas realidades em termos de normalização contabilística. Finalmente, são expostas as principais conclusões.

1 – Harmonização contabilística: evolução global

Fruto da evolução baseada em duas diferentes correntes de influência, relativas ao processo de harmonização contabilística, usualmente identificadas como *anglo-saxónica* e *continental*, considera-se que o meio em que um determinado país opera exerce influência nas suas práticas contabilísticas (Nobes *et al.*, 1997).

Assim, o ambiente social e cultural implica diferentes quadros de referência e diferentes práticas contabilísticas, podendo estas diferenças situar-se a vários níveis:

- ao nível do sistema legal (Nobes *et al.*, 1997);
- ao nível da origem do financiamento empresarial (Hill, 1999);
- ao nível da influência da fiscalidade (Nobes e Parker, 2006);
- ao nível do grau de desenvolvimento do país (Nobes e Parker, 2006);
- ao nível dos factores culturais (Saudagaran e Meek, 1997; Gray, 1988; Zarzeski, 1996);
- ao nível da influência do ambiente político (Miller, 1994, Rodrigues *et al.*, 2011);
- por outras diferenças (Zarzeski, 1996; Fritz e Lammle, 2003; Graham e Neu, 2003, Potter, 2005).

Considerando esta diversidade de quadros de referência e de práticas, em termos globais, uma consequência imediata é o facto da normalização contabilística nos diferentes países e nações não transmitir uma imagem de harmonização. Assim, como consequência dos fatores anteriormente apontados, existia inicialmente uma grande diversidade entre práticas, as quais podiam efectivamente estar normalizadas ao nível local, estando, no entanto, desarmonizadas em termos globais. Esta desarmonia era sentida mesmo dentro de cada uma das grandes correntes (*anglo-saxónica e continental*).

No entanto, a necessidade de harmonização era sentida e premente, essencialmente como resultado da globalização do funcionamento da economia e, por arrastamento, do funcionamento dos mercados financeiros – mais concretamente dos investimentos nas bolsas de valores internacionais. Surge, desta forma, a preocupação com um processo que tornasse inteligível a informação financeira das empresas e organizações a qualquer *stakeholder*, independentemente do seu local de origem ou de atuação.

Assim, a partir do momento em que esta necessidade de desenvolvimento da harmonização contabilística é identificada e assumida como indispensável para o aumento da comparabilidade da informação financeira, surge a questão relacionada com a escolha ou seleção de um organismo associado à emissão das normas contabilísticas, que fosse de aceitação e adoção generalizada por todas as empresas e organizações. Aqui, colocavam-se questões de legitimidade, de representatividade, de independência e de âmbito de atuação, às quais a escolha do organismo deveria atender. Neste âmbito, assume especial importância a questão da teoria institucional: esta contribui de forma significativa para a compreensão da escolha das normas de contabilidade (Guerreiro *et al.*, 2014).

Em relação às instituições que atuavam no âmbito deste tipo de cenário perfilavam-se como hipóteses diversos tipos de entidades, tais como:

- as de âmbito Internacional Público:

- a ONU (Organização das Nações Unidas) e
- a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico);

- as de âmbito Internacional Privado:

- o IFAC (*International Federation of Accountants*), organismo internacional fundado em 7 de outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no 11º Congresso Mundial de Profissionais da Contabilidade e que agrega organismos profissionais (no caso Português a OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas);
- o IASB (*International Accounting Standards Board*) – inicialmente influenciado pelo grupo G4 +1 - Grupo de *Accounting Standard Setters*, surgido em 1994, e que integrava a Austrália, o Canadá, o Reino Unido, os Estados Unidos (concretamente o *Financial Accounting Standards Board* - FASB) mais a Nova Zelândia; depois de, em fase anterior, o IASC (*International Accounting Standards Committee*) ter sido influenciado pelo G4; posteriormente, dentro do âmbito do ainda IASC foi criado o

grupo *E5 + 2 European Accounting Study Group* – que surgiu em 1997, com o objetivo de realizar pesquisa e investigação, visando contribuir para a harmonização internacional através do IASC, dentro da jurisdição da UE. Este último grupo era composto por cinco delegações europeias no *Board* do IASC – França, Alemanha, Holanda, países Nórdicos e Reino Unido, apoiados pelos organismos de normalização nacionais, mais a Comissão Europeia e a FEE (*Fédération des Experts-comptables Européens*);

- as de âmbito Regional Público, tais como:

- a UE (União Europeia) e

- o *Mercosur* (Organismo responsável pela gestão da normalização no âmbito do *Mercosul* - Mercado comum da América do Sul - união aduaneira de cinco países da América do sul: Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela);

- as de âmbito Regional Privado, entre as quais se destacam:

- a FEE (*European Federation of Accountants* ou *Fédération des Experts-comptables Européens*), com origem na Bélgica, em 1987;

- a IRFAA Eurasia (*International Regional Federation of Accountants and Auditors EURASIA*) – associação de organizações públicas de contabilistas e auditores dos países da antiga URSS, surgida em 1999, integrando dezassete organismos profissionais e nove países; e

- a IAA (*Internacional Actuarial Association*), com origem no Canadá e fundada em 1895, sendo a designação de IAA atribuída em 1968 e sofrendo esta organização uma relevante reorganização em 1998.

De entre estas entidades, a evolução histórica revelou a preponderância, em termos globais, para organismos de âmbito internacional privado – nomeadamente o IASB (*International Accounting Standards Board*); e em termos regionais, tendo em conta o caso português, para organismo de âmbito regional público – a UE (União Europeia). Mais concretamente, pode afirmar-se que a pressão institucional efectuada pela UE foi essencial no processo de adoção das normas emanadas pelo IASB. Assim, no sentido de efetuar um enquadramento ao caso português, vão ser analisados nos subpontos seguintes, de forma abreviada, os processos evolutivos destas duas entidades.

1.1 – Harmonização contabilística – a influência do IASB

A globalização da economia, sentida crescentemente a partir dos anos setenta e oitenta do século XX, estabelece pressões, nomeadamente através do desenvolvimento das empresas multinacionais. Estas pressões assumem especial impacto nas questões contabilísticas, assim como nas de auditoria, as quais se tornam especialmente complexas num cenário de elevada diversidade contabilística.

Com a finalidade de responder a estas pressões, as referidas entidades pressionam por sua vez as associações profissionais do sector, que assumem inevitavelmente as mesmas dificuldades, a iniciar um movimento no sentido de uma harmonização contabilística à escala internacional.

Consciente desta realidade vivida pela economia mundial, o IASB tem procurado apresentar, ao longo do tempo, um conjunto coerente de normas e práticas contabilísticas, de aplicação internacional, que permitam aos decisores/utilizadores da informação financeira a leitura e interpretação deste tipo de informação, através de uma forma de apresentação da informação, também ela, global. Estas normas têm sido adaptadas à mudança da referida realidade económica e pretendem estar permanentemente ajustadas às alterações vividas neste ambiente, tornando-se assim uma referência para todo o mundo (Dumontier e Raffournier, 1998; Zeghal e Mhedhbi, 2006).

De acordo com dados oficiais (IASB, 2014), em vinte e nove de junho de 1973, os órgãos reguladores dos sistemas contabilísticos de dez países (Estados Unidos, Reino Unido, França, Canadá, Austrália, Japão, Alemanha, Holanda, Irlanda e México), assim como dezasseis organismos profissionais destes países, acordaram constituir um órgão supranacional, que se designou por IASC (*International Accounting Standards Committee*), com o propósito de coordenar, mundialmente, a profissão contabilística e de elaborar normas de aplicação universal.

A constituição do IASC parte assim da iniciativa desenvolvida por associações de profissionais de vários países, desenvolvendo um modelo de harmonização que se caracterizava por envolver essencialmente a profissão e não tanto os governos, estabelecendo normas de aceitação voluntária e definindo uma estrutura conceptual, onde predominam os princípios da substância sobre a forma e da divulgação da informação financeira. O objetivo primordial é o de proporcionar aos mercados financeiros informação verdadeira e apropriada, sendo preocupação fundamental auxiliar investidores e financiadores, nas decisões de cariz económico e financeiro.

A sua crescente influência nos sistemas contabilísticos mundiais, bem como o aumento da importância do IASC na área da harmonização e normalização contabilísticas, levou a que no ano de 2001 se procedesse a significativas alterações na sua estrutura e no seu funcionamento, passando a denominar-se por IASCF (*International Accounting Standards Committee Foundation*), alterando a sua composição e organização interna. O IASB é a estrutura dentro do *IASCF Foundation*, que emite as normas para as Demonstrações Financeiras (DF) do setor privado.

Com a designação de IASB, a partir de 2001, esta entidade, no início do século XXI, reunia cento e quarenta membros, estando representada em cerca de cem países, tendo obtido elevado sucesso como entidade reguladora e normalizadora dos sistemas contabilísticos.

Fruto desta reformulação, as normas emitidas até 2001 (pelo IASC) são designadas por IAS (*International Accounting Standards*) e as suas interpretações emitidas pelo *SIC*

(*Standing Interpretations Committee*). A partir de 2001, as normas emitidas no âmbito do IASC *Foundation*, mais concretamente pelo IASB, passam a designar-se por IFRS (*Internacional Financial Reporting Standards*) e as respetivas interpretações pelo *IFRIC* (*International Financial Interpretations Committee*). Estas modificações tiveram origem numa mudança de paradigma, agora com maior enfoque no relato financeiro.

O IASB assumiu como objetivos a formulação e publicação, no interesse público, de normas de contabilidade, a aplicar na apresentação das DF, promovendo a sua aceitação e cumprimento a nível mundial, assim como o desenvolvimento de tarefas para a melhoria e para a harmonização de regulamentos, princípios, normas e procedimentos, relativos à apresentação da informação financeira (IASB, 2014).

O Processo Harmonizador do IASB atravessou quatro etapas até à atualidade, tal como referido na página *web* da instituição e por diversos autores (Rodrigues e Guereiro, 2004; Zeff, 2012; Monteiro, 2013): a primeira entre 1973 e 1987, caracterizada pela flexibilidade das normas e da sua aplicação; a segunda, entre 1987 e 1994, em que foi prosseguido o projeto de melhoria e comparabilidade; a terceira entre 1995 e 2000, caracterizada pelo acordo com a IOSCO; finalmente, na quarta etapa, iniciada em 2000, evidencia-se a reestruturação do IASB e a convergência com o FASB.

Os principais fatores caracterizadores da primeira etapa prendiam-se com a possibilidade de as normas conterem muitos tratamentos opcionais e de se apresentar uma lista de alternativas em termos das “melhores práticas” de diversos países – relevando-se assim uma elevada permissividade quanto às alternativas a seguir – o que, de certa forma, na nossa opinião, permitiu que numa fase inicial alguns países aderissem sem sentirem que os seus sistemas estariam a ser ultrapassados ou colocados em segundo plano, havendo assim menor resistência à alteração dos níveis anteriormente referidos, como caracterizadores das práticas contabilísticas de cada país, promovendo-se um modelo muito flexível. Outra característica das normas, nesta altura, correspondia ao facto de serem muito descritivas. A referida situação não promovia a comparabilidade e existia o risco de a concentração do poder de decisão ficar nas mãos de apenas alguns países (Canadá, Austrália, Reino Unido, EUA, Alemanha). Por consequência, nesta altura, a base seguida era a do modelo anglo-saxónico, caracterizando-se pela prioridade no cálculo do lucro, face a outros objetivos da informação financeira, tais como a situação patrimonial e a capacidade de gerar liquidez. Outras características importantes eram a ausência de Estrutura Conceptual - a qual só surgiu na fase seguinte, em 1989, e a ausência de definição de formatos de apresentação das demonstrações financeiras. No entanto, apesar de tudo, com base neste modelo conseguiu-se a difusão e alguma aceitação das normas.

Durante a segunda etapa, as principais linhas orientadoras relacionaram-se com a introdução de maior rigidez e redução da flexibilidade, com o objetivo de melhorar a comparabilidade; as normas tornaram-se mais normativas que descritivas. É implementado o “Projeto de Comparabilidade”, emitindo em julho de 1989 a “Declaração de Intenções – Comparabilidade das DF”, em que se regista a intenção de reduzir o número de alternativas

possíveis ou eleger um tratamento de referência. Com base na identificação da necessidade de definir uma base conceptual, que justificasse as possíveis alternativas, surge a Estrutura Conceptual, proporcionando um importante apoio ao novo enfoque regulador do IASB. Nesta altura foram definidos critérios, com o objetivo de reduzir alternativas (IASB, 1989), entre os quais se encontram a escolha de temas a tratar entre práticas e tendências atuais, a conformidade com a Estrutura Conceptual e o conhecimento da posição dos reguladores dos mercados de capitais – sendo um dos mais representativos a IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*), assim como a obtenção de consistência entre normas nacionais e internacionais.

A terceira etapa caracterizou-se, essencialmente, pela implementação do acordo com a IOSCO, em 1995, no qual é reconhecido por esta entidade, que regula os mercados de valores mobiliários a nível internacional, a importância do IASB, no domínio da harmonização contabilística. Assim, a principal preocupação nesta fase era a de obter um conjunto de normas, que pudessem ser conjuntamente aceites nas emissões internacionais de valores, já que a IOSCO as recomendaria. Por este motivo tornou-se necessário reelaborar algumas normas, emitir novas normas e rever algumas normas, no sentido de evitar que empresas com cotações internacionais tivessem de formular diferentes conjuntos de DF. No entanto, na altura, a SEC (*Securities Exchange Commission*) não aceitou as IAS e, por consequência, a importante bolsa de *Nova York* não utilizaria as normas para efeitos de apresentação da informação financeira. Em simultâneo, verificou-se uma enorme pressão por parte de grandes grupos europeus sobre a UE, no sentido de se realizar uma reforma contabilística.

Assim, em julho de 1995 é efetuado o acordo entre IASB e IOSCO, em que o objetivo seria o IASB completar um conjunto de normas consistentes e de alta qualidade, até 1999, as quais seriam recomendadas pela IOSCO, para aplicação pelos seus membros, para efeitos de ofertas públicas internacionais e cotação nas bolsas nos mercados globais.

Simultaneamente, a partir de 1995, dá-se o desenvolvimento de uma estratégia em prol da harmonização contabilística, por parte da UE, no sentido de tornar as Diretivas compatíveis com as IAS. Dois anos depois, em 1997, é criado um grupo de trabalho para definir uma proposta de alteração da estrutura do IASC e, em 1998, é emitido o documento “*Shaping IASC for the Future*”.

No ano 2000, a IOSCO aceita as normas do *Core Standard* e, em maio desse ano, anuncia a decisão de recomendar aos seus membros (bolsas internacionais) que as entidades cotadas pudessem adotar as normas do IASB. Fruto deste novo desafio, torna-se necessária a redefinição dos objetivos do IASC e nova constituição do IASB, sendo implementada uma nova estrutura, construída à semelhança da do FASB (*Financial Accounting Standards Board*), entidade reguladora nos EUA. O FASB, criado em 1973, veio substituir os anteriores APB (*Accounting Principles Board*) e o AICPA (*Committee on Accounting Procedure of the American Institute of Certified Public Accountants*) (FASB, 2014).

Dá-se, assim, início à quarta etapa, com a reestruturação da estrutura organizativa, que culmina com a sucessão do IASB ao IASC: em abril de 2001, o IASB assume-se como organismo emissor de normas, com responsabilidades acrescidas. Assim, nesta fase, mantém-se o projeto de melhoria de qualidade e coerência das normas, assim como do incremento do grau de convergência a nível mundial; em 2002, o processo de convergência com a UE é consubstanciado através da concertação da estratégia harmonizadora desta última; no mesmo ano, no âmbito do projeto de convergência entre IASB e FASB, efetua-se o Acordo “Norwalk”, com o objetivo de reduzir as diferenças entre IAS/IFRS e os *US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles)*. O FASB e o IASB passam a desenvolver alguns projetos comuns, no sentido da elaboração de normas que sejam convergentes, tal como é patente no seguinte excerto de texto:

Memorandum of Understanding with the IASB

After their joint meeting in September 2002, the US Financial Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB) issued their Norwalk Agreement in which they ‘each acknowledged their commitment to the development of high quality, compatible accounting standards that could be used for both domestic and cross-border financial reporting. (FASB, 2014)

Em 2006, é emitido um documento conjunto entre o IASB e o FASB: “*Memorandum of Understanding*”, em que se previa a eliminação do requisito da necessidade de reconciliação com os US GAAP, a partir de janeiro de 2009, requisito que a SEC obrigava as empresas estrangeiras a cumprir. A referida eliminação só seria possível se as IAS/IFRS fossem aplicadas de forma efetiva por um grande número de países e de organizações/empresas. Assim, em 2008 foi realizado um “*Update of Memorandum of Understanding*”, onde se estabeleceu como objetivo a conclusão dos principais projetos até 2011, e em novembro de 2008 a SEC eximiu as empresas cotadas nas bolsas dos EUA do requisito de reconciliação, relativamente às normas IASB puras.

A partir de 2010, em nossa opinião, e apesar de isto não ser apontado pelo organismo, poderá considerar-se uma nova etapa, correspondendo esta a uma quinta fase. A partir desta altura, foi aprovada a alteração da designação do IASCF para *IFRS Foundation*. A mudança de nome foi assumida formalmente em julho de 2010, verificando-se, em nossa opinião, além desta alteração formal, uma alteração ao nível dos objetivos da entidade, assim como das ferramentas e canais de comunicação por ela utilizados.

Os objetivos da Fundação IFRS passam por, entre outros, desenvolver um único conjunto normas de alta qualidade, compreensível e aplicável de forma generalizada; passam também por conseguir padrões de relatórios financeiros, globalmente aceites, com base em princípios claramente articulados. As normas pretendem-se transparentes e comparáveis nas DF e outros relatórios financeiros, para apoiar os investidores e outros participantes nos mercados de capitais em todo mundo, assim como outros utilizadores da informação financeira, na sua tomada de decisão. A promoção do uso e a aplicação rigorosa das normas,

assim como a promoção e facilitação da adoção das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), são também assumidos como objetivos, sendo as normas e interpretações emitidas pelo IASB, através da convergência entre as normas nacionais de contabilidade e as IFRS (IASB, 2014).

Parece-nos desta forma, que estamos perante um novo paradigma em que os objetivos se relacionam com a aceitação por parte dos normativos nacionais da integração das IFRS. Passa-se, assim, a uma fase de maior influência nas políticas dos diversos países, no sentido de propagar e difundir politicamente as normas profissionais na área da contabilidade.

O processo atual de elaboração e de revisão das normas encontra-se ilustrado na figura 1.

Figura 1 – processo de emissão e revisão de normas – fundação IFRS



* Publicado para comentário público

Fonte: IASB, 2014 - “Quem somos e o que fazemos”

1.2 – Harmonização contabilística – a influência da UE (União Europeia)

A UE tem prosseguido, desde o início da sua génese, uma estratégia do tipo governamental (Nobes, 1996), de forma a alcançar a desejada harmonização contabilística, envolvendo representantes dos diferentes Estados Membros, no sentido de ajustarem as suas legislações. Trata-se de um sistema contabilístico suportado pelo poder político, explicitamente dotado de autoridade normativa, forçando ao cumprimento das leis. Esta foi a tendência inicialmente seguida e que tem por base a própria constituição do que mais tarde viria a designar-se por UE: o Tratado de Roma estabeleceu como orientação a conjugação das legislações nacionais, no sentido do desenvolvimento da atividade dos mercados financeiros e da economia, para o que seria essencial um certo grau de harmonização contabilística, que pudesse dar a garantia da comparabilidade da informação financeira no mercado único comunitário (Pires e Rodrigues, 2005).

Assim, na UE, apesar da necessidade de harmonização ao nível contabilístico ser evidente, desde a sua génese, esse processo só foi perceptível a partir da década de setenta do século XX. A partir dessa altura, a UE procurou harmonizar a prestação e elaboração da informação financeira nos estados-membros e, para tal, tentou atingir esse objetivo em várias

etapas, através da utilização de diversos instrumentos de harmonização como as Diretivas, as Comunicações e os Regulamentos. A utilização sistemática de cada um destes instrumentos legais correspondeu a diferentes etapas no processo de harmonização contabilística prosseguido pela UE, podendo apontar-se três diferentes etapas no referido processo (Rodrigues e Guerreiro, 2004; Guimarães, 2011; Monteiro, 2013):

- primeira etapa: 1970-1995 – aprovação de “Diretivas” com incidência na área da Contabilidade;
- segunda etapa: 1995-2000 – utilização de “Comunicações” para prosseguir a estratégia de harmonização;
- terceira etapa: após 2000 – era dos “Regulamentos”.

A primeira etapa caracteriza-se pela produção de Diretivas, por parte da União Europeia, no âmbito da lei das sociedades comerciais, tendo sido este o instrumento de harmonização contabilística utilizado. As Diretivas eram posteriormente transpostas para o direito interno de cada Estado Membro, sendo estes últimos obrigados a dar-lhes cumprimento depois deste processo. Em termos contabilísticos, a quarta e a sétima Diretivas são as mais importantes, tratando a quarta Diretiva (78/660/CEE) da estrutura e apresentação das contas anuais, bem como do conteúdo do relatório de gestão e da publicitação dos documentos de prestação de contas e referindo-se a sétima Diretiva (83/349/CEE) aos procedimentos de consolidação de contas.

Embora se reconheça que as Diretivas comunitárias representaram um avanço em termos de harmonização na UE, as mesmas evidenciaram diversos problemas, derivados do facto de apresentarem tratamentos recomendados e alternativos e de estarem bastante desatualizadas. Esta solução foi porventura a única possível à época, pois apesar de as Directivas pecarem por omitir determinados assuntos controversos ou por permitir uma diversidade de tratamentos contabilísticos alternativos, não poderá ser descurado o facto de a harmonização europeia, a este nível, constituir um enorme desafio: a tentativa de superar as diferenças inerentes às conceções de dois sistemas contabilísticos radicalmente opostos, tais como o continental e o anglo-saxónico (Guimarães, 2011).

Na verdade, reconhece-se que o objetivo do aumento da comparabilidade entre as DF, das empresas sedeadas nos diferentes estados membros, não atingiu o seu desígnio, pois a diversidade permitida entre formatos de apresentação de DF e critérios de valorimetria, entre outros, permitiu que cada país adotasse o modelo que mais se aproximasse das práticas contabilísticas nacionais, até então em vigor nos mesmos.

Adicionalmente, o processo de aprovação, e posterior implementação das Diretivas na legislação nacional de cada EM, era um processo muito lento. Outras restrições à sua eficácia relacionam-se com o facto de, uma vez aprovadas as Diretivas, o processo se tornar inflexível, pelo que muito dificilmente estas acompanhariam as alterações na envolvente económica e social. Tendo em mente este cenário, a Comissão pretendeu dar continuidade ao seu projeto inicial. Assim, no período que decorreu entre 1990 e 1995, ocorreu uma fase de reflexão, em

que foram identificados diversos fatores que contribuíram para uma nova abordagem por parte da UE. Foi constatado logo em 1990, num encontro realizado sobre o futuro da harmonização contabilística na União Europeia (Hulle, 1997), que o caminho a prosseguir seria: a não redução do número de opções; a opção da não adopção de nova legislação e também o facto de se começar a tomar em consideração a harmonização a um nível internacional.

Nesta linha, a Comissão aceitou o convite para ser membro do grupo consultivo do IASB e foi criado um novo órgão associado à Comissão Europeia: Fórum Consultivo Contabilístico. Neste contexto, a Comissão adotou, em novembro de 1995, uma nova estratégia contabilística, designada como *uma nova estratégia na direcção da harmonização internacional*, consubstanciada num comunicado da Comissão Europeia, do qual a seguir se transcreve um importante (na nossa opinião) excerto:

“Rather than amend existing Directives, the proposal is to improve the present situation by associating the EU with the efforts undertaken by IASC and IOSCO towards a broader international harmonization of accounting standards.”

Fonte: COM(95)508.

Este período final da primeira etapa, é muitas vezes referido como “período adormecido” e sendo destacado como um período específico – no entanto, parece-nos evidente que, ao invés de corresponder a um período de inatividade, corresponde antes a um período de reflexão e de inflexão relativamente à estratégia harmonizadora, até aí prosseguida – de âmbito mais regional – através da transposição das Diretivas, para um movimento harmonizador de âmbito mais global, assumindo parceria com a profissão contabilística, nomeadamente através do IASB (Pires e Rodrigues, 2005). Esta reflexão e inflexão estarão também relacionadas com as dificuldades inerentes à evolução desta primeira fase de harmonização europeia: a transposição das Diretivas, inicialmente prevista para finalização em 1984, apenas se concluiu em 1991, ano em que a Itália, finalmente, transpõe a quarta Diretiva.

A segunda etapa considerada na classificação por nós prosseguida, relaciona-se com o relançamento do processo harmonizador, através de Comunicações, tendo lugar a partir de 1995, com a referida nova estratégia relativamente à harmonização internacional e culminando em 2000, com a Comunicação “Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas”, destacando-se deste último documento os seguintes excertos:

- *“A estratégia centrou-se na necessidade de facilitar o acesso aos mercados internacionais de capitais por parte dos operadores europeus de dimensão mundial”*
- *“as normas IAS representam uma base adequada para as informações financeiras”*

Fonte: COM (2000) 359 final PT

Houve, então, uma aproximação concreta e decisiva ao IASB, encarando a opção obrigatória das IAS/IFRS para as empresas cotadas em Bolsa até 2005. A partir do final de 2000, e para incentivar o processo de adoção das normas internacionais, a UE decidiu utilizar como instrumento jurídico os regulamentos, por estes se ajustarem melhor aos objetivos pretendidos: observação da data prevista de 2005 para introdução das normas e aplicação das mesmas normas na totalidade do espaço europeu, no sentido de potenciar a real existência de um mercado de capitais eficiente.

Surge, neste contexto, a terceira etapa na classificação prosseguida no âmbito deste trabalho – o recurso à utilização de Regulamentos para sustentar a estratégia de harmonização comunitária. Desta forma, é emitido em julho de 2002, pelo Parlamento Europeu (PE) e pelo Conselho, o Regulamento 1606/2002, relativo à aplicação das referidas normas, a partir de 1 de janeiro de 2005, tendo sido exigido, nos seus artigos primeiro e quarto, que as DF Consolidadas das sociedades localizadas na UE, cujos títulos fossem negociados publicamente, em relação a cada exercício financeiro, com início em ou depois dessa data, elaborassem as suas Demonstrações Financeiras Consolidadas em conformidade com as IAS/IFRS. Quanto às contas anuais e às sociedades cujos títulos não fossem negociados publicamente, os estados-membros poderiam permitir ou requerer a elaboração das suas contas consolidadas e/ou as suas contas anuais, de acordo com as IAS/IFRS, em conformidade com o artigo quinto do referido regulamento.

Resumindo, em relação ao Regulamento 1606/2002 do PE e do Conselho, foram dadas quatro possibilidades aos Estados Membros: a aplicação estrita do Regulamento; a possibilidade de estender às contas individuais das empresas afectadas; a aplicação das IAS/IFRS para contas consolidadas cotadas ou não cotadas; por último, a aplicação das IAS/IFRS para todas as empresas.

A UE poderia, no entanto, introduzir alterações às IFRS pelo mecanismo de aceitação, pois, antes de serem adotadas pela união, a análise das IAS/IFRS passaria pela análise de duas entidades: o EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), órgão incluído no Board do IASB, constituído em 2001, sob patrocínio da Comissão Europeia, com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento das IFRS emitidas pelo IASB e de apoiar a Comissão Europeia com conhecimento técnico e aconselhamento sobre questões de contabilidade, e o Comité Regulador, que poderia contestar a aplicação das IFRS. Quanto a este último, o artigo sexto do Regulamento n.º 1606/2002 estabelece: “A Comissão é assistida por um Comité de Regulamentação Contabilística, a seguir designado “Comité”.

Sempre que é emitida ou revogada uma IAS/IFRS, a mesma passa pela análise dos órgãos apropriados e só depois é publicada em Regulamento e se torna obrigatória para os estados membros. De acordo com o artigo terceiro do mesmo Regulamento, as normas do IASB serão adotadas na EU, desde que satisfaçam os seguintes requisitos:

- i. Não sejam contrárias aos princípios estabelecidos no âmbito da quarta e da sétima diretivas;

- ii. Correspondam ao interesse público europeu;
- iii. Satisfaçam os critérios de inteligibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira.

No sentido de sustentar o processo de harmonização, depois do Regulamento 1606/2002, a UE emitiu diversos regulamentos, cujo objetivo era obrigar à utilização das IAS/IFRS no espaço europeu, dentro das condições estabelecidas, tendo traduzido o normativo do IASB para a língua usada em cada estado membro.

Os objetivos e a importância da utilização das IAS/IFRS na UE prendiam-se com diversos fatores, entre os quais se destacam o aumento da transparência e comparabilidade das informações financeiras a nível internacional, a melhoria do funcionamento do mercado de capitais, o reforço da liberdade de circulação de capitais no mercado da UE; a proteção dos interesses dos investidores, por forma a aumentar a confiança nos mercados financeiros, a constituição de um quadro global de instrumentos de *reporting* financeiro, a melhoria da qualidade da informação financeira prestada, assim como o facto de a uniformização permitir menores custos com a emissão de capital.

No sentido de conseguir alcançar estes importantes objetivos, foi essencial a questão do *enforcement*, pois os mecanismos de reforço e controlo do cumprimento das normas de elaboração e divulgação de informação financeira constituem um elemento crucial dos sistemas de regulamentação contabilístico e têm como propósito garantir a transparência dessa informação, assim como a proteção de todos os *stakeholders*.

As normas adotadas só poderiam cumprir os objetivos de garantia de fiabilidade e comparabilidade da informação contabilística, se fossem corretamente aplicadas e interpretadas por quem elabore e prepare as DF (Haller e Keppler, 2002). Assim, o objetivo do *enforcement* promovido pela UE, relativamente à adoção e correta aplicação das normas, foi o de contribuir para a transparência da informação financeira e a aplicação consistente das normas, tendo por base a proteção dos investidores e a promoção da confiança nos mercados (Freire, 2003).

2 – Normalização contabilística em Portugal

Esta secção distingue-se da anterior em termos da perspetiva temporal prosseguida, ao analisar o desenvolvimento da contabilidade, do seu ensino e divulgação e da profissão contabilística em Portugal ao longo de séculos.

Durante o século XVIII, cerca do ano de 1755, o número de contabilistas nacionais era muito reduzido, sendo a maioria dos técnicos que trabalhavam no país Italianos ou Franceses, acrescentando ainda a estas circunstâncias o facto do sistema das partidas dobradas ser praticamente desconhecido dos comerciantes portugueses (Rodrigues *et al.*, 2003).

É precisamente durante este século que surgem as raízes da contabilidade portuguesa, com o aparecimento dos primeiros tratados de Contabilidade em Português - os primeiros

livros sobre partidas dobradas impressos, em português, foram editados 1758 e 1764; com a criação da Junta do Comércio em 1755 e com a fundação da Aula do Comércio em Lisboa em 1759, devendo ainda ser considerada a publicação da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, que criou o Erário Régio, instituindo a escrituração por partidas dobradas no setor público (Gonçalves *et al.*, 2013).

A Aula do Comércio é considerada o primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional de Comércio e Contabilidade em Portugal, e talvez no mundo (Rodrigues *et al.*, 2003), podendo ser considerado como fundamental para o emprego da partida dobrada e para a sua difusão em Portugal (Lira, 2011). Ainda nesta senda, foi mais tarde assumido por Rodrigues e Craig (2007), o facto de a Aula do Comércio ter sido a primeira escola de formação subsidiada por um governo europeu, nesta área de conhecimento. Foi também fundamental para o funcionamento desta escola o contributo de docentes originários do exterior do país, ou, noutros casos, tendo efetuado percurso profissional anterior fora do país ou junto de comerciantes estrangeiros.

Esta instituição é criada e impulsionada pelo Marquês de Pombal, considerado o “farol” da contabilidade em Portugal (Guimarães, 2011), pela grande influência que a sua atuação teve no desenvolvimento do ensino da contabilidade no país. O referido Marquês de Pombal, primeiro-ministro entre 1750 e 1777, durante o reinado de D. José, promoveu importantes reformas no sistema educativo do país, com particular destaque para o desenvolvimento do ensino do comércio, da escrituração e da contabilidade e com a conseqüente evolução ao nível destas matérias.

Ainda assim, mesmo depois da criação da Aula do Comércio e até 1900, os textos de origem francesa exerceram particular influência nesta área do conhecimento em termos nacionais (Carqueja, 2011). Esta influência parece ter-se prolongado por longo tempo na área da contabilidade em Portugal.

Já no século XIX, foram desenvolvidas várias iniciativas com impacto nas práticas contabilísticas, quer ao nível da legislação, com a publicação em 1833, do primeiro Código Comercial e da Carta de Lei de 22 de junho, que estabeleceu a liberdade de constituição das sociedades anónimas (este último diploma clarifica aspetos da prestação de contas), quer ao nível do movimento associativo, com a criação da “Associação Portuguesa de Contabilidade”, em 1885, impulsionada por Ricardo de Sá (Guimarães, 2007; Carqueja, 2011), assim como com a “Associação de Classe dos Empregados de Contabilidade”, em 1894 (Carqueja, 2011).

De acordo com Caria e Rodrigues (2014), apesar do Código Comercial de 1833 e do posterior Código de 1888, apontarem algumas bases quanto aos livros que os comerciantes deveriam organizar e manter, seguiu-se a esta fase um período em que o desenvolvimento geral do país foi negligenciado. Esta secundarização dos aspetos de desenvolvimento global está intimamente relacionada também com o período coincidente com o regime ditatorial, que ocorreu desde final da década de vinte até à primeira metade da década de setenta do século XX.

Ainda segundo as mesmas autoras (Caria e Rodrigues, 2014), a partir de meados da década de cinquenta do século XX, surgem algumas pressões no sentido de se estabelecerem práticas normalizadas ao nível da contabilidade pública e privada, com o objectivo não só da normalização contabilística em si, mas também da relação desta com o sistema fiscal.

Assim, a normalização contabilística em Portugal tem apenas início já em pleno século XX, obedecendo às seguintes etapas, de acordo com os instrumentos legais utilizados como referência em cada fase (Guimarães, 2011):

- primeira etapa: aprovação do Código de Contribuição Industrial (CCI) em 1963;
- segunda etapa: aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), em 1977;
- terceira etapa: aprovação do POC na sua segunda versão, ajustada em 1989;
- quarta etapa: aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 2009.

A primeira etapa da normalização em Portugal inicia-se com a aprovação do CCI, o qual fazendo referência, no seu vigésimo segundo artigo, aos “sãos princípios da contabilidade”, é assumido como o ponto de partida da normalização contabilística no território (Guimarães, 2011; Caria e Rodrigues, 2014).

Com base neste código, a contabilidade passou a constituir a base para o apuramento do lucro real das empresas, aparecendo também referência, pela primeira vez, aos profissionais da contabilidade – designados como “técnicos de contas”. O artigo quinquagésimo segundo do CCI previa que até que se procedesse à regulamentação legal da profissão, podendo apenas ser considerados técnicos de contas os que formalizassem a sua inscrição na Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI), mediante condições definidas pelo ministro das Finanças.

O CCI esteve em vigor até 1988. Desde 1929 até à data da sua criação, a tributação das empresas era realizada sobre os lucros presumidos; com a introdução deste código, a tributação passa a ser efetuada sobre o lucro real, o que reforçou o papel relevante da contabilidade.

Nesta fase, e em paralelo, é constituída a Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC). Esta sociedade, criada em 1945/46, prolongou a sua atuação durante cerca de quarenta anos, desenvolvendo diversas atividades em prol do desenvolvimento científico da contabilidade e da profissão (Guimarães, 2007). Esta associação granjeou especial importância pelo facto de ter assumido a representação do país em organismos internacionais da área, nomeadamente na UEC – *Union Européenne des Experts Comptables, Économiques et Financiers*, atual FEE.

As principais características desta primeira fase são a grande interligação entre contabilidade, normalização e fiscalidade, evidenciando-se a utilidade fiscal da contabilidade. Esta ideia é também referida por Rodrigues *et al.* (2011, p. 120), que afirmam, embora noutro

contexto: “*In a corporatist State, accounting was allied with socio-political objectives.*” (...) “*The need to improve public accountability required more accountants to support the administrative activities of government. This encouraged the development of accounting education and of the accounting profession.*”

A segunda etapa da normalização em Portugal dá-se com a entrada em vigor do primeiro POC, em 1977. No entanto, há alguns momentos prévios à publicação deste diploma que não podem deixar, em nosso entender, de ser referidos por serem seus precursores, nomeadamente a publicação do *Plano Geral de Contabilidade – Projecto-Contribuição para o Plano Contabilístico Português (PGC)*, em 1965, pelo Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa; a publicação em 1970 do *Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa*, pelo Sindicato nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa; o *Plano Geral de Contabilidade – Anteprojecto – 1ª Fase*, realizado entre 1970 e 1973, pelo Ministério das Finanças e DGCI, sendo publicado em 1973 o *Anteprojecto de Plano Geral de Contabilidade*, pelo Centro de Estudos Fiscais da DGCI; a publicação do *Plano Português de Contabilidade* em 1974 pela Sociedade Portuguesa de Contabilidade e, finalmente, a publicação do *Plano Nacional de Contabilidade* em 1976, por Ferreira, Ribeiro, Garcia, Amaro e Coutinho (Guimarães, 2011).

A importância atribuída pelo Governo da época ao Anteprojecto de Plano apresentado em 1973, por iniciativa do Ministério das Finanças e DGCI, deu origem a uma recomendação para a sua adoção generalizada, a partir do ano de 1974 – no entanto esta situação acabou por não ser possível devido aos acontecimentos relacionados com a revolução dos cravos em 1974 e às consequências do processo pós revolucionário (Caria e Rodrigues, 2014).

O primeiro POC, consubstanciado no DL 47/77, de sete de fevereiro, surge na tradição da inspiração francesa na contabilidade nacional, sendo aplicável à generalidade das empresas, excluindo as instituições de crédito e de seguros. Este plano prevê a publicação de planos setoriais, que, no entanto, não viriam a ser implementados; não prevê a consolidação de contas. Enquanto vigorou, foram publicadas doze normas interpretativas, tendo sofrido alterações pelos diplomas: DL 74/85, decorrentes da introdução do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado); DL 476/85, decorrentes da valorimetria das existências finais dos exercícios; DL 228/86, decorrentes da contabilização de diferenças de câmbio; DL 274/86, relacionadas com a imputação de custos financeiros às imobilizações em curso e DL 27/87, relativas a aplicações de tesouraria e a imobilizações financeiras.

Neste primeiro plano, o artigo quarto refere a futura criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a qual apenas alguns anos mais tarde viria a ser, formalmente, colocada em funcionamento.

Nesta altura, e depois da sua criação em 1980, através da Portaria 819/80, de treze de outubro, que define as respetivas atribuições, sistema de organização e funcionamento, a mesma é constituída apenas em 1983, através do Aviso nº75, de trinta e um de março. Em

1987, são redefinidas as suas atribuições e funcionamento, através da Portaria 262/87, de três de abril.

Aquando da publicação do primeiro POC, quando se prevê a criação da CNC, assume-se que esta virá a funcionar no âmbito do Ministério das Finanças, como um órgão independente em termos administrativos e financeiros, e cujo objetivo é o de "...assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional..." (artigo quarto do DL 47/77).

Assim, a questão da implementação da normalização contabilística em Portugal, apenas se consegue resolver de forma eficaz aquando da publicação de um plano sob a forma de Decreto-lei, com o objectivo de legitimar o POC e promover a sua utilização, tornando-a obrigatória. De acordo com Caria e Rodrigues (2014), esta, em conjunto com a criação da CNC, foram as questões determinantes para o sucesso da implementação desta regra formal.

Em 1986, data em que Portugal aderiu à UE, o território ficou sujeito ao disposto nas Diretivas Comunitárias; sendo a CNC encarregue de transpor para o cenário interno o disposto nas Diretivas que tratassem matérias relacionadas com a contabilidade.

Desta forma, após a análise do POC/77, e embora este, no geral, se enquadrasse no exigido pelas Diretivas, a CNC considerou que, face à sua desatualização, era válido o ajustamento do POC à nova realidade.

A terceira etapa emerge com a publicação do DL 410/89 de vinte e um de novembro, o qual revoga o DL 47/77 e demais legislação complementar. Esta alteração tem por base a introdução no quadro legal nacional das mudanças relacionadas com a adesão de Portugal à UE. O novo POC aplica-se às entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, excluindo-se da sua aplicação os bancos, as seguradoras e entidades do setor financeiro. Neste novo POC mantém-se a CNC, sendo a missão desta a de contribuir para a melhoria da qualidade da informação financeira.

Durante a sua vigência, foram publicadas vinte e nove Diretrizes Contabilísticas e cinco interpretações técnicas pela CNC, logo a partir de 1991. Também sofreu alterações pelos diplomas seguintes: DL 238/91, relativo a consolidação de contas; DL 44/99, relativo ao sistema de inventário permanente e à demonstração de resultados por funções; DL 79/2003 relacionado com o sistema de inventário permanente, a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de resultados por funções; DL 88/2004 – regras de valorimetria de certas sociedades, bancos e outras instituições; finalmente, o DL 35/2005 relativo à transposição da Diretiva europeia sobre modernização contabilística.

As Diretrizes Contabilísticas pretendiam ser de aplicação generalizada nas empresas portuguesas e correspondiam à linha de orientação traçada pela UE, sendo fortemente influenciadas pelas IAS. Nesta altura, e desde 1983, a missão da CNC era a de emissão de normas contabilísticas e do estabelecimento de procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, o que veio a efetuar através

do mecanismo das Diretrizes. Reconheceu-se, no entanto, que algumas Diretrizes Contabilísticas tratavam assuntos aprofundadamente e outras apenas superficialmente; na verdade, ao procurar reduzir-se o seu conteúdo, estas acabaram por perder conteúdo, ficando insuficientes e, em certos casos, mesmo incoerentes, para além de desenquadradas (Guimarães, 2007).

No entanto, apesar de tudo, apareceu já nessa altura e precisamente através do mecanismo das Diretrizes Contabilísticas (DC), o estabelecimento de uma hierarquia de aplicação das normas no normativo contabilístico português, em que se previu a aplicação supletiva dos vários níveis de normas: matérias de grande importância não eram tratadas directamente nas Diretrizes, mas, por indicação da DC18, as empresas são nesses casos direccionadas automaticamente para as IAS. Por outro lado, havia ainda o problema de muitas DC se encontrarem, a determinada altura, desatualizadas, porque apesar de terem sido baseadas nas IAS, estas já tinham sido, na sua grande maioria, revistas, enquanto, por sua vez, a CNC nunca reviu as DC. Assim, o conteúdo de certas Diretrizes estabelecia orientações já ultrapassadas.

Durante este período, mais concretamente a partir de 1992, surgiu legislação no sentido da normalização contabilística no setor público da economia, culminando este movimento na publicação de um plano de contas para o setor, em 1997, através do DL 232 de três de setembro. Posteriormente, no ano seguinte, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública, através do DL 68/98 de vinte de Março, a qual funcionava paralelamente à CNC; esta tinha por missão coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e a sua aplicação setorial, assim como avaliar a aprovação, adaptação e alteração dos planos setoriais.

A normalização no setor público em Portugal caracterizou-se pela criação de planos setoriais, nomeadamente para as autarquias locais, em 1999, para o setor da educação e para o setor da saúde, em 2000, e para o sistema de solidariedade e segurança social, em 2002. Existiam, assim, no setor público cinco planos diferenciados, funcionando este setor num registo diferente do setor privado, embora a fonte de inspiração para estes planos do setor público tivesse sido, de facto, o POC.

Também no ano de 2002 foi publicado na UE o Regulamento 1606/2002 e no ano seguinte o 1725/2003. Na sequência destes, Portugal publicou o DL 35/2005. Este DL estabeleceu que apenas as empresas nacionais cotadas utilizem as IAS/IFRS, permitindo que as não cotadas continuassem a utilizar as normas nacionais. Para além disso, todas as empresas (cotadas ou não) deveriam continuar a elaborar as suas contas de acordo com as normas nacionais, para efeitos de tributação - ou seja, algumas empresas teriam de elaborar dois sistemas de registos em paralelo.

Após a publicação do Regulamento 1606/2002 pela UE, a CNC preparou um documento intitulado “Projecto de Linhas de Orientação Para Um Novo Modelo de Normalização Contabilística”, que em janeiro de 2003 enviou para apreciação governamental,

o qual não chegou a ser alvo de decisão final. O modelo compreendia dois níveis de normalização contabilística: o primeiro, de cariz europeu e por consequência internacional, dirigido às entidades económicas com maiores exigências de relato financeiro em Portugal, o segundo, de cariz nacional, dirigido às entidades que não carecessem de aplicação do primeiro nível de normalização.

Desde essa altura, a CNC preparou os projetos dos instrumentos contabilísticos, que corporizaram a criação do novo “Sistema de Normalização Contabilística” (SNC), e apresentou a proposta de um sistema dualista, em que as duas vertentes teriam como referencial a Estrutura Conceptual do IASB. O primeiro nível incluía as empresas cotadas em bolsa, as quais adotariam as IAS/IFRS; o segundo nível incluiu as restantes entidades, as quais utilizariam um conjunto de normas baseadas nas IAS/IFRS, mas adaptadas ao país.

No entanto, na realidade, na nossa perspectiva, estavam previstos três níveis de Normalização: integrando as empresas cotadas no primeiro nível, adotando estas as IAS/IFRS; o segundo nível seria composto pelas empresas não cotadas, que aplicariam o SNC, ou, em alternativa, as IAS/IFRS, se estivessem em condições de optar; o terceiro nível seria constituído pelas empresas consideradas *Pequenas Entidades* e consistiria numa simplificação do segundo nível, para organizações com menores necessidades em termos de relato financeiro.

A necessidade de um novo Sistema de Normalização Contabilística prendeu-se com a reconhecida insuficiência do POC, para as entidades com maior exigência qualitativa, ao nível do relato financeiro, e ainda com o facto de este carecer de revisão técnica, relativamente a aspetos de natureza conceptual, nomeadamente critérios de valorimetria, conceitos de ativo, passivo e resultados, pois as normas do IASB e o POC não eram consistentes entre si, em determinados temas de natureza contabilística.

Em 2009, iniciou-se a quarta etapa da normalização contabilística em Portugal, com a publicação do DL 158/2009, de treze de julho, que aprovou o SNC e demais legislação complementar: Portaria 986/2009, de sete de setembro, com os modelos de demonstrações financeiras, Portaria 1011/2009, de nove de setembro, com o novo Código de Contas, Aviso n.º 15625/2009, de sete de setembro, que apresentou a Estrutura Conceptual, Aviso n.º 15653/2009, de sete de setembro, com as duas normas interpretativas, Aviso n.º 15654/2009, de sete de setembro, com a NCRF-PE, Aviso n.º 15655/2009, de sete de setembro, com o conjunto das vinte e oito NCRF. Posteriormente, viriam a ser emitidos o DL n.º 36-A/2011, de nove de março, que definiu regras quanto a microentidades e entidades do setor não lucrativo, e o DL n.º 64/2013, de 13 de maio, respeitante à normalização das entidades do setor não lucrativo.

Em 2009, foi ainda emitido o DL 160/2009, de 13 de julho, relativo à nova CNC e que previu o mecanismo de *enforcement* das normas contabilísticas. Segundo a própria CNC, a correta utilização das normas e o rigor técnico exigem a instituição de adequados mecanismos de controlo (*enforcement*) (CNC, 2003). Sendo o *enforcement* definido, em termos

comunitários, como um sistema apto a prevenir e, posteriormente, a identificar e corrigir erros materiais ou omissões na aplicação das normas (FEE, 2002).

Depois da introdução do primeiro POC, a introdução do SNC foi a mudança mais relevante e significativa na normalização contabilística portuguesa, tratando-se de um modelo baseado no do IASB, mas garantindo-se a compatibilidade com as Diretivas comunitárias, com incidência na área da contabilidade.

De acordo com Caria e Rodrigues (2014), esta solução proposta pela CNC pode ser considerada uma “mudança revolucionária”, de acordo com o definido por North (1993), ao efetuar-se, por via de lei, a alteração de um sistema baseado na corrente continental em grande parte (ou na maior parte), das entidades, para um sistema de base anglo-saxónica para todas as entidades.

Aquando da apresentação do SNC previam-se, assim, em nosso entender, quatro níveis diferenciados de normalização: o nível das entidades com títulos admitidos à cotação ou não, que aplicassem por obrigação ou por opção as IAS/IFRS; o nível das entidades que aplicassem por obrigação ou voluntariamente as NCRF; o nível das entidades que aplicassem a NCRF-PE (inicialmente regulamentadas à data de emissão do SNC e, posteriormente, redefinido o conceito de PE, pela Lei nº 20/2010, que alarga o conceito de PE) e o nível das microentidades, consubstanciado num regime especial, regulamentado pela Lei 35/2010, de dois de setembro.

Posteriormente, a aprovação do DL n.º 36-A/2011, de nove de março, consagrou, entre outras, as medidas de *aprovação do regime da normalização* contabilística, para as microentidades (NCM), e de *aprovação* do regime da normalização contabilística, para as entidades do sector não lucrativo (ESNL). As entidades abrangidas pela normalização contabilística para microentidades são dispensadas da obrigação de apresentar: as demonstrações de fluxos de caixa e as demonstrações de alterações no capital próprio; o anexo exigido pelo SNC é substituído pelo anexo para microentidades. Assim, as microentidades estão fora do âmbito do SNC e correspondem, claramente, a outro nível de normalização, tal como foi acima referido.

Por outro lado, o regime da normalização contabilística para as ESNL - faz parte integrante do SNC, no entanto, em nosso entender, corresponde também a outro nível de normalização, pois assume regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente às entidades que prossigam, a título principal, atividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, pessoas coletivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações. Estas entidades apresentam: um balanço, a demonstração de resultados por natureza ou por funções, a demonstração dos fluxos de caixa e um anexo, podendo ainda apresentar uma demonstração de alterações nos fundos patrimoniais, quer por opção, quer por exigência das entidades públicas financiadoras.

Mais recentemente, através do DL n.º 134/2012, de vinte e nove de junho, a CNC recebeu as atribuições e competências de normalização para o setor público, com a consequente extinção da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública; este diploma procedeu à revisão da estrutura e composição da CNC, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público. Por razões de clareza sistemática e segurança jurídicas, e de modo a acomodar a maior amplitude de estrutura e tarefas de que surge investida, foi publicado o novo regime jurídico de organização e de funcionamento da CNC e é revogado o DL n.º 160/2009, de 13 de julho, alterado pelo DL n.º 36-A/2011, de 9 de março. Assim, a partir desta altura, é da responsabilidade da CNC realizar os trabalhos técnicos, com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP), adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.

Desta forma, foi também alterado o regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística, cuja missão é agora caracterizada por ter como objeto emitir normas, pareceres e recomendações, relativos ao conjunto das entidades inseridas no setor empresarial e setor público, de modo a *estabelecer e assegurar procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas europeias e internacionais da mesma natureza*, contribuindo para o desenvolvimento de padrões de alta qualidade da informação e do relato financeiro, das entidades que apliquem o *sistema de normalização contabilística*; a *normalização contabilística para microentidades* e a *normalização contabilística para o setor público*, assim como *promover as ações necessárias para que as normas de contabilidade sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas* (CNC, 2013).

Quanto aos aspetos relativos ao *enforcement*, ou regulação e controlo da aplicação das normas contabilísticas, a CNC desenvolve as ações necessárias para que as normas contabilísticas sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas, designadamente *através de ações de verificação levadas a efeito por sua iniciativa ou mediante procedimentos de arbitragem*.

3 – Análise do contexto atual – níveis de normalização contabilística em Portugal

Neste ponto iremos abordar a situação atual, que surge na sequência da atividade de todas as instituições focadas: no caso presente as instituições com responsabilidade ao nível da emissão e aplicação das normas de contabilidade no caso português, e qual o resultado atual do papel que, na prática, todas estas instituições tiveram. Focamo-nos especialmente neste tipo de instituições, no entanto, outros tipos tiveram também influência em todo este processo: nomeadamente as associações profissionais, em que a OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas), assumiu um papel de relevo a um outro nível, que não é objetivo deste estudo, que foi o da formação e da reconversão de técnicos de contas na transição para um novo e diferente sistema, parecendo dar expressão ao que Lehman (2005) refere como a necessária adaptação do conceito de contabilidade, o qual terá de ser integrado na cultura, através da apreensão da arte da interpretação.

Não pode ser esquecido que, tal como apontado por Guerreiro (2012), o anterior modelo de contabilidade vigente em Portugal, era inspirado no modelo francês, o que implicava uma ligação muito próxima entre o organismo responsável pela normalização e as instituições políticas - nomeadamente o Ministério das Finanças. Neste cenário, as fontes relacionadas com os diversos tipos de legislação são elementos fundamentais ao nível da normalização contabilística e a instituição de referência é, neste caso, o Governo: a única fonte de normalização é a lei.

A legislação como ponto de partida acontece, também, em nossa opinião, com o SNC – o que parece vir de encontro à tradição cultural do País. No entanto, altera-se todo o quadro de funcionamento da contabilidade, com a introdução deste novo sistema: a informação torna-se menos opaca, é ultrapassada a questão da ênfase no custo histórico e nos princípios da prudência e da associação à ênfase nos interesses da banca como principal financiador e do Estado, como arrecadador de impostos (Guerreiro, 2012).

Recorrendo à perspetiva inicialmente referida e apontada por North (1990), as organizações incluem também o papel dos Governos e das entidades políticas e do seu inerente poder ao nível da atividade regulatória global, os quais podem influenciar este tipo de processos. No caso português, isto parece assumir especial importância para se poder interpretar a forma como, a partir da proposta inicial de normalização contabilística, se evoluiu para um sistema que acaba por ser, na sua natureza, bastante diverso do proposto inicialmente.

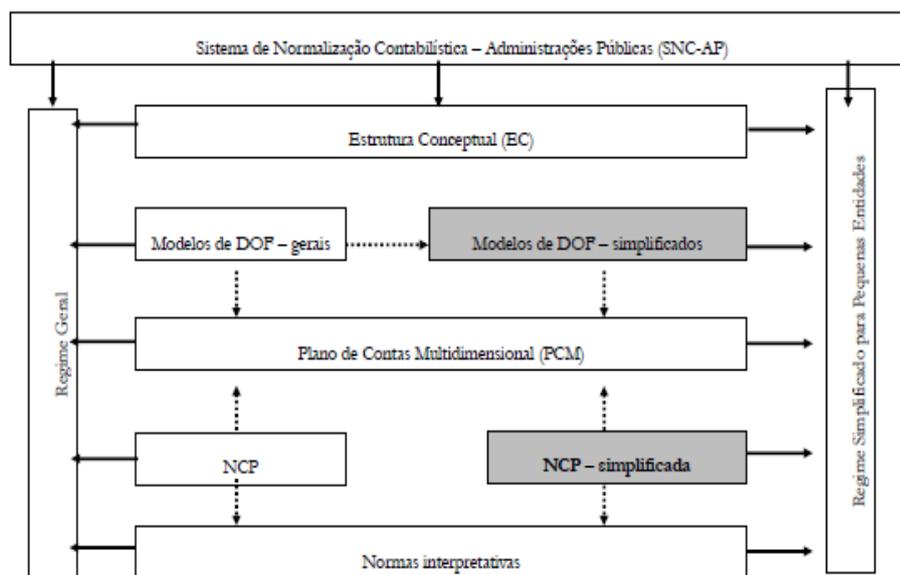
Partindo do anteriormente exposto, parece-nos claro que nesta altura, essencialmente por força de lei, se encontram em Portugal dez diferentes níveis de normalização contabilística. Estes dez níveis correspondem aos seguintes: o nível das entidades com títulos admitidos à cotação; o nível das entidades que aplicam o conjunto das vinte e oito NCRF; o nível das entidades que aplicam a NCRF-PE; o nível das microentidades; o nível das ESNL e o nível das entidades do setor público, que de forma geral, pode ainda ser desdobrado em cinco diferentes níveis correspondentes ao POCP e aos planos setoriais.

Atualmente deparamo-nos, com um cenário no qual a normalização do setor público ainda não foi implementada, com uma construção de normalização fragmentada e inconsistente, dado que coexistem em paralelo sistemas baseados em princípios no setor privado, e sistemas baseados em regras no setor público.

Prevê-se a alteração desta situação a breve prazo e é preconizada pela CNC a convergência das normas deste setor com as IFRS do IASB, configurando-se a introdução no setor público de um sistema orientado para a contabilidade empresarial, de base fundamentalmente anglo-americana, ou seja com base no acréscimo (CNCP, 2013). Prevê-se ainda que, tal como na contabilidade empresarial, o subsistema de contabilidade de gestão assumirá relevância destacada, sendo de considerar que este ramo da contabilidade seja contemplado como obrigatório no novo normativo.

Em termos de futuro próximo, prevê-se a existência de um regime geral e de um regime simplificado, também ao nível do setor público (CNCP, 2013), tal como se ilustra na figura 2, o que parece indicar que, à partida, e se não houver alteração desta previsão, os níveis de normalização passarão a ser sete.

Figura 2 – Modelo preconizado pela CNCP para a normalização no setor público



Legenda: NCP – Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro; DOF – Demonstrações Orçamentais e Financeiras.

Fonte: CNCP (2013).

Assim, poderá resumir-se a situação atual, relativa aos níveis de normalização contabilística em Portugal, comparando-a com a situação antes da introdução do SNC e fazendo, em simultâneo, uma comparação com o sistema que se prevê que possa ser implementado, relativamente à normalização no setor público, de acordo com o exposto na tabela 1.

Tabela 1 – Níveis de normalização contabilística antes da introdução do SNC, atualmente e num futuro próximo

Níveis de Normalização	Antes da Introdução do SNC	SNC	Num futuro próximo
Setor Privado da Economia	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS
	Organizações privadas - POC	Sociedades em Geral, ACE, AEIE - NCRF	Sociedades em Geral, ACE, AEIE - NCRF
		Pequenas Entidades – NCRF PE	Pequenas Entidades – NCRF PE
		Microentidades - NME	Microentidades - NME
	Algumas entidades sem fins lucrativos e sistema de solidariedade e de segurança social - POCISSSS	Entidades sem fins lucrativos - ESNL	Entidades sem fins lucrativos - ESNL
Setor Público da Economia	Sistema de Solidariedade e de Segurança Social - POCISSSS	Sistema de Solidariedade e de Segurança Social - POCISSSS	SNC – AP: 1º Nível e 2º Nível
	Administração central e regional - POCP	Administração central e regional - POCP	
	Administração local e regional - POCAL	Administração local e regional - POCAL	
	Sistema educativo – POC-E	Sistema educativo – POC-E	
	Sistema de Saúde – POC-S	Sistema de Saúde – POC-S	

Fonte: elaboração própria.

Analisando a tabela anterior, poderemos concluir que se passou de um sistema com sete níveis diferenciados de normalização, antes da introdução do SNC, para um sistema com dez diferentes níveis na atualidade. Na verdade, este aumento, verificado no momento atual, é obtido através da propagação de níveis no campo do setor privado – uma vez que se verifica que neste setor as necessidades de relato são de cariz diferenciado, dependendo da dimensão e finalidade das entidades. Verifica-se, assim, que o reforço da normalização em Portugal conduziu a um maior número de níveis de normalização do que aquele que existia anteriormente.

Em relação à questão da introdução da normalização do setor público, previsivelmente, e não havendo desvios ao que se encontra planeado, com a concretização da mesma, voltaremos a deparar-nos com um sistema global composto por sete níveis.

Para uma análise mais abrangente, que abarcasse todos os sectores económicos, seria necessário referir os outros níveis existentes, os quais não sofreram alterações com as

realidades analisadas neste artigo, o das entidades bancárias e financeiras e o das entidades seguradoras. Pelo que se os considerássemos, teríamos de acrescentar dois níveis em qualquer dos cenários.

Assim, podemos concluir que, até ao momento, a convergência com as normas internacionais de relato financeiro ocasionou em Portugal, entre outras coisas, o aumento dos níveis de normalização existentes.

Isto parece vir de encontro ao facto de a tradição na contabilidade em Portugal se encontrar ancorada na corrente continental previamente referida, o que levou a que, apesar de em termos políticos se ter optado por um sistema baseado em normas fortemente influenciadas pela corrente anglo-saxónica, acabou por se implementar um sistema que, apesar de baseado nestas normas, assume formas de aplicação e critérios de funcionamento mais típicos das sociedades baseadas no direito romano.

A proliferação de diversos níveis de normalização em Portugal parece enquadrar-se na noção de adaptação da harmonização à situação específica ao nível local (Lehman, 2005), através do exercício das prerrogativas do poder político atuante a este nível, no sentido de as instituições locais/nacionais não perderem a auto-determinação em relação à forma como as entidades funcionam e devem relacionar-se com o Governo.

Conclusão

O sistema contabilístico português é tradicionalmente caracterizado como um sistema pertencente à corrente *continental*, pela sua forte tradição *legislativa* e pela forte ligação entre contabilidade e fiscalidade, patente na legislação em vigor (Nobes, 1981). Aparentemente, estas características, apesar da introdução de um sistema mais influenciado pela corrente anglo-saxónica, continuam a ter uma elevada preponderância no caso português. Isto não será de estranhar, tendo em conta que também a estratégia da UE se baseia numa perspetiva de harmonização contabilística, com base na legislação e por influência de fatores políticos.

Entendemos que este artigo contribui para a compreensão do processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade à realidade Portuguesa, uma vez que analisando todos os fatores que enformaram esta evolução, numa perspetiva institucional, se verificou, na prática, uma multiplicação dos níveis de normalização contabilística – ao invés da esperada normalização. Esta parece-nos a principal contribuição do presente trabalho para a compreensão da questão das adaptações efetuadas pelas instituições com poder a um nível nacional, ajustando as normas internacionais e regionais à realidade interna de um país.

Ou seja, partindo da análise da evolução das mudanças incrementais que surgiram após a grande “revolução” no sistema contabilístico português (Caria e Rodrigues, 2013), e tendo em consideração a atividade das entidades reguladoras e o papel que essas entidades tiveram após essa mudança revolucionária, aparentemente existe uma adaptação dessa mudança à situação e características específicas do país, nomeadamente através de:

- desdobramento do sistema dual inicialmente previsto para as entidades abrangidas pelo SNC, para um sistema que distingue entre as pequenas entidades e as microentidades – estas fora deste sistema dual;
- criação de regras específicas para Entidades do Setor não Lucrativo, as quais, apesar de se considerarem estar enquadradas dentro do âmbito do SNC têm sistemas de relato e modelos de Demonstrações Financeiras diferenciadas das de quaisquer outras entidades.

Assim, o papel das entidades reguladoras, a nível nacional, parece pretender acomodar a questão da harmonização internacional, criando, no entanto situações de normalização mais específicas e ajustadas à realidade nacional. Logo, por um lado, as microentidades são tratadas de acordo com normas específicas e menos exigentes em termos de relato, talvez por estarem também ligadas a uma forma de propriedade que não exige um relato tão transparente como o de outro tipo de entidades; por outro lado os graves problemas com que a economia portuguesa se tem deparado nos últimos anos, o que conduziu a que este tipo de entidades tenha sido mais protegido em termos políticas públicas – no sentido de agilizar os procedimentos e o nível de exigência ao nível do relato nestas entidades, por forma a desenvolver, ou a não penalizar mais, a economia.

Por outro lado, a questão das entidades sem finalidades lucrativas é também uma das questões sensíveis na realidade nacional. Em Portugal, grande parte das atividades de ação social são desenvolvidas por entidades privadas, sendo o Estado ou o Governo um dos grandes financiadores das atividades de apoio social desenvolvidas por estas entidades. Desta forma entenderam as instituições reguladoras a existência de necessidades especiais ao nível do relato financeiro.

Estas duas questões parecem-nos estar relacionadas com as pressões exercidas pelo Governo, no sentido de estabelecer um esforço de adaptação das normas internacionais às características específicas de algumas entidades, no sentido de conseguir um maior controlo quer sobre a evolução da situação económica, quer sobre o funcionamento do importante papel que as entidades não lucrativas desenvolvem em termos sociais. Estas pressões poderão enquadrar-se na conceção teórica apresentada por Greenwood *et al.* (2008) de *tradução* de ideias e práticas que são transformadas, interpretadas e reformuladas durante o processo de adoção, difusão ou institucionalização.

Falta ainda saber, relativamente ao sector público, se o processo virá a sofrer também este tipo de adaptações, visto estar, até ao momento, previsto, também, um sistema subdividido em dois níveis de normalização.

Isto porque aparentemente, o Governo Português, tem vindo a seguir uma senda que não deixando de estar condicionada pelas escolhas e directivas das instituições internacionais, parece não ser totalmente mimética, mas também influenciada por questões estratégicas associadas às instituições de âmbito nacional.

O caso português parece indiciar que as pressões normativas e coercivas são mais relevantes do que as pressões de carácter mimético (Guerreiro, 2012), no desenvolvimento da legitimação das mudanças ocorridas em contabilidade. Esta é também uma das conclusões a que chegamos com o presente trabalho: apesar de se adotarem normas que se baseiam num contexto mundial e num contexto europeu – há um ajustamento à situação nacional que faz surgir um sistema bastante diferenciado do proposto originalmente, apenas baseado nessas influências externas, introduzindo, na solução final, especificidades relativas ao funcionamento da economia nacional.

Podemos ainda considerar que Portugal, no que respeita quer à contabilidade das entidades do setor privado, quer à contabilidade do setor público, tem acompanhado o percurso seguido pela maior parte dos países, caminhando para a harmonização internacional, pela via da iniciativa legislativa e com forte influência política.

Entre as principais conclusões da revisão e análise efetuada neste trabalho, destaca-se o aparecimento de diferentes níveis de normalização, com a última reforma em matéria de harmonização contabilística, associados aos diferentes níveis de profundidade, que a informação e o relato financeiro assumem, em entidades de diferentes características e com diferentes necessidades a este nível, tendo sido analisada a dinâmica das instituições reguladoras – quer a nível técnico, quer a nível político.

É no entanto de relevar o facto de que os desafios que as organizações portuguesas enfrentam, perante a actual crise económica e tendo de implementar um novo sistema de características completamente diversas do sistema anterior, não constituem tarefa simples nem fácil, envolvendo um enorme esforço de adaptação das mesmas.

Na tentativa de identificar possibilidades e pistas para investigações futuras, parece-nos que este cenário poderá ser o ideal para analisar as circunstâncias relacionadas com a percepção e o entendimento do fenómeno da mudança em contabilidade, nomeadamente da contabilidade em Portugal, em termos de história baseada na teoria institucional, tal como definido por Caria e Rodrigues (2014), no sentido de aprofundar as razões pelas quais alguns tipos de instituições, viram reconhecidas soluções legislativas específicas. Referimo-nos aqui não apenas às microentidades, para as quais foi criada, depois da implementação do SNC, um regime especial extra SNC, mas também às instituições do sector não lucrativo, as quais assumem em Portugal um papel preponderante ao nível da responsabilidade social, que o Estado delega nas mesmas. Esta situação parece configurar uma relação de poder entre este tipo de entidades e o próprio Estado, que sendo, na maior parte das vezes o seu único ou mais importante financiador acaba por lhes reconhecer um estatuto especial em termos de aplicação do SNC.

Os mesmos autores (Caria e Rodrigues, 2014), referem que o período de pós implementação das normas internacionais, nos países onde isso acontece, pode ser fértil em oportunidades de investigação, permitindo aferir com profundidade como foi efectuada a

negociação e os *tradeoffs* entre as estruturas nacionais e internacionais e deste modo explicar como ocorreu este processo de mudança em contabilidade.

Agradecimentos:

*PEst-OE/EGE/UI4056/2014 – projeto financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT)

BIBLIOGRAFIA:

- ALI, M. J.** (2005), “A Synthesis of Empirical research on International Accounting Harmonization and Compliance with International Financial Reporting standards”, *Journal of Accounting Literature*, n. 24, p.1-54.
- CANIBAÑO, L. e MORA, A.** (2000), “Evaluating the statistical significance of *de facto* accounting harmonization: A study of European global players”, *The European Accounting Review*, v.9, n.3, pp.349–369.
- CARIA, A. A. and RODRIGUES, L. L.** (2014), “The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: A new institutional economics perspective”, *Accounting History*, 19(1-2), pp.227-254
- CARMONA, S., EZZAMEL, M., GUTIÉRREZ, F.** (2004), “Accounting History Research: Traditional and New Accounting History Perspectives”, *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad, Spanish Journal of Accounting History*, No. 1, Diciembre.
- CARQUEJA, H. O.** (2011), “Apontamento sobre a contabilidade em Portugal entre 1900 e 1950”, *DE COMPUTIS - Revista Española de Historia de la Contabilidad, Spanish Journal of Accounting History*, No. 14, Junio.
- DUMONTIER, P. e RAFFOURNIER, B.** (1998), “Why firms comply voluntarily with IAS: An empirical investigation with Swiss data”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9(3), pp.15–26.
- FONTES, A., RODRIGUES, L. e CRAIG R.** (2005), “Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards”, *Accounting Forum*, n.29, p. 415–436.
- GARRIDO, P., ANGEL, L. e ANA, Z.** (2002), “Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience”, *The International Journal of Accounting*, n.37, p.1-26.
- GINER, B. e MORA, A.** (2001), “The accounting harmonization process in Europe: analysis of the relation between accounting research and the evolution of the economic reality”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v. XXX, n.107, p. 103-128.
- GONÇALVES, M., LIRA, M. e MARQUES, M. C.C.** (2013), “Finanças Públicas e contabilidade por partidas dobradas: uma visita guiada pela literatura sobre as três figuras cimeiras do Erário Régio português, 1761”, *Revista Universo Contábil*, v. 9, n. 2, abr./jun, p. 142-173, FURB.
- GRAHAM, C. e NEU, D.** (2003), “Accounting for globalization”, *Accounting Forum*, v.27, n.4. p. 449–471.
- GRAY, S. J.** (1988), “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally”, *Abacus*, v. 24, p. 1-15.
- GREENWOOD, R., OLIVER, C., SAHLIN, K., e SUDDABY, R.** (2008), Introduction, in *The Sage handbook of organizational institutionalism*, pp. 1–46, Thousand Oaks, Sage.
- GUERREIRO, M. A. S.** (2012), *Essays on the institutionalisation of a new accounting regime for unlisted companies in Portugal*, Tese de Doutoramento, Universidade do Minho.
- GUERREIRO, M. S., RODRIGUES, L. L. and CRAIG, R.** (2014), “Changing from a Rules-based to a Principles-based Accounting Logic: A Review”, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Volume 8 | Issue 2 Article 8, pp. 111-120.
- GUERREIRO, M. S., RODRIGUES, L. L. e CRAIG, R.** (2015), “Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a Regime of Adapted International Financial Reporting Standards”, *European Accounting Review*, Volume 24, Issue 2, pp.379-409, European Accounting Association.
- GUIMARÃES, J. F. C.** (2011), *Estudos sobre a Normalização Contabilística em Portugal*, Vida Económica.

- GUIMARÃES, J. F. C.** (2007), *Técnicos Oficiais de Contas – História da Profissão e do Associativismo, Estatuto e Código Deontológico, Contabilidade e Fiscalidade, Encerramento de Contas*, Edições INFOCONTAB.
- HALLER, A. e KEPPLER, J.** (2002), “Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects”, *The European Accounting Review*, v.11, n.1, p.153-190, European Accounting Association.
- HILL, C.** (1999), *Competing in the Global Marketplace*, 3rd edition, Irwin McGraw Hill, Boston.
- HULLE, K. V.** (1997), “La Armonización Contable Europea: Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”, *Estudios de Contabilidad y Auditoría*, ICAC, Madrid, pp. 87-106.
- LEHMAN, G.** (2005), “A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world”, *Critical Perspectives on Accounting* 16, pp.975–992.
- LIRA, M. M. C.** (2011), “A importância da Aula do Comércio na história da contabilidade portuguesa”, *Revista Universo Contábil*, v. 7, n. 2, pp. 97-113.
- MILLER, P.** (1994), “Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction”, in A. G. Hopwood and P. Miller (eds), *Accounting as a Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- MONTEIRO, S.** (2013), *Manual de Contabilidade Financeira*, Vida Económica.
- NOBES, C. e PARKER, R.** (2006), *Comparative International Accounting*, 9th Ed., London, Prentice Hall.
- NOBES, C.; MUELLER, G.; GERON, H. e MEEK, G.** (1997), *Accounting - an International Perspective*, 4th edition, Richard D. Irwin, Inc; Chicago.
- NOBES, C.** (1996), *International Accounting Standards: Strategy, Analysis and Practice*, FT Financial Publishing, Pearson Professional Limited, London.
- NOBES, C.** (1981), “An empirical investigation of international accounting principles: A comment”, *Journal of Accounting Research*, Spring, p.268–80.
- NORTH, D. C.** (1990), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press.
- NORTH, D. C.** (1993), “Institutional change: A framework of analysis”. In: Sjöstrand S (ed.) *Institutional Change: Theory and Empirical Findings*. New York: M.E. Sharpe Inc, pp.35–42.
- POTTER, B. N.** (2005), “Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change”, *ABACUS*, Vol. 41, No. 3, pp.265-289.
- RODRIGUES, L. L., SCHMIDT, P., SANTOS, J. L., FONSECA, P. C. D.** (2011), “A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860–1964”, *Accounting History*, 16(1), pp.111–123.
- RODRIGUES, L. L. e CRAIG, R.** (2007), “State intervention in commercial education: the case of the Portuguese School of Commerce, 1759”, *Accounting History*, 12(1), 55-85.
- RODRIGUES, L. L. e GUERREIRO, M. A. S.** (2004), *A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Publisher Team.
- RODRIGUES, L.L., GOMES, D. and CRAIG, R.** (2003), “Corporatism, Liberalism and the Accounting Profession in Portugal Since 1755”, *The Accounting Historians Journal*, 30(1), pp.95-128.
- SAUDAGARAN, S. M., e MEEK, G. K.** (1997), “A review of research on the relationship between international capital markets and financial reporting by multinational firms”, *Journal of Accounting Literature*, n.16, p.127–159.
- TAPLIN, R.H.** (2004), “A unified approach to the measurement of international accounting harmony”, *Accounting and Business Research*, n.34, p.57-73.
- ZARZESKI, M.** (1996), “Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices”, *Accounting Horizons*, v.10, n.1, p.18-37.
- ZEGHAL, D. e MHEDHBI, K.** (2006), “An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries”, *The International Journal of Accounting*, 41, pp. 373–386.
- ZEFF, S. A.** (2012), “The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces”, *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 3, pp.807–837,

REFERENCIAS WEB:

COM(95)508 - comunicado da Comissão Europeia de Novembro de 1995, *Accounting Harmonisation: A New Strategy vis-à-vis International Harmonisation*.

Disponível em:

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf

Consultado em maio de 2014.

COM (2000)359 final PT – comunicado da Comissão Europeia de Mês de 2000, *Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas*.

Disponível em:

<http://www.iasplus.com/en/binary/resource/cec.pdf>

Consultado em maio de 2014.

CNC – Comissão de Normalização Contabilística (2003), *Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional*, Lisboa, Disponível em:

http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf

Consultado em abril de 2014.

CNCP – Comité de Normalização Contabilística Público (2013), *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC – AP) – Documento Preliminar*

Disponível em:

http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf

Consultado em maio de 2014.

FASB, 2014

Dados disponíveis em:

http://www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml

Consultado entre janeiro e março de 2014.

FEE – Fédération des Experts Comptables Européens (2002), *Discussion paper on Enforcement of IFRS within Europe*.

Disponível em:

<http://www.iasplus.com/en/binary/resource/feenforc.pdf>

Consultado em abril de 2014.

FRITZ, S. e LAMMLE, C. (2003), *The International Harmonisation Process of Accounting Standards*. International Master Program and Culture.

Disponível em:

<http://liu.diva-portal.org/...ash/get/diva2:18878/FULLTEXT01>

Consultado em abril de 2014.

Dados sobre o IASB - IASB (2014)

<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>, consultado entre Janeiro e Abril de 2014.

IASB, 2014

“Quem somos e o que fazemos” - Fundação IFRS

Disponível em:

http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/WhoWeAre_Portuguese_JAN_2014.pdf

Consultado em fevereiro de 2014.

IRFAA eurasia: dados disponíveis em:

<http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/1872418.pdf>

Consultado em fevereiro de 2014

LEMOS, E. (2006), “Diferenças conceituais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa”.

Disponível em:

<http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica.shtml>

Consultado em abril de 2014.

PIRES, A. M. M. e RODRIGUES, F. J. P.A. (2005), “CONTABILIDADE - Da evolução contabilística na UE ao Decreto-Lei nº. 35/2005”, *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Nº31, Out-Dez. Disponível em: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=52,

Consultado em abril de 2014.

RODRIGUES, L.L., GOMES, D., CRAIG, R., (2003), “Corporatism, Liberalism and the Accounting Profession in Portugal since 1755”, *Accounting Historians Journal*, Volume 30, Number 1. Disponível em: <http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-30-number-1/>

Consultado em dezembro de 2014.

LEGISLAÇÃO:

Decreto-Lei 47/77, de 7 de fevereiro.

DL 74/85, de 22 de março.

DL 476/85, de 12 de novembro.

DL 228/86, de 13 de agosto.

DL 274/86, de 04 de setembro.

DL 27/87, de 14 de janeiro.

DL 410/89 de 21 de novembro.

DL 238/91, de 2 de julho.

DL 44/99, de 12 de fevereiro.

DL 79/2003, de 23 de abril.

DL 88/2004, de 20 de abril.

DL 35/2005, de 17 de fevereiro.

DL 158/2009, de treze de julho.

Portaria 986/2009 de sete de setembro.

Portaria 1011/2009 de nove de setembro.

Aviso nº 15625/2009 de sete de setembro.

Aviso nº 15653/2009 de sete de setembro.

Aviso nº 15654/2009 de sete de setembro.

Aviso nº 15655/2009 de sete de setembro.

DL n.º 36-A/2011 de nove de março.

DL n.º 64/2013 de 13 de maio.

Helena Isabel Barroso Saraiva. Docente no Instituto Politécnico da Guarda, investigadora na Unidade para o Desenvolvimento do Interior*, ESTG, UTC de Gestão e Economia, Guarda, Portugal

helenasaraiva@ipg.pt

Maria do Céu Gaspar Alves. Investigadora do NECE - Núcleo de Estudos em Ciências Empresariais e Professora Auxiliar do Departamento de Gestão e Economia, Faculdade de Ciências Sociais e Humanas, Universidade da Beira Interior, Covilhã, Portugal

mceu@ubi.pt

Vítor Manuel de Sousa Gabriel. Docente no Instituto Politécnico da Guarda, investigador na Unidade para o Desenvolvimento do Interior*, ESTG, UTC de Gestão e Economia, Guarda, Portugal

vigab@ipg.pt