

Revista Estudos do ISCAA, IIª Série, 5 (1999) 37-60

NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

AVELINO AZEVEDO ANTÃO

*EQUIPARADO A PROFESSOR ADJUNTO E MEMBRO DO
CONSELHO CIENTÍFICO DO ISCAA
MEMBRO EFECTIVO DA COMISSÃO DE
NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA*

ÍNDICE

- 1 - INTRODUÇÃO**
- 2 - NORMALIZAÇÃO A NÍVEL MUNDIAL**
- 3 - NORMALIZAÇÃO NA UE**
- 4 - A INFLUÊNCIA AMERICANA NA UE**
- 5 - CONCLUSÃO,**
- 6 - ANEXO**

1 – INTRODUÇÃO

Quando nos propusemos escrever sobre Normalização Contabilística entendemos dever separar áreas que consideramos devem ser tratadas na contabilidade de forma distinta: a instrumental a pedagógica e a da investigação. No campo da investigação a normalização contabilística poderá servir apenas como ponto de partida. Para demonstrar a correcção das suas teorias, (a contabilidade) em determinadas ocasiões poderá recorrer à corroboração histórica, sendo necessário noutras a demonstração estatística¹. No âmbito do ensino da contabilidade a normalização contabilística veio trazer consequências prejudiciais, não por culpa própria mas por culpa daqueles que pensam que a norma uma vez estabelecida é obra acabada. A normalização para os que assim pensam torna-se a maior inimiga da actividade científica². Assim, o autor considera existirem duas formas distintas de ensinar contabilidade. A primeira consiste em transmitir aos alunos um procedimento ou norma contabilística, pormenorizando, analisando a sua mecânica e ilustrando a questão com exemplos práticos. A segunda maneira ensinar Contabilidade requer um esforço muito maior bem como uma adequada preparação e formação dos docentes. Nesta, a Contabilidade é um conjunto de fundamentos epistemológicos, de regras de conhecimento, que se aplicam a um caso concreto para obter uma norma. É mais importante compreender as razões por que se faz do que como se faz³.

As linhas que se seguem devem ser entendidas no âmbito meramente instrumental, onde entendemos ter enorme relevância o processo de normalização contabilística.

Em Portugal as Directrizes emanadas da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) têm seguido de muito perto as

¹ ROCHA, Armandino Cordeiro dos Santos; O ensino superior e as disciplinas de contabilidade, IX Encontro Nacional de Professores de Contabilidade do Ensino Superior, p. 7

² *in Ob cit.* p. 12

³ *in Ob cit.* p. 14

Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) do International Accountig Standard Committee (IASC). O DL 367/99 de 18 de Setembro, que publicou o regulamento da CNC, veio dar força jurídica plena às directrizes contabilísticas; i.é veio confirmar que as DC têm efeito obrigatório (§ 2º c)), de imediato as já publicadas, e sujeitas a homologação do Ministro das Finanças as futuras. Tenho notado algum regozijo em alguns estudiosos da contabilidade, por esta medida. Pessoalmente vemos-lhe apenas uma virtude: acabar com a discussão de se as Directrizes Contabilísticas têm, ou não carácter vinculativo. Ademais, pesamos que tal disposição é mais uma ingerência do Sr. Ministro das Finanças em matérias que são exclusivamente técnicas.

A Directriz contabilística nº 18 (aprovada em 18 de Dezembro de 1996) hierarquizou formalmente os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) em Portugal

“A expressão "geralmente aceites" significa que um organismo contabilístico normalizador, com autoridade e de larga representatividade, estabeleceu um princípio contabilístico numa dada área ou aceitou como apropriado determinado procedimento ou prática, atendendo à sua aplicação universalmente generalizada e ao seu enquadramento na estrutura conceptual.

Os princípios contabilísticos têm vindo a ser reconhecidos em Portugal pela CNC e encontram-se vertidos no POC, nas Directrizes contabilísticas e, no caso de questões ainda não abrangidas, nas normas estabelecidas a nível internacional, como sejam as emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC).

Por conseguinte, a adopção dos princípios contabilísticos não carece, necessariamente, que estes estejam definidos de forma expressa em diploma legal.

A CNC, ao privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, considera que o uso de Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites se deve subordinar à seguinte hierarquia:

I) os constantes do Plano Oficial de Contabilidade;

II) os constantes das Directrizes Contabilísticas;

III) os divulgados nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC.”

A contabilidade tem passado por um processo longo de normalização que se poderá entender a três níveis: Nacional; Regional (União Europeia) e Internacional (Mundial).

Ao nível nacional tem tido grande relevância o papel desenvolvido pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

O nosso POC é um documento que deve ser entendido como um todo, enquadrado por um vasto conjunto de directivas contabilísticas, tendo subjacente uma determinada estrutura conceptual, o que implica que o seu estudo tem necessariamente de ser articulado. Nele encontramos, por exemplo, referências à qualidade da Informação Financeira.⁴ A qualidade essencial da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras é a de que seja compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características:

Relevância;

Fiabilidade;

Comparabilidade.

Estas características, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas adequados, fazem que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa”.

A característica que nos detém a atenção, para a mensagem que pretendemos transmitir, é a da comparabilidade que deve ser entendida em dois sentidos:

Comparabilidade vertical, ou temporal, que permite comparar demonstrações financeiras de diversos períodos, e

Comparabilidade horizontal, ou territorial, que permite comparar demonstrações financeiras de diversas entidades. Esta última pode ainda variar quanto ao seu alcance: Nacional, Regional ou Europeu e Mundial.

⁴ Capítulo 3.2

A nível Nacional o problema está razoavelmente solucionado com o actual quadro contabilístico vigente.

Na U.E. o problema da comparabilidade da informação financeira das empresas está tratado em dois documentos:

A IV Directiva – 78/660/CEE, de 25 de Julho de 1978, que contempla as contas anuais das sociedades; e

A VII Directiva – 83/149/CEE, de 13 de Junho de 1983, referente às contas consolidadas.

Os Estados-membro (EM) com a transposição das referidas Directivas para o direito nacional, como foi o caso de Portugal, teriam a questão da comparabilidade, resolvida, o que em nosso entender não aconteceu. E não aconteceu porque estes documentos que deveriam ser de carácter estritamente técnicos, são mais políticos do que técnicos. Apontamos como principais limitações à comparabilidade na U.E. dois factores:

As directivas permitirem um elevado número de opções, bem como o uso frequente das expressões: “Os EM podem...” e “a não ser que a legislação nacional preveja...”.

Ilustremos com um exemplo referente à valorimetria das existências:

Artº 39

-custo de aquisição ou produção (não distingue entre custos fixos e variáveis) deixa ao critério dos EM a possibilidade de incluir juros durante a fabricação.

Artº33

Os EM podem reservar a possibilidade de utilizar o custo de substituição (custo corrente ou custo de reposição).

O segundo factor limitativo da comparabilidade da informação financeira é a desactualização técnica das directivas comunitárias, como iremos constatar, perante o actual panorama internacional do desenvolvimento do pensamento contabilístico.

O reconhecimento mútuo está a ser feito na Europa, a nível continental (Nas Bolsas de Valores através do IOSCO - International

Organization of Securities Commission) utilizando medidas avulso, consubstanciadas em pequenos passos de aproximações sucessivas.

2 – NORMALIZAÇÃO A NÍVEL MUNDIAL

Antes de continuarmos numa breve referência ao estado da informação financeira na Europa, devemos verificar o que se passa com os principais organismos normalizadores da contabilidade a nível mundial⁵.

No panorama internacional, surge em grande relevo o International Accountig Standard Committee (IASC), que iniciou a sua actividade em 29 de Junho de 1973, em Londres, e resultou de um acordo entre associações profissionais (da Alemanha, Áustria , Canadá, EUA, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e Irlanda).

Os membros do IASC concordaram em envidar todos os seus esforços no sentido da promoção e publicação das demonstrações financeiras, compiladas com base nas suas normas, assegurando que os auditores, governos, bolsas e outros interessados as aplicassem.

A relação entre o IASC e IFAC (Federação Internacional dos Contabilistas, que promove as Normas Internacionais de Auditoria) é ratificada pelo compromisso mútuo a que se obrigaram.

O IASC tem plena autonomia para emitir Normas Internacionais de Contabilidade. Os membros prosseguem o objectivo do IASC, fazendo publicar nos seus países as Normas de Contabilidade (esforçando-se para assegurar que as demonstrações financeiras sejam publicadas em conformidade com elas) e persuadindo os governos a fixar normas para que as demonstrações financeiras estejam de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC's).

As NIC's aplicam-se às demonstrações financeiras de quaisquer empresas comerciais ou industriais.

⁵ Esta parte do texto foi baseada nos apontamentos das aulas de Contabilidade Internacional do mestrado em Contabilidade e Finanças Empresariais, e no capítulo 5, de ALEXANDER, David; NOBES, Christopher; A European Introdution to Financial Accounting, Prentice Hall International (UK).

Assim o IASC esforça-se por não fazer NIC's complexas que levariam à sua inaplicabilidade numa base mundial. Quaisquer limitações à sua aplicabilidade é clarificada na declaração de princípios daquelas normas.

As normas são aprovadas, depois de ter sido preparado o projecto sobre o qual recaíram assuntos seleccionados e para os quais receberam comentários e sugestões, por partes das associações profissionais de contabilidade, governos, bolsas e outros organismos.

As actividades do IASC são dirigidas por um Conselho composto pelos representantes de organismos contabilísticos de 13 países e de um máximo de quatro organizações interessadas no relato financeiro.

O IASC aprovou 39 normas contabilísticas internacionais, algumas das quais já foram revogadas, como veremos. As regras contabilísticas nacionais apresentam-se definidas de duas formas: certos países incorporam-nas nas obrigações detalhadas dentro da sua legislação, por ex. a Alemanha. Outros, delegam às instituições nacionais o poder de elaborar os seus regulamentos, por ex. França e Japão. Para outros países são os organismos privados que elaboram as normas contabilísticas. Alguns destes organismos são controlados pela Profissão Contabilística (por exemplo o Canadá), e outros são independentes (por exemplo os EUA).

O IASC trabalha em colaboração com os seus departamentos nacionais e regionais, responsáveis pela elaboração de normas contabilísticas. Certos organismos nacionais de normalização contabilística são, directamente, representados no conselho do IASC. Os outros, participam no grupo consultivo do IASC. Alguns países aplicam, directamente, as NIC's dentro do seu país (são exemplo disso a Malásia, Singapura e Zimbabwe). Outros, utilizam-nas para a elaboração das suas próprias normas (por exemplo o Egípto Índia, Quénia).

Determinados países industrializados recorrem às NIC's para combater as lacunas da sua regulamentação nacional. São já numerosos os países que elaboram as suas normas de forma a estarem

em conformidade com as NIC's. É um bom exemplo o caso português onde a estrutura conceptual das NICs está presente quer no POC quer em várias directivas contabilísticas.

A própria Comunidade Europeia (CE) utilizou a norma relativa à consolidação dos Estados Financeiros do IASC, na elaboração da 7ª Directiva.

A França recorreu às normas do IASC para elaborar o plano contabilístico, aplicável às demonstrações financeiras consolidadas. A Austrália, o Canadá, o Reino Unido e os Estados Unidos adoptam, geralmente, normas mais detalhadas que as NICs. Mais recentemente, o Japão encarregou uma comissão de estudar a forma de aperfeiçoar a conformidade das normas japonesas às normas internacionais.

As normas do IASC permitem, normalmente, um conjunto de práticas sendo, portanto, mais flexíveis que as normas de muitos países. A intenção inicial do IASC foi a de evitar detalhes complexos, concentrando-se em normas básicas. Contudo, se analisarmos as normas emitidas, verificamos que integram assuntos que não se podem considerar propriamente básicos, mas que alguns consideram excepções.

O IASC não tem autoridade própria. A sua autoridade advém da força dos seus membros.

Por exemplo, na França e na Alemanha a autoridade é inadequada para influenciar a prática contabilística, devido à força das leis societárias e do plano de contas. No outro extremo temos o Reino Unido, Irlanda, Nova Zelândia e Canadá, cujos organismos profissionais pertencendo ao IASC, tornaram mais fácil a introdução das normas.

A nível da Europa, é na Itália onde é mais evidente a influência do IASC. O exemplo mais notório é o de um pequeno grupo de importantes empresas que seguem as NICs.

Entre os dois extremos, temos os EUA, onde os organismos mais directamente ligados a estas matérias são o Financial Accounting Standard Board (FASB), que é apenas membro consultivo, e a Security and Exchange Commission (SEC) que não é membro do IASC.

Contudo o representante americano, o American Institute Public Chartered Accountant (AICPA), é bastante influente.

A International Organization of Securities Commission (IOSCO), entidade que superintende as bolsas de valores de todo o mundo, encorajou o IASC a adaptar as suas normas para uso de investidores estrangeiros, que pretendessem ser aceites nas Bolsas Americanas, devendo para isso tornar as suas normas mais precisas (menos opções).

A partir do momento em que as várias opções são transcritas para as normas com aceitação internacional, qualquer processo, com vista à sua limitação torna-se doloroso. Graças ao esforço de reformulação das normas, verifica-se, de todo o modo que o IASC se tem tornado cada vez mais importante, aos olhos tanto do IOSCO como da própria CCE - Comissão da Comunidade Europeia.

Pelos anos 80 ficou claro que um número substancial de opções nas NIC's era um obstáculo, à maior projecção do trabalho do IASC. Posteriormente, o IOSCO punha de parte a possibilidade da sua aceitação para o relato financeiro das empresas estrangeiras cotadas na Bolsa americana tornando, contudo claro que uma redução das opções seria essencial para a sua aceitabilidade.

Depois de vários anos de argumentação, sobre a remoção das opções, estão revistas hoje praticamente todas as NIC's com o acordo do IOSCO. Tal organismo apontava no sentido da eliminação de barreiras ao mercado de capitais internacional, alargando a sua ligação ao IFAC, de forma a poder obter um nível de qualidade uniforme e promover uma comunicação internacional sobre os relatórios de auditoria.

Os objectivos do IASC abrangem aspectos como:

- formular e publicar normas contabilísticas, de interesse público, a serem observadas na elaboração e na apresentação das demonstrações financeiras, e a promover a sua aceitação e observância, nos países das organizações filiadas; e
- trabalhar, de uma forma geral, para a melhoria e harmonização dos regulamentos, normas e procedimentos

contabilísticos, relacionados com a apresentação de Demonstrações Financeiras.

A relação entre o IASC e o IFAC é ratificada pelo compromisso mútuo a que se obrigaram. No que respeita ao IFAC- International Federation of Accountants - organização, com sede em Nova York, iniciou a sua actividade em 1977, após o 7º Congresso Internacional de Contabilidade. É constituída pelas mesmas organizações profissionais que fazem parte do IASC. O seu objectivo é o de desenvolver a coordenação internacional da profissão e a sua actividade relaciona-se com a emissão de normas internacionais de auditoria, de ética e deontologia, de formação profissional e de contabilidade financeira e de gestão.

Com este objectivo, o Conselho do IFAC encarregou a Comissão Internacional de Práticas de Auditoria (IAPC) de emitir projectos, directrizes e normas sobre práticas de auditoria, geralmente aceites e sobre serviços relacionados, de modo a melhorar o grau de uniformidade da prática de auditoria e destes serviços em todo o mundo.

As práticas a seguir, na auditoria financeira, podem ser de natureza legal ou podem ser emanadas por organismos nacionais. Assim, apareceram normas diferentes em muitos países, quer na sua forma, quer no seu conteúdo.

A IAPC toma conhecimento destas normas e das suas diferenças. Face a este conhecimento, emite Directrizes Internacionais de Auditoria (DIA, ISA na terminologia anglo-saxónica) que se destinam a ser aceites internacionalmente.

É da responsabilidade da IAPC, através de subcomissões, preparar projectos de directrizes e normas de auditoria. Estas subcomissões estudam as normas emitidas por alguns países membros, preparando um projecto para a IAPC. Se for aprovado por maioria, o projecto é distribuído às organizações-membro e outras agências internacionais para que seja comentado. Os comentários e sugestões recebidos são tomados em consideração e o projecto é reformulado. Se

depois de reformulado for aprovado por maioria, será emitida uma DIA definitiva, que entrará em vigor na data nela indicada.

A SEC (Security and Exchange Commission) é uma agência governamental norte-americana, criada em 1934, depois do "crash" bolsista de 1929, constituindo autoridade regulamentadora do mercado de capitais que deverá assegurar a obtenção, por parte dos investidores, de informação financeira adequada, com vista à tomada de esclarecidas decisões de investimento.

3 – NORMALIZAÇÃO NA UE

O Parlamento Europeu criou um organismo, denominado "Forum Europeu Consultivo de Contabilidade", que é formado por representantes dos organismos nacionais normalizadores. Este organismo está *integrado dentro da estrutura da Comissão Europeia*. Era consensual que fosse criada uma organização consultiva e coordenadora. No entanto, houve desacordo quanto à utilidade da sua incorporação na estrutura da União Europeia. Algumas organizações preferiam que o Forum fosse independente da UE. Deste modo, deveria ter tido sido a FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (que agrega a contabilidade e a auditoria) a organização sede. Tal ligação ao sector de auditoria não foi aceite por muitos outros EM, e desta forma o Forum acabou por ficar dentro da estrutura da Comissão Europeia.

O Forum não é um organismo normalizador sendo as suas decisões técnicas. A sua principal função é aconselhar a Comissão, em matérias contabilísticas e indicar possíveis caminhos para facilitar a futura harmonização.

Os membros do Forum foram convidados numa base pessoal. As suas opiniões, expressas nos documentos, não vinculam as organizações a que pertencem. O objectivo destas publicações é estimular a discussão sobre normas em matérias contabilísticas.

Ainda a nível europeu e no campo dos organismos profissionais, deveremos realçar o papel da Fédération des Experts Comptables

Europeus (FEE), fundada em 1987, com sede em Bruxelas, a partir de duas organizações europeias: o Groupe d'Etudes (fundado em 1966) e a Union Européenne des Experts Comptables (UEC, fundada em 1951). Dela fazem parte diversos organismos espalhados por toda a Europa, com interesse nos campos da auditoria, contabilidade e fiscalidade. Estuda as diferenças internacionais e tenta contribuir para a sua remoção, trabalhando em conjunto com a Comissão da U.E..

Se a FEE chegar a um consenso, no seio da profissão na Europa, aquela terá uma força acrescida junto de Bruxelas e, particularmente, junto dos Governos dos Estados membros. Uma primeira vitória foi conseguida pelo Groupe d'Etudes, com aceitação do conceito de "true and fair" (verdadeiro e apropriado, conforme tradução correntemente usada) e da necessidade das demonstrações financeiras consolidadas.

No que respeita aos organismos não contabilísticos, estes têm, normalmente, maior capacidade de influência do que poder real, (a excepção é a Comissão da UE.), como é o caso, por exemplo da OCDE.

A OCDE desenvolveu e adoptou recomendações relativas a práticas contabilísticas, denominadas "Guidelines for Multinational Enterprises" (GMN), que se relacionam, principalmente, com os requisitos de divulgação da informação financeira.

Embora as GMN não sejam de aplicação obrigatória, influenciam o comportamento de um conjunto de organismos profissionais politicamente sensíveis.

A Organização das Nações Unidas constituiu um *Grupo Intergovernamental de Técnicos em Normas Contabilísticas e de Relato* (IWGE/ISAR), com o objectivo de publicar normas de contabilidade e de relato para as empresas multinacionais. Contudo, o progresso foi muito lento, talvez em parte devido às diferenças de interesses entre os países investidores e os países que acolhem o investimento.

Este corpo (IWGE) é dominado pelos países desenvolvidos e preocupou-se, principalmente, com a contabilidade e relato financeiro

e não com a auditoria. O seu papel é, essencialmente, o de exercer influência na elaboração de normas e não a sua aceitação.

EM RESUMO: Organismos Internacionais

1) Regionais

a) de carácter governamental:

União Europeia (org. económica internacional)

b) de carácter profissional:

FEE

2) Mundiais

a) de carácter governamental:

ONU (org. política),

OCDE ,

IOSCO (org. bolsista) e

b) de carácter profissional:

IASC e IFAC

Uma das questões que se coloca é a de saber se as normas do IASC (fortemente baseadas no modelo anglo-saxónico), são de interesse para os países da Europa Continental, ou para os países em desenvolvimento.

As NICs foram desenvolvidas num contexto de mercados financeiros eficientes e com organizações de auditoria eficientes.

O modelo anglo-saxónico será mais apropriado para a harmonização, dado que se orienta, fundamentalmente, para o mercado de capitais e, nomeadamente :

- para os detentores do capital (accionistas),
- para a auditoria independente,
- para os princípios da imagem verdadeira e apropriada⁶; e
- para o princípio da "substância sobre a forma legal".

Assim, existem pressões internacionais para a existência de *dois tipos de normalização contabilística*:

- uma, mais apropriada para utilizadores do próprio país (uso doméstico), e

-outra, para ser utilizada em todos os países, quando for necessário preparar segundas contas, para uso internacional.

Segundo alguns autores, o modelo dualista de normalização é susceptível de ser criado na Europa, tendo em vista os seguintes destinatários:

- empresas cotadas em bolsa, de acordo com as normas do IASC;
- e
- empresas não cotadas.

O dualismo de normalização já hoje existe, formalmente, na Itália, mas também é prática na Escandinávia, no âmbito das grandes empresas multinacionais.

No entanto, deve-se referir que na **Europa**, malgrado o esforço de harmonização, *ainda não há reconhecimento mútuo*.

A *conclusão* que se pode tirar é:

- *as contas não são reconhecidas mutuamente, embora estejam de acordo com a 4.ª Directiva da CEE⁷, porque*

⁶ O que os ingleses designam por "The true and fair view"

⁷ Directiva nº 78/660/CEE de 25 de Julho de 1978, "Contas anuais de certas formas de sociedades"

nenhuma bolsa europeia aceita contas produzidas de acordo com as regras contabilísticas de outros países.

No entanto, os **EUA** e o **Canadá** chegaram a um acordo para reconhecimento mútuo, que foi bastante facilitado pela existência de regras contabilísticas semelhantes.

O objectivo do Tratado de Roma (1957) incluía o estabelecimento da livre movimentação de pessoas, de mercadorias e de serviços e de capital. Isto envolvia a eliminação das fronteiras fiscais, a imposição de uma Pauta Aduaneira Comum, aplicável a países terceiros, e o estabelecimento de procedimentos que permitiam a coordenação das políticas económicas.

Mais especificamente, a Política Industrial Comum (em 1970) visava a criação de um ambiente de negócios unificado, incluindo a harmonização das leis comerciais e da fiscalidade e a criação de um mercado comum de capitais.

Tendo em vista o desenvolvimento dos movimentos de capital, é necessário criar um fluxo de informação financeira homogénea entre as empresas da Comunidade.

Os obstáculos, à harmonização do relato financeiro e das leis das sociedades, resultam de diferenças fundamentais entre os vários sistemas contabilísticos nacionais da Comunidade Europeia, a saber:

- orientação para os credores (secretismo), no sistema franco-germânico, e orientação para os investidores, no sistema anglo-holandês
- regras baseadas em impostos e regras baseadas em normas profissionais.

Estas últimas contribuíram para a diferença de força dos organismos profissionais.

A harmonização, na Europa Comunitária, conseguiu-se um pouco através da via legislativa, ou seja, através:

-de *Directivas* (que devem ser acolhidas no direito interno dos diferentes Estados-membros); e

-de *Regulamentos* (que têm como destinatários as empresas e os particulares).

O *primeiro draft* da quarta directiva conhecido, foi fortemente influenciado pela Lei das Sociedades Alemã, consequentemente, as regras de valorimetria eram conservadoras. No *draft de 1974*, denota-se a influência anglo-saxónica introduzindo alguma flexibilidade na apresentação das Demonstrações Financeiras.

A *versão final* estabeleceu, como princípio predominante na preparação das Demonstrações Financeiras, o conceito de "true and fair view" e admitiu a contabilidade dos efeitos da inflação.

A UE que produziu a 4.^a Directiva que é um documento político-técnico (mais político do que técnico), possui um mecanismo designado por Comité de Contacto.

Este Comité, constituído por representantes dos governos, até hoje (em quase 30 anos), fez uma única recomendação técnica.

4 – A INFLUÊNCIA AMERICANA NA UE

As Directivas comunitárias vinculam exclusivamente os EM, mas as empresas europeias não podem ignorar os organismos internacionais que emitem normas contabilísticas com aceitação generalizada como são os casos do IASC que emite as IAS (NICs) e o FASB que emite "Statements" (U.S. GAAP – princípios contabilísticos geralmente aceites).

O FASB foi criado em 1972 pelo AICPA para substituir o Accounting Principles Board (APB) cuja extinção, conforme refere Kieso⁸, foi recomendada por um grupo de trabalho conhecido por "Wheat Committe" encarregado de examinar o trabalho do APB e determinar as alterações necessárias para a obtenção de melhores resultados. Deste trabalho resultou a criação de uma estrutura composta por três organizações: o Financial Accounting Foundation, o Financial Accounting Standards Board e o Financial Accounting

⁸ KIESO, Donald E., and Jerry J. Weygandt, *Intermediate Accounting*, 1992, 7th ed, John Wiley & Sons, New York, p. 9.

Standards Advisory Council. Desta estrutura a organização mais operacional é o FASB que tem como missão⁹ “estabelecer e implementar normas de contabilidade e relato financeiros para orientação e educação do público, que inclui os preparadores, auditores e utentes da informação financeira”. Para que o FASB ultrapassasse alguns dos bloqueios de que sofria o APB foi-lhe reduzido o número de membros, que passaram a ser remunerados e a trabalhar em dedicação exclusiva, com maior autonomia e independência.

Estes organismos FASB e IASC influenciam as contas de empresas sediadas na UE quando estas solicitam a admissão à cotação em bolsas fora do espaço comunitário, o que lhes acarreta um trabalho adicional de conciliação de contas com as normas consoante a exigência da bolsa a que pretendem aceder, e que se traduz depois na disparidade de resultados - como é exemplo a EDP que suscitou no ano de 1997 o interesse da comunicação social pelo facto, considerado insólito, de apresentar lucros de cerca de 66 milhões de contos, de acordo com as normas de contabilidade nacionais e as mesmas contas apresentarem, nos USA, segundo as normas americanas, um lucro de 110 milhões de contos. Neste âmbito a Comissão Europeia emitiu uma comunicação intitulada “Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional” onde incentiva a UE a participar no processo de harmonização contabilística desenvolvido pelo IASC e IOSCO, como também reconhece que a França e a Alemanha permitem que as empresas multinacionais sediadas nos seus territórios possam usar as NICs na preparação das contas consolidadas, quer para fins domésticos quer internacionais.

Voltemos ao nosso POC que logo na introdução refere:

“Por outro lado, deve-se dizê-lo, estão a ser desenvolvidos, no âmbito das organizações europeias dos profissionais de contabilidade e em ligação com as estruturas da CEE, vários trabalhos com vista a conseguir a harmonizarão contabilística mundial, objectivo máximo da Internacional Federation of Accountants (IFAC). Para a sua

⁹ Ibidem

consecução estão a fazer-se esforços no sentido de eliminar as divergências, não muito significativas, entre as normas contabilísticas contidas na 4ª Directiva e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC), órgão dependente da IFAC. Neste sentido, o próprio IASC se propõe limitar as opções de políticas contabilísticas contidas nas suas normas, de forma a facilitar a harmonização.”

Em Portugal as Directrizes emanadas da Comissão de Normalização Contabilística têm seguido de muito perto as NIC do IASC.

A Directriz contabilística nº 18 (aprovada em 18 de Dezembro de 1996) hierarquizou formalmente os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) em Portugal.

¹⁰A expressão "geralmente aceites" significa que um organismo contabilístico normalizador, com autoridade e de larga representatividade, estabeleceu um princípio contabilístico numa dada área ou aceitou como apropriado determinado procedimento ou prática, atendendo à sua aplicação universalmente generalizada e ao seu enquadramento na estrutura conceptual.

Os princípios contabilísticos têm vindo a ser reconhecidos em Portugal pela CNC e encontram-se vertidos no POC, nas Directrizes contabilísticas e, no caso de questões ainda não abrangidas, nas normas estabelecidas a nível internacional, como sejam as emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC).

Por conseguinte, a adopção dos princípios contabilísticos não carece, necessariamente, que estes estejam definidos de forma expressa em diploma legal.

A CNC, ao privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, considera que o uso de Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites se deve subordinar à seguinte hierarquia:

- I) os constantes do Plano Oficial de Contabilidade;
- II) os constantes das Directrizes Contabilísticas;

¹⁰ DC 18 capítulo 4

III) os divulgados nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC.”

5 – CONCLUSÃO

A Europa terá de saber encontrar o “seu” modelo de Informação Financeira!

Suficientemente bom para o impor, ou, claramente, adoptar, sem complexos, outros modelos. A situação actual é, em nosso entender, a pior situação. Temos um modelo pela via legislativa, remendado com soluções muitas vezes inconsistentes, podendo dizer-se que na Europa não é possível falar-se de comparabilidade da informação. O processo de normalização tem sofrido do mesmo efeito de um remendo novo em pano velho...

6 – ANEXO

Vejamos o panorama actual das Normas emitidas pelo IASC:

Norma		Data da entrada em vigor	Observações
Nº	Designação		
0	Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade	Janeiro de 1983	
01	Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras	Julho de 1989	
02	Glossário de Termos Contabilísticos	Janeiro de 1996	
1	Apresentação de Demonstrações Financeiras	Janeiro de 1975	revista em 1997, em vigor após Julho de 1998
2	Inventários	Janeiro de 1976	revisão de 1993, em vigor após

Normalização Contabilística

			Janeiro de 1995
3	Demonstrações Financeiras Consolidadas	Janeiro de 1977	Revogada pelas NIC's 27 e 28
4	Contabilização da Depreciação	Janeiro de 1977	Reformatada em 1994
5	Informação a ser Divulgada nas Demonstrações Financeiras	Janeiro de 1977	Revogada pela NIC 1
6	Respostas Contabilísticas às Variações de Preços	Janeiro de 1978	Revogada pela NIC 15
7	Demonstrações de Fluxos de Caixa	Janeiro de 1979	revisão de 1992, em vigor após Janeiro de 1994
8	Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas	Janeiro de 1979	revisão de 1992, em vigor após Janeiro de 1995
9	Custos de Pesquisa e Desenvolvimento	Janeiro de 1980	Revogada pela NIC 38
10	- Contingências e Acontecimentos Ocorrendo após a Data do Balanço	Janeiro de 1980	revisão de 1999, em vigor após Janeiro de 2000
11	Contratos de Construção	Janeiro de 1980	revisão de 1993, em vigor após Janeiro de 1995
12	Impostos sobre os Lucros	Janeiro de 1981	revisão de 1996, em vigor após Janeiro de 1998
13	Apresentação de Activos Correntes e de Passivos Correntes	Janeiro de 1981	Revogada pela NIC 1
14	O Relato da Informação Financeira por Segmentos	Janeiro de 1983	revisão de 1997, em vigor após Julho de 1998

15	Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços	Janeiro de 1983	revisão de 1994, facultativa
16	Activos Fixos Tangíveis	Janeiro de 1983	revisão de 1993, em vigor após Janeiro de 1995
17	Contabilização das Locações	Janeiro de 1984	revisão de 1997, em vigor após Janeiro de 1999
18	Rédito	Janeiro de 1984	revisão de 1993, em vigor após Janeiro de 1995
19	Custos de Benefícios de Reforma	Janeiro de 1985	revisão de 1993, em vigor após Janeiro de 1995
20	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação do Auxílio do Governo	Janeiro de 1984	Reformatada em 1994
21	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	Janeiro de 1985	revisão de 1993, em vigor após Janeiro de 1995
22	Concentrações de Actividades Empresariais	Janeiro de 1985	revisão de 1993, em vigor após Janeiro de 1995
23	Custos de Empréstimos Obtidos	Janeiro de 1986	revisão de 1993, em vigor após Janeiro de 1995
24	Divulgações de Partes em Relação de Dependência	Janeiro de 1985	Reformatada em 1994
25	Contabilização de Investimentos Financeiros	Janeiro de 1987	Reformatada em 1994
26	Contabilização e Relato dos Planos de	Janeiro de 1988	Reformatada em 1994

Normalização Contabilística

	Benefícios de Reforma		
27	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias	Janeiro de 1990	Reformatada em 1994, emendada pela NIC 39
28	Contabilização de Investimentos em Associadas	Janeiro de 1990	Reformatada em 1994, emendada pela NIC 39
29	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias	Janeiro de 1990	Reformatada em 1994
30	Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares	Janeiro de 1991	Reformatada em 1994, emendada pela NIC 39
31	Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos	Janeiro de 1992	Reformatada em 1994, emendada pela NIC 36 e 39
32	Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação	Janeiro de 1995	Revista pela NIC 39
33	Resultados por acção	Janeiro de 1998	
34	Relato Financeiro Intercalar	Janeiro de 1999	
35	Operações descontinuadas	Janeiro de 1999	
36	Impairment (Imparidade) de activos	Julho de 1999	
37	Provisões, Activos e Passivos contingentes	Julho de 1999	Suprimiu as partes da NIC 10 que tratavam de contingências
38	Activos intangíveis	Julho de 1999	

39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Janeiro de 2001	Suprimiu partes da NIC 25, e alterou as NICs 18,27,28,30,31 e 3256
----	--	-----------------	--

BIBLIOGRAFIA

Comissão Europeia (1997): "Accounting Harmonisation: A New Strategy vis-à-vis International Harmonisation". Documento 508, Novembro.

CARSBERG, Bryan (1999): "The Role and Future Plans of the International Accounting Standards Committee". Panel 4 "Cross-Border Offerings and Listings" da XXIV Annual Conference of the International Organisation of Securities Commissions, 22 a 28 de Maio, Lisboa.

CHOI, Frederick D.S.; MUELLER, Gerhard G. (1992): International Accounting. 2ª Ed. Prentice-Hall International, Inc. New Jersey.

FERNANDES, Gastambide (1999): " Harmonização Contabilística Mundial" Revisores & Empresas - Revista da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, Ano 2 – N.º 5, ABR/JUN, pp.36-40.

FERREIRA, Leonor F. Revista de Contabilidade e Comércio nº 220 de 4º Trimestre de 1998

FLOWER, John (1997): "The future shape of harmonization: the EU versus the IASC versus the SEC". The European Accounting Review, Vol 6.

GONZALO ANGULO, José A; TUA PEREDA, Jorge (1988): Introduccion A La Contabilidad Internacional. Instituto de Planificacion Contable,Ministério de Economia y Hacienda, Madrid.

International Accounting Standards Committee (1999): [Online] available at: <http://www.iasc.org.uk>

LAWRENCE, Steve (1996): International Accounting. 1ª Ed. Thomson Business Press International, Londres.

NOBES, Christopher; Parker, ROBERT (1998): Comparative International Accounting. 5ªEd. Prentice Hall - International, Londres.

NOBES, Christopher; ALEXANDER, David (1994): A European introduction to financial accounting. Prentice Hall - International, Londres.

RADEBAUGH, Lee H.; Gray, Sidney J. (1997): International Accounting and Multinational Enterprises. 4ª Ed. John Wiley & Sons, Inc. New York.

ROCHA, Armandino Cordeiro dos Santos; O ensino superior e as disciplinas de contabilidade, IX Encontro Nacional de Professores de Contabilidade do Ensino Superior.