



XXIX Jornadas Hispano Lusas
Gestión Científica - Osuna 2019
Emprendimiento, Estrategia y Conocimiento

31 janeiro a 02 fevereiro

PERSPETIVA HISTÓRICA DA NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL A PARTIR DAS PRINCIPAIS INFLUÊNCIAS OU DETERMINANTES E DAS CARACTERÍSTICAS DA ENVOLVENTE

Helena I.B. Saraiva

helenasaraiva@ipg.pt

Docente na ESTG - Instituto Politécnico da Guarda
Investigadora - Unidade para o Desenvolvimento do Interior
Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, nº50, 6300-559 Guarda

Amélia M. M. Pires

amelia@ipb.pt

Docente na ESTiG - Instituto Politécnico de Bragança (IPB)
Investigadora da Unidade de Investigação Aplicada em Gestão (UNIAG)
Tel.: +351 273 303 107
Campus de Sta. Apolónia, 5300-253 Bragança, Portugal

RESUMO

Ainda que a contabilidade conte com uma longa história, o seu processo evolutivo não só não foi linear como se apresenta fortemente marcado por um conjunto de vicissitudes e circunstâncias que determinam a existência de sistemas contabilísticos com padrões de desenvolvimento diferentes e, fundamentalmente, com características diversas que têm conseguido sobreviver aos esforços harmonizadores que têm vindo a ser empreendidos ao longo das últimas décadas. É neste âmbito que, com recurso a uma metodologia de natureza qualitativa e com uma forte componente interpretativa, porque fundamentalmente assenta numa discussão teórica travada a partir da revisão de literatura, se desenvolve o presente estudo, que tem como objetivo traçar a evolução histórica do processo de normalização contabilística aplicável ao setor empresarial em Portugal, para, nesse âmbito, se procurar identificar os principais fatores influenciadores e/ou os determinantes dessa evolução. O trabalho desenvolvido permitiu identificar diferentes fases no processo de normalização contabilística em Portugal, fundamentalmente relacionadas com aspetos de natureza política e económica, mas também que o atual estágio de desenvolvimento e, fundamentalmente, as principais características do sistema, encontram uma relação ou justificação fortes com os principais fatores da envolvente, designadamente com a estrutura empresarial e a fiscalidade.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade, Normalização, Sistema Contabilístico, Envolvente, CNC.

ABSTRACT

Although accounting has a long history, its evolutionary process was not only not linear, but strongly marked by a set of circumstances that determined the existence of accounting systems with different development patterns and, fundamentally, with different characteristics which have managed to survive the harmonizing efforts conducted over the last decades. It is in this context that, using a methodology of a qualitative nature and with a strong interpretative component, because fundamentally based on a theoretical discussion based on the literature review, the present study is developed. It is aimed to trace the historical evolution of the process of accounting normalization on the business sector in Portugal, in order to identify the main influencing factors and/or determinants of this evolution. The work developed allowed us to identify different stages in the process of accounting standardization in Portugal. This process is fundamentally related to political and economic aspects. Also, the current development stage and, fundamentally, the main characteristics of the system, found a strong relation with the main factors of the environment, such as business structure and taxation issues.

KEY WORDS: Accounting, Standardization, Accounting, Environment, CNC.

Introdução

A contabilidade é um ramo do conhecimento que se insere no campo das ciências sociais e que ostenta uma trajetória já tão longa que é praticamente impossível não a associar aos principais progressos e vicissitudes do desenvolvimento económico. Porém, e contrariamente ao que seria expectável, este seu tão longo percurso não parece ter-se traduzido num padrão de desenvolvimento proporcional e linear. O mundo apresenta deferentes sistemas contabilísticos e com padrões de desenvolvimentos igualmente diversos, sendo Portugal um bom exemplo disso. Não obstante os seus importantes feitos históricos, que remontam à época dos Descobrimentos e que catapultaram o país para uma posição que lhe proporcionou o acesso aos principais palcos comerciais do mundo, onde ocupou uma posição de charneira por vários séculos, a verdade é que, fruto de vicissitudes e circunstâncias várias de natureza política e económica, tal posicionamento não foi traduzido em avanços técnicos e científicos de igual significado, pelo que Portugal só muito recentemente, em 1974, se viria a instituir de entre as democracias da Europa Ocidental e, mais recentemente ainda, em 1986, a conquistar a posição de membro efetivo da, então CEE, pelos que não só nunca teve uma palavra a dizer nestas matérias como os principais avanços registados são bastante recentes.

Na verdade, a história da normalização contabilística em Portugal conta com pouco mais de quarenta anos, porquanto os resultados da primeira iniciativa normalizadora chegariam apenas no final dos anos setenta do século XX, mais concretamente em 1977, ano da publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) e da delegação de competências à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) para assumir as funções de organismo normalizar nacional. De então para cá temos vivido momento especialmente significativas para a economia e para a vida política portuguesas e, por essa via, para a contabilidade.

Esta primeira etapa, que corresponde à dinastia do POC e que se estendeu por mais de trinta anos, e por muitos classificada como um período glorioso, está indissociavelmente ligada ao meritório desempenho da CNC, das influências francesas, que inspiraram o

desenho inicial do plano (Guerreiro, 2012; Saraiva e Gabriel, 2018), e de um conjunto mais vasto de outras influências, como por exemplo as do normativo fiscal (Silva, 2011). O POC, não obstante o avanço significativo que a sua publicação representou, foi, com o passar do tempo, dando sinais de alguma erosão ou desgaste e de uma certa inadaptabilidade, consequência da sua inflexibilidade, pelo que começou a sobressair uma necessidade imperiosa de o alterar, o que viria a acontecer em 1989, ano da sua primeira alteração como consequência da adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia (CEE), atual União Europeia (UE). A qualidade de Estado-membro tornou imperativa a necessidade de adaptar o sistema nacional ao disposto nas Diretivas Comunitárias, nomeadamente à IV e VII Diretivas.

Até este momento é possível identificar, tal como referido anteriormente, uma influência muito significativa, tanto teórica como prática, da filosofia francesa e fiscal mas, com a adesão ao espaço económico europeu assiste-se a uma certa viragem. A perda destas influências, designadamente da francesa, é significativa, e começa a ganhar maior acuidade a influência europeias anglo-saxónica, através das normas emanadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e endossadas pela UE. Permanecem, porém, as influências da envolvente, na medida em que não se pode ignorar que a contabilidade não pode ser entendida sem que se faça a sua contextualização e, nessa dimensão, a assunção de que se trata de um ramo do conhecimento que se apresenta como uma consequência da envolvente e que é por esta fortemente condicionada (Nobes & Parker, 2008).

É neste âmbito que se desenvolve a presente investigação, que tem como objetivo principal apresentar a história da evolução da normalização contabilística aplicável ao setor empresarial em Portugal, ainda que particularmente centrada nos aspetos que mais contribuíram e/ou influenciaram o seu percurso, isto é, as principais influências e/ou determinantes. Para lhe dar resposta, optou-se por seguir uma metodologia de natureza qualitativa, particularmente centrada na revisão de literatura, ainda que com uma forte componente interpretativa, com o objetivo de retirar um conjunto de ilações que possam vir a funcionar como ponto de partida para uma investigação mais ampla no âmbito dos processos políticos e das pressões normativas que o caso português parece indicar (Saraiva *et al.*, 2015; Guerreiro, 2012). Neste sentido, o trabalho, que compreende esta introdução e as respetivas conclusões, desenvolve-se a partir de três pontos. Um primeiro, que compreende uma referência ao processo de normalização contabilística em Portugal numa perspetiva histórica, procurando destacar as principais influências e determinantes. Um segundo em torno da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), mais concretamente no seu aparecimento e atuação, com o objetivo de pôr em relevo os seus contributos para o processo normalização. Um terceiro e último, que compreende uma avaliação aos condicionantes da normalização, colocando o enfoque nas características da envolvente, com o objetivo de identificar se, e em que medida, estas características condicionaram ou limitaram os avanços expectáveis em termos de normativo contabilístico.

1 – Principais influências e referências históricas do processo de Normalização Contabilística em Portugal

Desde a fundação de Portugal (1143) até ao final do século XV, as técnicas contabilísticas utilizadas eram muito primitivas. O estilo veneziano da partida dobrada começou a utilizar-se apenas nos séculos XVI, XVII e primeira metade do século XVIII, altura em

que Portugal se converteu numa potência marítima e comercial. No entanto, pouco ou nada se sabe sobre a extensão dos conhecimentos da utilização desses métodos. Não existiam, à data, requisitos legais de carácter contabilístico nem livros de contabilidade. Os primeiros esforços para desenvolver uma estrutura legal para o comércio, incluindo a contabilidade, chegariam com o Governo de Marquês de Pombal, ainda que a reforma introduzida não tenha sido com a rapidez e profundidade pretendidas (Carnegie, 2005).

Os primeiros códigos de comércio, de influência francesa, surgem em 1833 e 1888 e, com eles, a obrigatoriedade dos livros contabilísticos, designadamente do diário, razão e inventários. Nos finais de 1920 começam a produzir-se livros de contabilidade de autores portugueses influentes e a aparecer traduções dos clássicos estrangeiros, como Schmalembach, Zappa e Dumarchey, e a contabilidade adquire reconhecimento enquanto área do conhecimento. Com a Revolução de 1974 e a necessidade já anteriormente identificada (ainda durante o Estado Novo), de promover a normalização contabilística, o Governo inscreve no “Programa de Governo” um conjunto de medidas, de entre elas a necessidade de adotar um Plano de Contas, a utilizar por todas as empresas, para promover a justiça fiscal e evitar a evasão (Noel Monteiro, 1965).

Nesta circunstância, a normalização contabilística em Portugal teve o seu início já na segunda metade do século XX e contou, numa primeira fase, com o impulso dado pela publicação do Código de Contribuição Industrial (CCI), em 1963, e do primeiro POC, em 1977, para, numa fase subsequente, passar a ser impulsionada pelas obrigações decorrentes da adesão à então CEE, que conduziu às reformas ao POC, em 1989, 1991 e 2005, assim como à mais recente publicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 2009, e por um conjunto mais alargados de estímulos internacionais (Guimarães, 2011; Saraiva *et al.*, 2015; 2017).

Em termos de influências, até 1963 foi possível assistir a uma certa reciprocidade entre a contabilidade e a fiscalidade pelo facto de que, durante este período, nenhuma das disciplinas dispunha de normas suficientemente desenvolvidas. Com a publicação do CCI, que veio estabelecer o regulamento do Imposto sobre Sociedades e para o cálculo do qual fazia referência aos “sãos princípios da contabilidade” e aos profissionais da contabilidade, que passou a designar por “Técnicos de Contas”, a contabilidade passa a sofrer uma significativa influência da fiscalidade (Rodrigues, Pires, & Pereira, 2014). A ausência de princípios de contabilidade de aceitação generalizada para a determinação do imposto, o seu cálculo passa a ser efetuado tomando por base as regras fiscais, pelo que as normas contabilísticas se foram desenvolvendo com base nelas (as normas fiscais). E tanto assim que a publicação do CCI foi assumida como uma referência ou ponto de partida da normalização contabilística em Portugal (Guimarães, 2011; Caria & Rodrigues, 2014).

Na verdade, com a publicação do primeiro POC, o país passa a dispor de normalização contabilística e, teoricamente de uma entidade, CNC, responsável pelo acompanhamento da normalização, definido como um organismo independente no plano administrativo e financeiro, mas a funcionar no âmbito do Ministério das Finanças, logo muito dependente do Estado. Este normativo, foi também desenvolvido sob uma grande ascendência das autoridades fiscais, como facilmente se depreende da leitura ao seu capítulo “introdução”, onde se pode ler que o POC foi “... *desenhado mais para facilitar as inspeções fiscais e justificar o imposto sobre o rendimento (na medida em que a base para o cálculo do imposto eram os livros contabilísticos), do que para informar os acionistas e o público*

sobre os resultados e a situação financeira da empresa” (Decreto-Lei 47/77, Introdução). Este modelo de contabilidade, que haveria de vigorar em Portugal por mais de trinta anos, apresentava uma ligação muito próxima ao organismo responsável pela normalização e as instituições políticas, nomeadamente o Ministério das Finanças. Ao nível da normalização contabilística a instituição de referência é o Governo e a única fonte de normalização é a lei (Guerreiro, 2012).

Ainda que as evoluções sofridas pelo processo de normalização contabilística em Portugal se apresentem, desde 1977, indissociavelmente ligadas à atividade da CNC, não pode ser ignorado que se apresenta hoje como o resultado de um conjunto de influências mais vastas e até contraditórias. Com o olhar colocado na Europa, Portugal instituiu-se de entre as democracias da Europa Ocidental e, desde janeiro de 1986, convertido em membro efetivo da UE, então CEE, com as consequências que daí decorrem em termos orientativos, quer para a economia quer para os normativos. Isto na medida em que a entrada de Portugal na zona de integração europeia produziu uma enorme reforma ao nível legislativo. No plano contabilístico, o território nacional passou a estar abrangido pelo disposto nas Diretivas Comunitárias, levando à revisão do POC, em novembro de 1989, para o ajustar às práticas e teorias da Diretiva nº78/660/CEE (vulgo IV Diretiva), e que entrou em vigor em janeiro de 1990. De referir também que esta oportunidade foi ainda aproveitada para introduzir um conjunto melhorias e clarificações, resultantes da experiência acumulada ao longo dos doze anos de vigência da versão anterior. De seguida, em 1991, é ainda feita uma revisão do Plano, no sentido de o ajustar à VII Diretiva da UE (Calais & Saraiva, 2017), tal como é explicado à frente.

Após 1987, na sequência da adesão de Portugal à UE, a regulamentação contabilística em Portugal passa a acolher a estratégia europeia e, com isso, a perder alguma da sua “identidade”, mas a ganhar o seu “próprio peso”, ainda que a evolução e preponderância inicialmente esperadas tenham ficado aquém das expectativas. Um conjunto de vicissitudes políticas e económicas que então se fizeram sentir deram lugar ao desaparecimento dos grandes grupos industriais e financeiros que o país possuía, fazendo com que, por exemplo, o normativo subjacente à consolidação de contas só viesse a ser objeto de regulamentação após o emergir de novos grupos, o que explica o atraso na transposição da VII Diretiva, relativamente à IV. Assim, tal como referido, em julho de 1991, é publicada uma nova versão do POC para incluir a VII Diretiva, de aplicação às contas dos grupos económicos.

De referir, também, que de então para cá, a regulamentação contabilística deixa de estar limitada ao POC. Passaram a coexistir as Diretrizes Contabilísticas (DC), uma publicação da CNC em resultado das “consultas” por si efetuadas. Recordamos que, no âmbito das atribuições da CNC, se inscreve a figura da “consulta sobre aspetos contabilísticos”, a colocar por qualquer pessoa ou organização, e que cuja resposta chegaria com prontidão se a solução fosse simples ou, sob a forma de DC a publicar, para questões que exigissem a formulação de uma doutrina contabilística. Foi assim que, a partir de 1990, a CNC fez publicar um conjunto de DC, num total de 28, que mais não eram do que uma tradução abreviada das normas do IASB e que funcionariam de forma complementar, ou seja, sempre que o POC não desse resposta, as empresas poderiam recorrer às DC (Guimarães, 2010).

Relativamente ao sucesso da estratégia delineada pela UE em termos de harmonização contabilística, cabe referir que os primeiros sinais de ceticismo começam a chegar em

1985, quando os Estados-membros eram ainda nove. Podemos citar a título de exemplo as opiniões de Tua e Gonzalo (1988) que, a este respeito, vêm defender como condição prévia para o êxito de qualquer iniciativa neste campo a necessidade de se produzir uma alteração na infraestrutura cultural, na medida em que é esta que condiciona a adoção e interiorização plena de uma qualquer estratégia de harmonização e, por essa via, a informação financeira a ser preparada e divulgada pelas empresas. Nesta fase, e numa perspetiva internacional, a característica que mais sobressai do panorama da harmonização contabilística internacional era a luta pela supremacia, então disputada entre o IASB e o *Financial Accounting Standard Board* (FASB), e o que, em boa verdade, alimentava esta luta era a insistente procura, por parte da grande maioria das empresas multinacionais, de um corpo de normas único para a elaboração das demonstrações financeiras (DF) (Cea, Bolofer, & Gutiérrez, 2001; Zeff, 1995, 1981).

Todavia, a necessidade de aproximar as infraestruturas culturais na UE, e que durante a etapa de transposição das Diretivas se considerava como uma condição necessária para se avançar no sentido da harmonização, converteu-se num obstáculo difícil de eliminar, o que, de certa forma, comprometeu o sucesso das Diretivas (Cea, 2001; Tua, 2000). E tanto assim que a EU decide abandonar a hipótese de vir a ser o organismo regulador para as empresas multinacionais anunciando, em 1995, o seu apoio ao IASB na sua “Nova Estratégia Contabilística”. Consequentemente, o Conselho Europeu de Lisboa, realizado em março de 2000, preconiza esta atitude, ao salientar a necessidade de acelerar a realização do mercado interno em matéria de serviços financeiros e, em simultâneo, apelar para a tomada de medidas tendentes a reforçar a comparabilidade das DF elaboradas pelas sociedades cotadas, apresentando como data limite o ano de 2005. Nesta conformidade, torna público um documento, intitulado “Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas”, onde propõe que todas as empresas da UE, cotadas num mercado regulamentado, passem a elaborar as suas contas consolidadas de acordo com um único conjunto de normas contabilísticas, as IAS/IFRS do IASB, no pressuposto de que a adoção de regras uniformes e de elevada qualidade reforçará a eficiência global dos mercados e reduzirá, como consequência, o custo do capital para as empresas.

Na verdade, até ao início do século XX, a contabilidade foi-se desenvolvendo sob uma perspetiva estritamente legalista, dando cumprimento ao objetivo de mostrar a posição da entidade perante terceiros e evidenciar o património enquanto garante do cumprimento das suas obrigações (Cravo, 1991). Todavia, a conjuntura económica que se desenvolveu nos períodos pós-guerra gerou novas necessidades e levou a contabilidade a ser entendida como determinante para o funcionamento de uma economia de mercado, convertendo-a num sistema de informação cada vez mais aberto e capaz de ser influenciado pela envolvente em cada momento. Estes desenvolvimentos vieram dar um novo propósito à informação financeira, obrigando-a a dar resposta às necessidades de um grupo de utilizadores cada vez mais heterogéneo. É neste contexto que a importância da contabilidade passa a ser medida em função da sua capacidade para ser útil aos *stakeholders* e, em concordância, os critérios de verificabilidade e objetividade dão lugar a critérios de relevância (Tua, 1998; 1988). Com esta mudança de paradigma, as influências continentais, como por exemplo a francesa, perdem relevância a favor das anglo-saxónicas, que nos chegam pela mão do IASB.

A tomada de posição da UE, em resultado da redefinição da sua estratégia, haveria de conduzir os seus Estados-membros a empreender reformas, mais ou menos significativas,

dos seus normativos contabilísticos, com o objetivo de conseguirem assegurar a necessária comparabilidade entre todas as empresas a operar no espaço comunitário. As opções colocadas pela UE faziam-se variar entre uma reforma simples, capaz de permitir cumprir com os requisitos mínimos exigidos, ou uma reestruturação mais profunda. Em Portugal, e independentemente daquele que venha a ser o caminho escolhido, a reforma haverá de ser sempre significativa porquanto, à semelhança de outros países do mesmo bloco de influência (corrente continental), como é o caso de Espanha, as dissemelhanças apresentadas são significativas e decorrem, fundamentalmente (Cea, et al., 2001):

- a) da inexistência em Portugal de uma Estrutura Conceptual (EC), o que pode ser classificado como uma diferença de fundo;
- b) do volume de informação fornecida, na medida em que o ordenamento internacional dá maior importância à informação descritiva, a apresentar sob a forma de notas anexas ou divulgações;
- c) da quantidade das temáticas tratadas e respetivo grau de desenvolvimento, na medida em que, um grande número de questões que são objeto de tratamento contabilístico no âmbito do normativo internacional não encontram resposta no normativo nacional e, quando esta resposta existe é, na esmagadora maioria dos casos, menos desenvolvida; e
- d) de divergências de conteúdo pela existência de tratamento contabilístico diferentes para os mesmos assuntos.

Recordamos que o novo contexto definido pela UE se caracteriza por pretender assegurar a harmonização contabilística pela via da obrigatoriedade de se aplicarem as IAS/IFRS, de forma direta para as empresas cotadas e através da reforma dos sistemas contabilísticos nacionais para as demais (Cañibano & Alberto, 2009). A publicação do Regulamento n.º 1606/2002/CE, vem sendo destacada como uma das mais recentes causas europeias em matéria de harmonização contabilística na medida em que incentivou, ou contribuiu para, que outras entidades, cuja obrigatoriedade de adoção das IAS/IFRS não estava prevista, passassem a ser incluídas na vaga da harmonização contabilística por via da reforma dos normativos nacionais (Albuquerque, Quirós & Marcelino, s/d).

Na senda desta tomada de posição assistiu-se, por toda a Europa, a um movimento de reforma das legislações nacionais, que em Portugal culminou com a revogação do POC e entrada em vigor do SNC, modelo de inspiração anglo-saxónico e apresenta uma moldura legal que lhe permite acolher com oportunidade e tempestividade as alterações que venham a ser adotadas na UE (Borges, Rodrigues & Rodrigues, 2010). Portugal opta, assim, por uma reestruturação mais profunda do seu normativo, na medida em que com a entrada em vigor do SNC se aproxima do processo de harmonização levado a cabo pela UE e, por esta via, da corrente anglo-saxónica, que tem no IASB o seu principal protagonista. Não deixa, no entanto, de representar um grande desafio, na medida em que vai mexer com aquilo a que se pode chamar “de cultura contabilística instalada”. A visão que a maioria dos gestores e profissionais têm da contabilidade vem sendo particularmente dirigida para fins fiscais, pelo que esta mudança de perspetiva veio exigir um maior domínio e capacidade técnica, comparativamente ao que necessitavam para aplicarem o POC. Com o SNC, mais que dominar a técnica, que é apenas uma forma de registo, exige-se o domínio dos conceitos e a compreensão das operações. Uma lógica que vai muito além do conhecimento estrito das contas a debitar e a creditar e que se centra, fundamentalmente, na interpretação dos factos patrimoniais desenvolvidos na organização e quais os seus efeitos nas DF.

Em face desta realidade, cabe ao normativo nacional aproveitar a oportunidade para definir os seus pressupostos base em torno do paradigma da utilidade, relativamente ao qual se desenvolve a disciplina contabilística. De notar que o desafio que se apresenta a cada Estado-membro é semelhante àquele com que se confrontou a UE ao longo dos seus anos de existência. Ora, se a própria UE abandonou a sua estratégia inicial por ter percebido que a regulamentação pública, por ser rígida e lenta, se mostrou pouco eficaz quando comparada com os avanços da normalização profissional, não pode agora Portugal, ou qualquer outro Estado-membro, correr o risco de lhe poder vir a acontecer o mesmo.

Porém, e ainda no âmbito deste movimento harmonizador, a UE continua a desenvolver iniciativas onde se enquadra, como a mais recente, a publicação da Diretiva 2013/34/U.E., em 29 de junho de 2013, onde vem manifestar preocupações particulares com as pequenas empresas. Esta Diretiva vem no sentido de limitar as exigências de informação impostas a empresas de menor dimensão e, nesse sentido, impedir os Estados-membros de serem demasiado exigentes, sem que tal comprometa a harmonização dos requisitos aplicáveis às pequenas empresas em toda a UE (Correia, 2013). Como consequência, a versão de 2009 do SNC viria a ser alterada em 2015, em resultado da necessidade de proceder à transposição da referida Diretiva, dando lugar a uma nova versão do SNC, designada por SNC II e que corresponde a uma nova etapa do processo de normalização contabilística em Portugal (Saraiva *et al.*, 2015).

A transposição da Diretiva 2013/34/U.E., cujo principal objetivo era a necessidade de balancear custos com o retorno esperado para empresas de menor dimensão e com menos recursos, ou seja, ver reduzidos os custos com a preparação da informação financeira e incentivar a internacionalização das empresas sob o lema “pensar primeiro em pequena escala”, tendo em conta que as PME representam a maior parte das empresas constituídas na UE e que em Portugal este cenário é ainda mais reforçado, porquanto as Microentidades representavam em 2016 mais de 96% do total de empresas (INE, 2018), esta adaptação ao SNC teve como consequência um impacto significativo na estrutura de relato de todas as Pequenas e Microentidades, que em Portugal representam a generalidade das entidades constituídas.

2 – O emergir da CNC e o seu legado: principais contributos para a normalização contabilística nacional

Em 1974, o primeiro Governo Provisório incluiu no seu Programa de Política Económica e Social a “adoção de planos de contas normalizados para as empresas” (CNC, s/d). A par disto, ainda durante o ano de 1974, em novembro, foi também constituída uma Comissão responsável pelos estudos da normalização contabilística em Portugal, posteriormente oficializada, em 27 de fevereiro de 1975, e composta por dezasseis membros representativos dos variados interesses estatais (Decreto Lei n.º 47/77, *Introdução*). Esta oficialização deu-se por Despacho do Secretário de Estado do Orçamento, publicado no Diário do Governo n.º 65, II série, de 18 de março de 1975 (*idem*).

De facto, esta Comissão é apresentada em diversos trabalhos e por diversos autores como sendo a *Comissão de Normalização Contabilística*, o que, na nossa perspetiva não adere à realidade porque, com base na legislação identificada, a CNC só surge em termos legais com o Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que aprovou a sua institucionalização, secundado pela Portaria n.º 819/80, de 13 de outubro, que aprovou as suas atribuições,

organização e funcionamento, e pelas Portaria n.º 262/87, de 3 de abril, e Portaria n.º 513/90, de 6 de junho, que aprovaram algumas das suas alterações, ainda que ligeiras.

Ainda durante o ano de 1975, é apresentado um documento intitulado *Normalização Contabilística – I Fase*, representativo do princípio do caminho a percorrer até à aprovação final, no qual se apresentam os projetos de DF, lista das contas principais e alguns princípios e regras contabilísticas, embrião de um futuro anunciado Plano de Contas.

No final do ano de 1976 é apresentado ao Governo o *Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas*, que viria a ser criado, publicado e posto em prática no ano seguinte pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de fevereiro. Este último normativo criava simultaneamente a CNC com o objetivo de poder fazer o seu acompanhamento e atualização, mas cuja regulamentação ficou pendente de definição futura.

No entanto, na nossa perspetiva, existia já anteriormente um movimento, quer da parte das associações profissionais, quer da parte dos governos, que indicava a necessidade da emergência da normalização contabilística em Portugal, uma vez que o assunto era recorrente em várias intervenções, quer provenientes de associações profissionais com intervenção na área, tais como o Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa, a Sociedade Portuguesa de Contabilidade (Guimarães, 2007; 2011); quer provenientes de interessados na temática, tais como Pimenta (1971), Ferreira (1975), Silva (1977), assim como um grupo de autores que apresentou em 1976 uma proposta de Plano Nacional de Contabilidade (Ferreira *et al.*, 1975); quer, ainda, provenientes da própria administração pública.

A referida Comissão esteve em atividade até à aprovação do primeiro POC e era constituída por representantes de dezasseis entidades: Associações Comerciais de Lisboa e Porto, Associação Portuguesa de Contabilistas, Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, Confederação da Indústria Portuguesa, Direção Geral de Contribuições e Impostos, Faculdade de Economia do Porto, Inspeção Geral de Finanças, Institutos Comerciais de Lisboa e Porto, Instituto Nacional de Estatística, Instituto Superior de Economia (atual ISEG), Secretaria de Estado de Abastecimento e Preços, Sindicato dos Economistas, Sindicato dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa, Sociedade Portuguesa de Contabilidade.

Numa fase inicial, no primeiro POC, o seu artigo quarto refere a criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a qual apenas alguns anos mais tarde viria a ser formalmente criada. Tal como acima referenciado, só em 13 de outubro de 1980, através de uma regulamentação do Ministério das Finanças, com a publicação da Portaria n.º 819/80, ficaram definidas as atribuições, sistema de organização e funcionamento da CNC. No entanto só em 1983 é que foi constituída, conforme Aviso de 16 de março, publicado no n.º 75 da II Série do Diário da República de 31 de março de 1983.

Em 1986 Portugal aderiu à UE e o território passou a estar abrangido pelo disposto nas Diretivas Comunitárias. Coube à CNC transpor para o direito contabilístico nacional as Diretivas que tratassem de matérias relacionadas com a contabilidade, pelo que em 1987 foram redefinidas as suas atribuições e funcionamento, através da Portaria n.º 262/87.

Desta forma a CNC iniciou os trabalhos preparatórios para a revisão do POC, que foi reformulado em novembro de 1989, de modo a ajustar as suas práticas e teorias à Diretiva 78/660/CEE (vulgo IV Diretiva), para entrar em vigor no início de 1990. Esta adaptação (à IV Diretiva) não se traduziu numa grande modificação em relação à versão anterior do POC, a não ser relativamente à informação a divulgar, mais concretamente à quantidade de informação a apresentar no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, e à forma de a apresentar, nomeadamente à ordenação das contas no balanço. Neste processo de compatibilização da legislação nacional com a comunitária, a CNC decidiu introduzir as alterações mínimas para facilitar tanto o trabalho dos contabilistas como o dos utilizadores da informação financeira, pelo que a prática contabilística das empresas não se viu muito afetada por esta nova versão do POC.

Um ano após a entrada em vigor da nova versão do POC (POC/90), surge uma revisão, de julho de 1991, para transpor a VII Diretiva. Esta nova alteração, publicada pelo Decreto-Lei n.º 238/91, justifica-se no âmbito da adaptação do normativo nacional ao comunitário em matéria de consolidação de contas e respetivas demonstrações financeiras e para contemplar a utilização nas contas individuais do método da equivalência patrimonial na contabilização dos investimentos em empresas subsidiárias e associadas.

Para além das alterações que entretanto foram produzidas pelos Decreto-Lei n.º 44/99, relativo ao sistema de inventário permanente e à demonstração de resultados por funções; Decreto-Lei n.º 79/2003, relacionado com o sistema de inventário permanente, a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de resultados por funções; e Decreto-Lei n.º 88/2004, sobre as regras de valorimetria de certas sociedades, bancos e outras instituições, após iniciar a convergência com o referencial europeu, com início em 1991 e durante a sua vigência, a CNC fez publicar vinte e nove DC e cinco Interpretações Técnicas (IT).

Nesta altura, e desde 1983, a missão da CNC era a de emissão de normas e o estabelecimento de procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, o que veio a efetuar através do mecanismo das Diretrizes. Neste sentido, as DC pretendiam ser de aplicação generalizada nas empresas portuguesas e correspondiam à linha de orientação traçada pela UE, sendo fortemente influenciadas pelas normas do IASB, as IAS. Reconheceu-se, no entanto, que algumas DC tratavam os assuntos aprofundadamente, mas que outras o faziam apenas do modo superficial, o que, ao procurar reduzir-se o seu conteúdo, acabaram por perder substância e, em certos casos, não só insuficientes como incoerentes e desenquadradas (Guimarães, 2007).

Não obstante as limitações reconhecidas, as vantagens foram claras. Aparece nessa mesma altura, e também com recurso ao mecanismo das DC, mais concretamente da DC 18, o estabelecimento de uma hierarquia de aplicação dos diferentes elementos que até então a CNC havia publicado e que integravam o normativo contabilístico português, com o objetivo de definir a sua aplicação supletiva, com recurso a diferentes níveis de normas. A DC 18 veio, assim, instituir “uma espécie” de Estrutura Conceptual (EC) que definia um primeiro nível para o POC, um segundo para as DC e um terceiro para as IAS. Ou seja, as empresas aplicariam em qualquer circunstância o POC, e quando este se apresentasse omissivo ou insuficiente, recorriam às DC e de forma supletiva às IAS. Digamos que este carácter supletivo pretendia cobrir as matérias de maior complexidade e que, por isso, não eram tratadas pelo POC nem diretamente nas DC. Havia ainda o

problema de muitas DC se encontrarem, a determinada altura, desatualizadas, porque apesar de terem sido baseadas nas IAS, não as acompanharam porque a CNC, ao não rever as DC, não acompanhou o trabalho. Realçamos que o sistema contabilístico português não dispunha, à data, de uma verdadeira EC. Pelo menos não de forma explícita. Havia referências avulsas aos elementos que a integram, ainda que incompletas e em certos casos desvirtuadas, na medida em que o POC misturava pressupostos com princípios e nalguns casos características qualitativas com constrangimentos (Braz Machado, 1998), e até contraditórias, porquanto o PC e as IAS, onde se inspiravam as DC, seguiam bases conceptuais diferentes. A publicação da DC 18 não resolveu este problema, que permaneceu até à mais recente reforma.

A fase seguinte está relacionada com a publicação, na UE, dos Regulamentos 1606/2002 e 1725/2003, na sequência da nova estratégia definida pela UE em termos de harmonização contabilística. Como consequência, Portugal publica o Decreto-Lei n.º 35/2005, que produz a última alteração ao POC. Este normativo estabeleceu que apenas as empresas nacionais cotadas utilizem as IAS/IFRS, permitindo que as não cotadas continuem a utilizar as normas nacionais, ainda que todas (cotadas ou não), deveriam continuar a elaborar as suas contas de acordo com as normas nacionais para efeitos de tributação. Com a publicação desta alteração, ainda que com o propósito de fazer a transição até à entrada em vigor de uma reforma mais ampla e consistente, algumas empresas poderiam ter que elaborar dois sistemas de registos em paralelo.

A evolução da normalização contabilística na Europa, em especial no que respeita à publicação do Regulamento 1606/2002, que, consequência da mudança de estratégia em matéria contabilística e do apoio dado ao IASB, vem determinar a adoção das IAS/IFRS pelas sociedades cotadas e dar aos Estados-membros a opção de permitirem ou exigirem, se assim o entenderem, a sua utilização por parte das outras entidades, representaria um passo fundamental para assegurar a necessária comparabilidade que as circunstâncias do momento exigiam. Uma nova realidade, tão necessária quanto irreversível. Desde essa altura, a CNC inicia a preparação dos projetos dos instrumentos contabilísticos, e que haveriam de dar lugar à criação do SNC.

Recordamos que a necessidade de um novo normativo contabilístico se prendeu 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. Tal como já tivemos oportunidade de referir, à ausência de uma verdadeira EC de base.

Assim, e tendo em vista a criação de um Mercado Financeiro Europeu capaz de competir com os maiores mercados mundiais, a UE não poderia deixar de ter um conjunto de normas ou padrões de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação que sejam comuns às empresas, dentro desse mercado, independentemente da atividade ou localização. Era chegado o momento de se criarem condições para garantir a comparabilidade, não apenas no seio do espaço europeu, mas também para todos os investidores que aqui poderão vir a realizar os seus investimentos.

E é assim que se inicia, pela publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009, uma nova etapa para a normalização contabilística em Portugal, que aprova o SNC e demais legislação

complementar: Portaria n.º 986/2009, de sete de setembro, para os modelos das demonstrações financeiras; Portaria n.º 1011/2009, de nove de setembro, com o novo Código de Contas, uma característica muito continental e que a CNC fez questão de preservar para que o normativo nacional não perdesse as características que marcavam a sua identidade; o Aviso n.º 15625/2009, de sete de setembro, que publica a Estrutura Conceptual, enquanto documento autónomo; o Aviso n.º 15653/2009, de sete de setembro, com as duas Normas Interpretativas; o Aviso n.º 15654/2009, de sete de setembro, com a NCRF-PE; e o Aviso n.º 15655/2009, de sete de setembro, com o conjunto das vinte e oito NCRF, que formam o corpo principal do sistema. Posteriormente, viriam a ser emitidos o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de nove de março, para definir regras para as Microentidades e Entidades do Setor Não Lucrativo, e o Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio, para publicar a NCRF-ESNL, a aplicar pelas entidades do setor não lucrativo.

Em 2009, é ainda emitido o Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho, para alterar as atribuições da CNC, ao prever a introdução do 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, o *enforcement* (CNC, 2003), expressão anglo-saxónica que, no contexto da normalização contabilística, pode ser definida como um sistema apto a prevenir e, posteriormente, a identificar e corrigir erros materiais ou omissões na aplicação das normas (FEE, 2002), ou seja, como uma forma de garantir que as normas são bem aplicadas.

Depois da revolução produzida com a introdução do primeiro POC, a entrada em vigor do SNC é a mudança mais relevante e significativa na normalização contabilística portuguesa. Um modelo que compreende diferentes níveis de normas, e que por isso apresenta uma estrutura tipo “pirâmide”, perfeitamente articuladas entre si e que garante, em simultâneo, a compatibilidade com as Diretivas comunitárias, com incidência na área da contabilidade. Inicialmente apresentado em dois grandes níveis de normalização: o das entidades com títulos admitidos à cotação, que aplicam por obrigação as IAS/IFRS; e o geral, para as demais entidades, as que aplicam por obrigação as NCRF ou, por opção, as IAS/IFRS. Este segundo nível (regime geral) compreende a NCRF-PE, para querendo, ser utilizada pelas PE (definidas pela Lei n.º 20/2010), um regime especial regulamentado pela Lei n.º 35/2010, de dois de setembro. Posteriormente, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de nove de março, é consagrado o regime da normalização contabilística para as Microentidades (NCM), e a aprovação do regime da normalização contabilística, para as entidades do setor não lucrativo (ESNL). As entidades abrangidas pela normalização contabilística para Microentidades são dispensadas de diversas obrigações de relato, ficando fora do âmbito do SNC e correspondendo, claramente, a outro nível de normalização.

Recordamos que a criação deste regime específico para as Microentidades, assim como a redefinição do conceito de PE, surge na sequência da transposição para o direito contabilístico nacional da Diretiva 2013/34/EU, e que viria a acontecer em junho de 2015. Assim, e na sequência da transposição desta Diretiva, cujo objetivo principal era ver reduzidos os custos administrativos e financeiros das empresas de menor dimensão, na primeira versão do SNC uma PE era aquela que apresentava um volume de negócios inferior a três milhões de euros e com a transposição este valor aumenta para oito milhões. Esta questão trouxe como consequência um impacto significativo na estrutura de relato de todas as pequenas e Microentidades, que em Portugal representam a generalidade das entidades constituídas.

3 – Condicionantes ou determinantes do processo normalizador: uma abordagem com enfoque nas principais características da envolvente

A teoria leva-nos a pensar que a preparação da informação financeira implica apreciações e opções, tornando-a dependente da envolvente onde a entidade que a prepara atua. A seleção e aplicação dos critérios contabilísticos para a produção de informação financeira são conjecturadas, isto é, resultam da necessidade de ponderar a informação face aos interesses dos seus utilizadores. A importância dada à informação financeira, fundamentalmente as maiores necessidades e exigências no momento da sua preparação, dependem das características da envolvente em geral e das do tecido empresarial em particular. São, pois, os fatores da envolvente que condicionam e determinam, em grande medida, as características do sistema contabilístico (Pires, Rodrigues & Lopes, 2015; Rodrigues, Pires & Pereira, 2014; Rodrigues & Pires, 2011).

Um sistema contabilístico é geralmente apresentado como o resultado de um conjunto de influências, designadamente as exercidas pela envolvente, também designadas por características da envolvente, e que justificam a existência de sistemas contabilísticos diferentes (Nobes & Parker, 2008; Nobes, 1981). Na verdade, a combinação de um conjunto de fatores ou características da envolvente, como sejam os económicos, sociais, legais, culturais ou fiscais, exercem influência no desenvolvimento dos princípios e práticas contabilísticas em cada país, fazendo com que países com realidades semelhantes tendam a apresentar sistemas contabilísticos semelhantes. A partir dessas diferenças é possível identificar duas grandes correntes que permitem caracterizar os sistemas contabilísticos, o Modelo Anglo-Saxónico por oposição ao Modelo Continental (Rodrigues, Pires, & Felix, 2015; Nobes & Parker, 2008).

Portugal insere-se no grupo continental que, não obstante as diferentes alterações que se têm registado ao longo dos tempos, fruto de circunstâncias várias, se caracteriza pela sua perspectiva legalista, em resultado da origem do normativo que, tal como já tivemos oportunidade de destacar, é elaborado sob uma forte influência do Estado e surge por via legislativa, e pela existência de uma certa influência histórica da fiscalidade. Assim, e tal como acontece noutras áreas do conhecimento, assiste-se a que no campo da ciência contabilística existam correntes que defendem que a informação financeira é necessariamente coerente com a envolvente onde é elaborada, pelos que os mais variados utilizadores a quem ela se dirige a usam para diferentes fins. Nesta circunstância, é hoje de aceitação quase que generalizada a sua utilidade no processo de tomada de decisões, porém, querer que a informação se apresente igualmente útil para todos aqueles a quem se dirige, não só não é tarefa fácil como é praticamente impossível. A diversidade de interesses faz com que haja necessidade de fazer opções e, nessa medida, definir uma hierarquia para os *stakeholders*, hierarquia que é definida a partir das principais características da envolvente. O facto de o normativo ser emanado pela CNC, órgão dependente do Ministério das Finanças, faz com que apresente uma elevada dependência estatal, que determina as suas principais características, isto é, apresentam-se sob a forma de leis nacionais altamente prescritivas e pela predominância de códigos legais.

Na verdade, o padrão de desenvolvimento dos sistemas de informação contabilística tende a ser baixo em países onde a maioria das empresas e dos negócios sejam pouco sofisticados, como é o caso de Portugal, que apresenta um tecido empresarial formado, na sua esmagadora maioria, por empresas de pequeno porte e, dentro destas, uma grande

fatia de empresas de capital fechado ou natureza familiar. Em ambientes com estas características, as necessidades de muitos dos *stakeholders* são, geralmente, satisfeitas de forma muito direta, em muitos casos pela existência de um relacionamento estreito e de conhecimento pessoal, como é o caso das empresas de capital fechado, o que faz com que as necessidades de divulgar informação sejam diminutas (Santos, Pires, & Fernandes, 2018).

Por sua vez, a elevada influência que é exercida pelo Estado, via CNC, faz com que a norma contabilística se caracterize pela uniformidade, porque altamente prescritiva e detalhada, não deixam dúvidas no momento da sua interpretação (Rodrigues & Pires, 2011). As práticas contabilísticas tendem a ser altamente conservadoras, fundamentalmente preocupadas com a proteção dos credores e com as exigências governamentais, nomeadamente no que respeita à determinação do imposto a pagar, tendência que, de certa forma, tende a “mascarar” a essência das transações, seja por subavaliação dos ativos seja por sobreavaliação dos passivos. Na verdade, as PME e, dentro destas, as empresas de capital fechado ou familiares, dominam a estrutura empresarial em Portugal (Santos, Pires, & Fernandes, 2018), onde representam cerca de 99,6% na sua esmagadora maioria constituídas por micro e pequenas entidades (96%) (INE, 2018). Assim, se olharmos por um lado à reduzida dimensão das empresas, à simplicidade das operações que desenvolvem ou à inexistência de modelos de gestão muito sofisticados e, por outro, se atendermos à elevada concentração entre a propriedade e a gestão, rapidamente se compreende o porquê de estas empresas resistirem às influências externas e continuarem a apresentar características muito fechadas, fazendo jus à máxima de que “o segredo é a alma do negócio” (Rodrigues & Pires, 2011).

Assim, e tomando por base os aspetos culturais (origem do normativo, orientação, valorimetria ou nível de divulgação), o sistema contabilístico português apresenta um normativo que é desenvolvido pelo Estado, ou seja, com uma reduzida influência da profissão, com tendência para a uniformidade, com base num modelo valorimétrico conservador e com uma estrutura de relato que apresenta como característica fundamental o “secretismo” (Rodrigues, Pires, & Pereira, 2014; Rodrigues & Pires, 2011). Para tanto, muito contribuem as características do tecido empresarial, composto maioritariamente por organizações com características e dimensões que se enquadram na categoria das PME, na sua maioria entidades de reduzida dimensão, com cariz familiar e onde a gestão e propriedade se encontram (Rodrigues & Pires, 2011). São, conseqüentemente, as principais responsáveis pela criação de emprego, pelo que gozam de enorme relevância e influência na economia nacional (Carvalhosa, 2011), desempenhando um papel crucial na estrutura e no desenvolvimento económico do país (Nunes & Serrasqueiro, 2004), o que lhe confere relevo e peso social. Porém, os seus recursos tendem a ser escassos, pelo que dispõem de sistemas de informação e de controlo pouco aperfeiçoados e tendencialmente dirigidos para satisfazer os interesses de credores financeiros, quando estes existam, e da Administração Fiscal, fundamentalmente esta (Santos, Pires, & Fernandes, 2018; Pires, Rodrigues, & Lopes, 2015; Rodrigues, Pires, & Pereira, 2014; Rosa, 2013; Rodrigues & Pires, 2011).

O facto de o tecido empresarial português ser composto maioritariamente por organizações com características e dimensões que se enquadram na classificação de PME e, dentro destas, maioritariamente micro, faz com que o balanceamento entre o custo de preparar informação e o retorno ou benefício por esta proporcionado, goze de enorme significado e relevância pela influência que pode ter ao nível dos custos de contexto

(Rodrigues & Pires, 2011). Paradoxalmente, estas entidades (as PME) caracterizam-se também por serem financeiramente mais constrangidas e apresentarem maiores dificuldades de acesso ao crédito, dificuldade que está, muitas das vezes, associada ao facto de apresentarem informação financeira menos adequada ou mesmo insuficiente e, inclusive, assimetrias de informação proporcionalmente maiores. A teoria aponta para o significativo peso das instituições bancárias nas opções de financiamento destas entidades e Portugal é um bom exemplo disso, identificando-se o crédito bancário como a fonte de financiamento preferencial. Neste contexto, a informação financeira ganha importância acrescida, nomeadamente para as empresas com maiores necessidades de financiamento por capitais alheios (Rosa, 2013; Rodrigues & Pires, 2011). A dicotomia ou paradoxo prende-se com o facto de que, para o mesmo “tipo” de entidade, a escassez de recursos que geralmente as caracterizam recomendarem contenção de gastos, aconselhando-se que se aliviem as obrigações que lhe são impostas (Diretiva 2013/34/EU) e, por outro, quando muito dependentes de capitais alheios, se recomende mais e melhor informação, enquanto meio para facilitar o acesso ao crédito e melhorar as condições em que esse mesmo crédito é negociado.

Resulta, no entanto, como mais uma característica da envolvente em Portugal, que o financiamento das empresas é feito com recurso a capital que é, preferencialmente, canalizado pelo sistema bancário, o que faz com que a importância dos mercados de capitais no financiamento das empresas portuguesas não tenha conseguido ganhar expressão para que possam ser considerados como um agente com influência significativa na qualidade e quantidade de informação que é produzida e publicada pelas empresas, como acontece num conjunto de países, fundamentalmente os que se encontram na corrente anglo-saxónica. Na verdade, e ainda que a Bolsa de Valores de Lisboa (BVL) date de janeiro de 1969 e que venha comercializando ações e obrigações em mercado contínuo desde setembro de 1991, e não obstante as autoridades competentes terem vindo a acolher e adotar uma série de medidas tendentes para assegurar a publicação de informação relevante e aumentar a transparência do mercado, a verdade é que a BVL nunca conseguiu, sequer, acompanhar o ritmo de crescimento registado no país. Um grande número de empresas portuguesas é de dimensão média ou pequena e de cariz familiar, pelo que os seus acionistas, geralmente membros da família, têm um vínculo muito grande com a empresa quando não mesmo fazendo parte do órgão de gestão/administração, o que lhe permite/facilita o acesso a outras fontes de informação que não apenas e só aquela que é tornada pública pela contabilidade. Por outro lado, de entre as empresas com dimensão, um número muito significativo são públicas ou detidas maioritariamente por capitais públicos. A história do processo de privatizações em Portugal é relativamente curta, pelo que os seus efeitos no plano contabilístico são pouco significativos. As grandes operações de concentração de capital, que permitiram às empresas ganhar dimensão e ambicionarem a entrada nos mercados de capitais, não surtiram o efeito desejado no mercado financeiro nacional, onde o número de empresas não só não cresceu como diminuiu ao longo dos últimos anos. A expectativa de que este facto poder exercer pressão sobre os sistemas contabilísticos, confrontando a contabilidade com necessidades acrescidas, não se verificou. Assim, e ainda que as atividades do mercado de capitais sejam controladas pela Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), criada também em 1991, e que vem regulando a informação financeira das empresas que nela se apresentam cotadas, o seu peso e influência na regulamentação da contabilidade é muito limitado.

As características das empresas associadas a fatores de natureza histórica, na medida em

que em Portugal o normativo fiscal se antecipou ao contabilístico, têm feito com que, no momento em que o órgão de gestão faz a opção pelas suas políticas contabilísticas, as regras fiscais se venham sobrepondo, levando as empresas, de forma quase que natural, a reconhecer gastos e rendimentos na justa medida em que são reconhecidos pela fiscalidade. Esta prática, enraizada na cultura nacional, tem levado a uma subversão na aplicação dos princípios contabilísticos (Amaral, 2001).

Se é verdade que a preparação da informação financeira implica apreciações e opções que a tornam dependente da envolvente onde a entidade atua (Pires, Rodrigues & Lopes, 2015; Rodrigues, Pires & Pereira, 2014; Rosa, 2013; Rodrigues & Pires, 2011), o perfil do empresário também não poderá ser esquecido no quadro desta equação. O empresário “tipo” em Portugal apresenta um baixo nível de formação, particularmente de natureza técnica. Quando este empresário, para além de deter o capital assume também a gestão, a questão ganha relevância acrescida. Ao não possuir conhecimentos contabilísticos suficientes, nem sequer é capaz de avaliar a sua importância para o processo de tomada de decisão, pelo que remete a contabilidade ao objetivo único de apresentar contas ao fisco (Pires, Rodrigues & Lopes, 2015; Rodrigues, Pires & Pereira, 2014; Rodrigues & Pires, 2011) e revelando, em simultâneo, uma grande tendência para fazer suportar o seu processo de tomada de decisão na experiência e/ou intuição (Rodrigues & Pires, 2011). Quando assim é, caberá ao profissional de contabilidade o papel de estreitar esta aproximação pela via da demonstração da importância da contabilidade para a adequada gestão empresarial (Nunes & Serrasqueiro, 2004). Aliás, esta tendência tem vindo a intensificar-se, na medida em que, numa economia muito marcada pelo peso da tecnologia, o grande desafio da contabilidade e dos seus profissionais passa hoje pela diferenciação, uma vez que as PME só se tornarão decididamente competitivas se e quando investirem fortemente na sua planificação e em sistemas de informação estratégicos (Azeitão & Roberto, 2010). A mais recente tomada de posição da UE, com a publicação da Diretiva 2013/34/EU, veio introduzir alguma entropia e dificultar o amadurecimento e interiorização de que é este o grande desafio do momento.

Por fim, e no que respeita à profissão, um dos fatores de influência no desenvolvimento do normativo contabilístico nos países de corrente continental, cabe referir que em Portugal, não obstante as primeiras referências datarem do século XVIII, mais concretamente do ano de 1770, por iniciativa governamental e sob a designação de “Guarda-Livros” (Santos, 2015), a verdade é que as condições económicas e sociais para as quais o país evoluiu não permitiram que tivesse durado muito. Assim, e à semelhança da disciplina contabilística, que também remonta a um período muito longínquo, facto frequentemente utilizado para a promover a si e ao seu profissional (Ferreira & Faria, 2008), a verdade é que tanto a regulamentação de uma como da outra são, em Portugal, relativamente recentes. Só na segunda metade do século XX é que se encontrariam reunidas as condições para a iniciação de um projeto para consolidação da profissão mais duradouro e para o qual a iniciativa governamental voltou a ser determinante, com a instituição da figura do “Técnico de Contas” no CCI, em 1963. Porém, a sua regulamentação integral só viria a acontecer no final do século, mais concretamente em 1995, pela publicação do Decreto-Lei n.º 265/95, de 17 de outubro, que vem definir a regulamentação da profissão, dando início ao processo de profissionalização, que se foi consolidando ao longo do tempo, ainda que sujeito às mudanças sentidas nas condições políticas, económicas e sociais (Santos, 2017). O primeiro passo surge, assim, em 1996, com a tomada de posse da comissão instaladora da então Associação dos Técnicos

Oficiais de Contas (ATOC), associação pública e onde todos os TOC haveriam de se inscrever obrigatoriamente e a quem foram conferidos poderes de autorregulação.

Até então existem diversas associações profissionais, científicas e culturais, sendo a mais antiga a Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC), fundada em 1930, e a Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC), uma das que granjeou maior influência e que ainda existe, ainda que nenhuma tenha sido oficialmente reconhecida. De referir também que as organizações setoriais em Portugal, sejam elas de que natureza forem, não são muito fortes e que este facto se prende com fatores de ordem cultural, designadamente porque os portugueses que não estão muito habituados a trabalhar em conjunto ou através de associações. Aliás, atualmente, a profissão encontra-se dividida em Contabilistas Certificados (CC) e Revisores Oficiais de Contas (ROC) e, por força disso, representada por duas ordens de profissionais, a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) e a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), onde cada grupo tem que estar obrigatoriamente registado para que possa aceder à carteira profissional. Aliás, as regulações destas profissões, de auditoria e contabilidade, respetivamente, foram determinadas pelos Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 3 de dezembro, e Decreto-Lei n.º 452-A/99, de 5 de novembro, em linha com as disposições comunitárias, mais concretamente, a VIII Diretiva da UE. De referir, no entanto, que nenhum destes grupos de profissionais funcionou, ou exerceu algum tipo de pressão, no sentido de antecipar ou participar de forma ativa na regulamentação da contabilidade em Portugal. Para este facto muito contribuiu e ainda contribui a origem do normativo, a sua força legal e o elevado detalhe com que é elaborado. Ou seja, a elevada influência que é exercida pelo Estado, via CNC, faz com que a norma contabilística se caracterize pela uniformidade, porque altamente prescritiva e detalhada, não deixam dúvidas no momento da sua interpretação (Rodrigues & Pires, 2011), facto que não contribui para envolver a profissão porque a sua interpretação não levanta dúvidas.

Conclusões, limitações e linhas de investigação futura

Recordamos que este estudo foi desenvolvido com o objetivo de traçar a evolução histórica do processo de normalização contabilística em Portugal para, nesse âmbito, se procurar identificar os principais fatores influenciadores e/ou os determinantes dessa evolução. O trabalho realizado permitiu extrair as seguintes ilações:

1. Que a contabilidade é um ramo do conhecimento com um percurso bastante longo, ainda que não proporcional ao caminho que a normalização contabilística tem percorrido em Portugal;
2. E tanto assim, que a história da normalização contabilística em Portugal conta com pouco mais de quarenta anos, com a publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade em 1977;
3. Que a dinastia do POC, que se estendeu por mais de trinta anos, está indissociavelmente ligada às influências francesas, que inspiraram o seu desenho inicial, e a um conjunto mais vasto de outras influências, como por exemplo o normativo fiscal;
4. Que com a adesão de Portugal ao espaço económico europeu se assistiu à perda destas influências, designadamente da francesa, começando a ganhar maior acuidade as influências europeias e, por esta via, as anglo-saxónicas, através das normas emanadas pelo IASB;

5. Ainda que continuando a permanecer as influências da envolvente, na medida em que a contabilidade se apresenta como um ramo do conhecimento que é consequência da envolvente e que é por esta fortemente condicionada;
6. Neste sentido, e não obstante os esforços empreendidos, no sentido de aproximar a regulamentação contabilística nacional daquelas que se pensa serem as melhores práticas internacionais, a verdade é que as principais características do modelo contabilístico português tendem a sobreviver a todas essas influências;
7. Nesta conformidade, que a CNC, formalmente constituída para acompanhar e fiscalizar a implementação do primeiro POC e indissociavelmente ligada a todos os avanços normativos que se fizeram sentir, é um órgão dependente do Estado, através do Ministério das Finanças, o que determina que o normativo se apresenta sob a forma de leis nacionais e altamente prescritivas;
8. Que o trabalho desenvolvido ao nível da normalização contabilística em Portugal permite identificar diferentes fases, fundamentalmente relacionadas com aspetos de natureza política e económica, mas também com as principais características da envolvente;
9. Isto é, que o sistema contabilístico português, fundamentalmente as suas características internas, encontra uma relação ou justificação forte com os principais fatores da envolvente, designadamente com a estrutura empresarial e a fiscalidade;
10. Facto que determina que a importância que é dada à informação financeira, fundamentalmente as maiores necessidades e exigências no momento da sua preparação, dependem das características da envolvente em geral e das do tecido empresarial em particular. São, pois, os fatores da envolvente que condicionam e determinam, em grande medida, as características do sistema contabilístico;
11. Que Portugal se insere na corrente continental e que, não obstante as diferentes alterações que se têm registado ao longo dos tempos, fruto de circunstâncias várias, continua a ser caracterizado pela sua perspectiva legalista, na medida em que o normativo tem origem no Estado e tem natureza legislativa, e por uma certa influência histórica da fiscalidade, que em Portugal se antecipou ao contabilístico;
12. Que o financiamento das empresas em Portugal é preferencialmente canalizado pelo sistema bancário, o que faz com que a importância dos mercados de capitais no financiamento das empresas portuguesas não tenha conseguido ganhar expressão para que possam ser considerados como um agente com influência significativa no processo de normalização contabilística;
13. Que o empresário “tipo” em Portugal apresenta um baixo nível de formação, particularmente de natureza técnica, facto que contribui para que não seja capaz de avaliar a importância que a informação financeira tem para o processo de tomada de decisão;
14. Nesta conformidade, que caberá ao profissional de contabilidade o papel de estreitar esta aproximação pela via da demonstração da importância da contabilidade para a adequada gestão empresarial, e tanto mais que no atual quadro económico, fortemente marcado pela evolução tecnologia, o grande desafio da contabilidade e dos seus profissionais passa necessariamente pela diferenciação, uma vez que as PME só se tornarão decididamente competitivas se e quando investirem fortemente na sua planificação e em sistemas de informação estratégicos ; e
15. Ainda que a regulamentação da profissão contabilística, à semelhança do que se passa com a da disciplina, é relativamente recente em Portugal e com pouca

interferência e/ou influência ao nível da normalização e que este facto se prende também com aspetos de natureza cultural.

Não podemos finalizar sem antes referir que estas conclusões devem ser interpretadas no âmbito de um conjunto de limitações, fundamentalmente as que decorrem da metodologia utilizada e do tempo disponível para a sua realização. Deve referir-se, no entanto, que estas limitações abrem pistas para investigação futura, designadamente investigações mais amplas no âmbito dos processos políticos e das pressões normativas, como algumas realidades parecem querer apontar.

Referências Bibliográficas

- Albuquerque, F., Quirós, J. T. & Marcelino, M (s/d). “A Influência do SNC na alteração da estrutura do balanço das entidades que adotam as normas do IASB: o caso Português”. (Disponível em: <http://www.aeca1.org/xvencuentroaeca/cd/35a.pdf>).
- Amaral, C. X. (2001). “Processo de harmonização contabilística internacional: tendências atuais”, *Instituto Universitário da UCP, Polo de Viseu, Gestão e Desenvolvimento*, 10, pp. 33-58
- Azeitão, J. & Roberto, J. (2010). O Planeamento Estratégico e a Gestão Estratégica nas PME. *Revista TOC n.º 120*, março, 57-67.
- Borges, A., Rodrigues, A. & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de contabilidade geral*. (25.ª edição/setembro 2010). Lisboa: Áreas Editora. ISBN: 978-989-8045-41-6.
- Braz Machado, J. (1998). *Contabilidade Financeira: da perspectiva da determinação dos resultados*. Lisboa: Protocontas.
- Calais, N.M. & Saraiva, H.I.B. (2017). “Breve resenha histórica sobre a normalização contabilística nacional”. Atas do XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Aveiro, outubro. ISBN:978-989-98660-8-9.
- Cañibano, L. C. & Alberto, F. P. (2009). El Control del Cumplimiento de la Información Financiera: Un Análisis Delphi de la Reacción Reformista Post-Enron. *Revista Contabilidade e Gestão*, n.º 8, novembro, 43-47.
- Caria, A. A. & 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.
- Carnegie, G. (2005), “O passado da Contabilidade em Portugal”. *Revista Contabilidade e Gestão*, Lisboa, n.º 1, p. 15-17, julho.
- Carvalhosa, J. M. P. (2011). *O Franchising como paradigma de crescimento das PME em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Controlo de Gestão e dos Negócios. Instituto Politécnico de Lisboa. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Cea, J. L., Bolofer, R. & Gutiérrez, H. (2001). “La reforma de la contabilidad española”, *Partida Doble*, nº127, novembro.
- Correia, M. L. A. (2013). Publicada finalmente a nova diretiva da contabilidade. *Revisores & Auditores*, n.º 61, abril/junho, 46-54.
- Cravo, D. (1991). “Considerações em torno do paradigma da utilidade”. *IV Jornadas de Contabilidade*, ISCAA, 17 a 19 de outubro, Aveiro.
- Cravo, D.J.S. (1981). O Plano Oficial de Contabilidade e a sua adequação à 4ª Directiva da C. E.E., *Estudos do I.S.C.A.A.*, Ano I, pp.35-52.
- Ferreira, L. F. & Faria, A. R. (2008). “Estudo da História da Contabilidade: Evolução e Perspetivas em Portugal”, *Primeiro Encontro de História da Contabilidade*, Comissão de História da Contabilidade, OTOC, setembro, Lisboa.

- Ferreira, H. Q. (1975). “A Normalização Contabilística em Portugal”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, nº119, maio.
- Ferreira, H. Q.; Ribeiro, J. C.; Garcia, C. A.; Amaro, H. C. & Coutinho, A. C. (1975). *Contribuição para um Plano Nacional de Contabilidade – com comentários de natureza fiscal*, Rei dos Livros, Lisboa.
- Guimarães, J. F. C. (2010), A Nova Comissão de Normalização Contabilística, *TOC* 120, pp.26-31, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Guimarães, J. F. C. (2011), *Estudos sobre a Normalização Contabilística em Portugal*, Vida Económica.
- Matias, R. & Lopes, P. T. (2010). “Análise comparativa dos processos de normalização em Portugal e no Reino Unido: objetivos e destinatários da informação financeira na contabilidade das instituições de ensino superior”, *XIV Encuentro AECA*, 22-24 setembro, Coimbra, Portugal.
- Noel Monteiro, M. (1965). *A contabilidade e o seu mundo: manual enciclopédico de cultura e técnica contabilística*, Vol. 1, Lisboa, Portugália Editora.
- Nobes, C., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting* (10th ed.). UK: Pearson Education.
- Nobes, C.W. (1981), “An empirical investigation of international accounting principles: A comment”, *Journal of Accounting Research*, Spring, p.268–80.
- Nunes, L. C. F & Serrasqueiro, Z. M. S. (2004). A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo - Brasil, vol. 15, núm. 36, septiembre-diciembre, 87-96. ISSN (Versão impressa): 1519-7077. (Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n36/v15n36a05.pdf>).
- Pires, A. M.M.; Rodrigues, F. J.P.A.; Felix, M. (2015). “Sistema contabilístico angolano (PGCA) versus sistema contabilístico português (SNC): proposta de alterações tendo em vista a sua convergência. *XXV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*, Orense, Espanha.
- Pires, A. M. M., Rodrigues, F. J. P. A., & Lopes, M. A. (2015). “Os Impostos Diferidos no Balanço: Estudo de caso. *XXV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*. 4 a 6 de fevereiro, Ourense, Espanha.
- Rodrigues, F. J. P. A. & Pires, A. M. M. (2011); “As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: evidência empírica”, *XXI Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*, 2 a 4 de fevereiro, Córdoba, Espanha.
- Rodrigues, F. J. P. A., Pires, A. M. M., & Pereira, Hélio F. R. M. (2014). “A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade. *XXIV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*. 6 a 8 de fevereiro, Leiria, Portugal.
- Rosa, S. A. (2013). *A importância de Informação Financeira nas PME: mensuração do Ativo Fixo Tangível*. Tese de Doutoramento em Economia – Especialidade de Economia de Empresa. Universidade Autónoma de Lisboa.
- Santos, J. P. F., Pires, A. M. M.; & Fernandes, P. O. (2018). “The importance to financial information in the decision-making process in company’s family structure”, *Contaduría y Administración* 63 (2), Especial 2018, pp. 1-23.
- Santos, P (2015). “Uma abordagem sociológica à evolução da profissão contabilística em Portugal”, *VIII Encontro de História da Contabilidade*, Comissão de História da Contabilidade, OTOC, dezembro, Lisboa.

- Santos, L.L. & Pardilha, M P. (2001). A Normalização Contabilística Sectorial em Portugal, Consultado em abril de 2018, recuperado de: <https://core.ac.uk/download/pdf/61797511.pdf>
- Saraiva, H. I. B.; Alves, M. C. G. & Gabriel, V. M. S. (2015). “Las raíces del proceso formal de armonización contable, su evolución y su influencia en Portugal”, DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad - Spanish Journal of Accounting History, No. 22, Junio, pp. 172-204
- Saraiva, H.I.B. & Gabriel, V.M.S. (2018). “BREVE APONTAMENTO HISTÓRICO SOBRE A COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA”, Actas do XVIII Encontro AECA, Lisboa, setembro. ISBN: 978-84-16286-48-5.
- Silva, A. J. (1977). “A normalização Contabilística Internacional – algumas notas consagradas em Portugal e noutros países”, *Boletim da Sociedade Portuguesa da Contabilidade*, nº43, abril/junho.
- Pimenta, A. (1971). Breves Reflexões sobre o Plano Geral de Contabilidade, edição do autor, Porto.
- Tua, J. (2000). “El marco conceptual: los mismos perros com diferentes collares?”, *Boletim AECA*, abril-julho.
- Tua, J. (1998). “El derecho contable: Una realidad de nuestros dias”. *VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria*, Coimbra.
- Tua, J. (1988). *Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones*. XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, homenaje al doctor Mario Pifarré-Riera. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable.
- Zeff, S. A. (1995). La educación contable en el hemisferio occidental: nueva dimensión del contador público en su desempeño profesional de cara al siglo XXI, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, nº 83.
- Zeff, S. A. (1981). “The international harmonization of accounting standards”, *IV Congreso de la European Accounting Association*, Barcelona.

Sites Consultados:

http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/0_new_site/sobre_cnc/Historia_CNC.pdf
<http://www.oroc.pt/>
<https://www.occ.pt/pt/>

Outras Fontes referidas:

CNCP – Comité de Normalização Contabilística Público (2013), Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC – AP) – Documento Preliminar . Consultado em junho 2018, recuperado de: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf

Diretiva 2013/34/EU do Parlamento Europeu e do Conselho. Consultado em junho 2018, recuperado de: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/Directivas_UE/Directiva_2013_34_UE_26_Junho.pdf

INE – Instituto Nacional de Estatística (2018). Pequenas e médias empresas em % do total de empresas: total e por dimensão. Consultado em Junho de 2018, recuperado de: <https://www.pordata.pt/Portugal/Pequenas+e+m%C3%A9dias+empresas+em+percentagem+do+total+de+empresas+total+e+por+dimens%C3%A3o-2859>

Programa do I Governo Constitucional (1976). Consultado em junho de 2018, recuperado de:

<http://app.parlamento.pt/upload/Comunicar/Anexos/2015/N11/programaIgoverno.pdf>

Legislação:

Aviso de 16 de março, publicado no n.º 75 da II Série do Diário da República de 31 de março de 1983.

Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro.

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

Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março.

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro.

Portaria 819/80, de 13 de outubro.

Portaria 262/87, de 3 de abril.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de julho.

Regulamento 1725/2003, de 21 de setembro.

Regulamento da CMVM n.º 11/2005 - Âmbito das Normas Internacionais de Contabilidade, de 3 de novembro