

ESTUDOS DO I. S. C. A. A.

ANO I



INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

A V E I R O

1 9 8 1

O Plano Oficial de Contabilidade e a sua adequação à 4.ª Directiva da C.E.E.

Domingos José da Silva Cravo

1. ANTECEDENTES DO P. O. C.

São relativamente numerosos os projectos de Planos de Contas que foram aparecendo em Portugal, antes dos técnicos portugueses verem institucionalizada a Normalização Contabilística.

Citam-se, a título de exemplo, alguns deles que foram objecto de estudo pela Comissão de Normalização Contabilística (C. N. C.):

- «Plano Geral de Contabilidade-Projecto-Contribuição para o Plano Contabilítico Português» — do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório — Centro de Estudos (1965);
- «Plano de Contabilidade para a Empresa» — do Grupo de Trabalho dos Técnicos de Contas do Sindicato dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa (1970);
- «Anteprojecto do Plano Geral de Contabilidade» — da Direcção Geral das Contribuições e Impostos (1973);
- «Plano Português de Contabilidade» — da Sociedade Portuguesa de Contabilidade (1974);
- «Normalização Contabilística — 1.ª Fase» — da Comissão de Normalização Contabilística (1975).

Neste capítulo ao procurar dar uma imagem dos antecedentes do P. O. C., analisarei apenas o «Anteprojecto do Plano Geral de Contabilidade» — da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, e a «Normalização Contabilística — 1.ª fase» — da Comissão de Normalização Contabilística (C. N.C.) que para além de terem sido os planos que maior divulgação tiveram entre os técnicos portugueses, representam, em termos gerais, duas tendências distintas em Normalização Contabilística.

1.1. ANTEPROJECTO DO PLANO GERAL DE CONTABILIDADE

Da autoria de um grupo de trabalho do Centro de Estudos Fiscais da D. G. C. I., nomeado sob a égide do Ministério das Finanças, surgiu em 1973, uma proposta de Plano de Contas que foi denominada por «Plano Geral de Contabilidade — Anteprojecto — 1.^a fase».

Este Anteprojecto, fortemente inspirado no Plano Francês, apresentava-se com algumas características interessantes, nomeadamente o facto de normalizar a terminologia da Contabilidade Analítica a um nível global, sem todavia deixar de ser flexível de modo a deixar aberta aos utilizadores a opção entre um qualquer esquema de relações entre a Contabilidade Geral e Analítica — afastando-se neste ponto do Plano Francês, de características vincadamente dualistas.

No entanto, e no que diz respeito ao «Relato Contabilístico-Financeiro» este projecto nada de novo apresentou. Os mapas finais circunscreviam-se ao «Balanço Analítico», a Contas de «Exploração» (sintética e analítica) e a uma conta de «Ganhos e Perdas». Quanto à definição de princípios e conceitos contabilísticos e a critérios e métodos de valometria nada foi apresentado nesta fase de trabalhos.

A capacidade de resposta do Anteprojecto ficava limitada, fundamentalmente, a aspectos de natureza fiscal. Aliás o facto dos autores do Plano serem, ao tempo, colaboradores da D. G. C. I. deveria ter influenciado a estrutura do projecto de tal modo que a componente fiscalista do seu trabalho apresentava um peso assaz mais significativo que a componente económico-financeira e de apoio à gestão. A reforçar esta ideia está o que é dito na «Justificação Prévia» daquele trabalho, donde citamos — com a normalização «se julga favorecer o entendimento dos documentos contabilísticos evitando, além do mais, distorções inconvenientes na determinação da matéria colectável das Empresas que pagam impostos sobre os lucros calculados através da Contabilidade».

À parte este aspecto, entende-se que é um trabalho meritório, bastante elaborado, que foi colocado à discussão dos técnicos portugueses para que, a partir das críticas recebidas, fosse possível elaborar um Plano mais completo e mais adaptado às necessidades das empresas.

Deve-se ainda referir que o «Anteprojecto do Plano Geral de Contabilidade» teve uma aplicação bastante grande, mesmo sem se ter chegado à sua institucionalização. Contribuiu para tal como factores principais:

- A difusão de que o documento foi alvo;
- A fonte do próprio projecto (D. G. C. I.);
- A susceptibilidade dos técnicos portugueses às tendências francesas, para além, quiçá deles próprios desejarem a normalização não só pelas facilidades que dela advêm em trabalhos de organização contabilística, mas também pelas vantagens apontadas à normalização em geral.

1.2 NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA — 1.^a FASE

A mudança política que se operou em Portugal em 1974, aliada ao facto de, apesar dos trabalhos referidos, não se encontrar institucionalizada a Normalização Contabilística em Portugal, levou os Governos a debruçarem-se sobre a situação da Contabilidade em Portugal. A óptica com que o problema foi analisado manteve-se, sob certos aspectos, uma vez que os Governantes continuaram a sentir fundamentalmente o problema da falta de Normalização Contabilística, na medida em que tal permitiria adoptar um conjunto de medidas mais eficientes de combate à Evasão Fiscal como era referido no Programa de Política Económica e Social do 3.^o Governo Provisório e no próprio despacho que criou a Comissão incumbida de dar corpo ao Plano de Contabilidade. Porém não foram completamente descuidados os benefícios que as Empresas tirariam elas próprias da Normalização.

A própria Comissão, nomeada por despacho de 27/2/75, apresentava já uma composição mais heterogénea, procurando abranger um leque de actividades interessadas nos problemas da Normalização Contabilística, incluindo representantes de Escolas, Organizações Profissionais, Organismos de Direcção Estatal e Organizações Representativas de Actividades Económicas.

Em 8/8/75 vieram a público os trabalhos da referida Comissão. A filosofia foi completamente alterada em relação ao Anteprojecto do P. G. C.. O trabalho apresentado deu particular relevo ao Relato Contabilístico-Financeiro, relegando para um segundo plano o efeito fiscalista da Normalização. Assim este trabalho apresentava as seguintes «Peças Finais» :

- Balanço (Sintético e Analítico);
- Demonstração dos Resultados de Exercício (Por Natureza);
- Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados;
- Mapa de Origens e Aplicação de Fundos (Quadro de Financiamento e Quadro da Variação dos Elementos do Fundo de Maneio).

Verifica-se pois, numa análise breve que este trabalho nos trás algo de novo em relação aos anteriores, nomeadamente a apresentação de um «Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados» e o «Mapa de Origens e Aplicações de Fundos», elementos tão pouco da tradição (senão mesmo à altura do desconhecimento) de uma grande parte dos técnicos portugueses. Compunham ainda o trabalho algumas «Notas» de esclarecimento (Específicas e Gerais) ao Balanço e à Demonstração de Resultados, «Indicações ao Mapa de Origens e Aplicações de Fundos», um «Código de Contas» e uma «Lista de Contas».

Estas últimas duas peças — «Código de Contas» e «Lista de Contas» não foram todavia suficientemente desenvolvidas como a própria Comissão o reconhece. Todavia, como é referido no relatório, «não se abandona a

ideia de se propor como obrigatório o plano de contas — apenas, agora não se deu prioridade à sua formulação». O Código de Contas e a Lista consequente resultavam da agregação sistematizada dos documentos que constituíam as peças finais.

No entanto, algo ficou para trás, como é admitido pela Comissão — A Demonstração de Resultados por Funções; a valorimetria, princípios e conceitos contabilísticos e normas explicativas ao conteúdo das Contas.

Em relação ao Anteprojecto do P. G. C. perdeu-se todavia a Normalização da Contabilidade Analítica que constava naquele documento, uma vez que embora criada a Classe 9 para a Contabilidade de Custos, ela foi mantida livre. Quanto às «Contas de Ordem», também não previstas pelos autores do trabalho, estou em crer que a informação que era retirada da sua inclusão em Balanço é suprida, com vantagem, com a inclusão nas peças finais do «Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados».

No domínio das omissões já referidas, cremos que, pelo menos, a divulgação dos princípios e conceitos contabilísticos e valorimetria deveriam ter sido incluídas na primeira fase dos trabalhos, por forma a que os técnicos portugueses tivessem um lapso maior de tempo para as estudar e então aplicá-las sem margem de dúvidas. Tal não aconteceu e foi pena que assim tivesse sido.

Achamos pois que com a «Normalização Contabilística— 1.^a fase» se deu um passo qualitativo em frente. Começou-se a pensar que a Contabilidade deverá estar fundamentalmente ao serviço da Empresa e que os Organismos de Direcção Estatal é que deverão aproximar-se do Direito Contabilístico e não mais este a ser elaborado e posto ao serviço exclusivo daqueles Organismos. Entendemos pois, haver, com este projecto de Normalização divergências significativas em relação à linha Francesa de Normalização.

Deverá no entanto dizer-se que quanto a nós, houve uma pressa grande em institucionalizar a Normalização e quer o tempo de discussão quer as exigências de apresentação de elementos segundo o novo modelo foram demasiadamente curtos, e não permitiriam a aplicação gradual, de modo a tornar mais fácil a adaptação às Empresas. O salto foi grande e o tempo de preparação foi curto.

2. O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE

2.1. Breve análise do Dec.-Lei 47/77

Em 7 de Fevereiro de 1977, através do Decreto-Lei 47/77, foi finalmente publicado o Plano Oficial de Contabilidade.

O referido Decreto-Lei obrigava à elaboração (logo no exercício de 1977), para as Empresas Públicas (E. P.) e para as Empresas do grupo A da contribuição Industrial, das seguintes peças finais :

— Balanço Analítico;

- Demonstração de Resultados Líquidos;
- Demonstração dos Resultados Extraordinários do Exercício;
- Demonstração dos Resultados Exercícios Anteriores;
- Movimento da Conta de Resultados Líquidos;
- Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados;
- Demonstração dos Resultados por Funções e seus Desenvolvimentos;
- Mapa de Origens e Aplicação de Fundos.

As restantes Empresas (do Grupo B da C. I.) ficariam obrigadas à elaboração do

- Balanço Sintético e da
- Demonstração dos Resultados Líquidos

A aplicação do Plano tornou-se obrigatório logo no exercício de 1977 para as E. P. e a partir de 1978 para as restantes Empresas do Grupo A da C. I.. As Empresas do Grupo B da C. I. podem aplicar facultativamente o P. O. C..

Simultaneamente foi criada a Comissão de Normalização Contabilística dado que, como é dito no preâmbulo do Decreto-Lei «o funcionamento e aperfeiçoamento do Plano exigem a institucionalização de uma Comissão de Normalização Contabilística com a maior representatividade».

É ainda prevista a «publicação de Planos sectoriais de diversas actividades de acordo com as respectivas especificidades».

2.2. Estrutura do P. O. C.

O Plano seguiu de perto a Normalização Contabilística — 1.^a fase. É, necessariamente, mais completo visto que incluiu alguns elementos que considerámos omissos no primeiro trabalho da C. N. C., e outros foram revistos, embora se concorde que não é um trabalho perfeito.

Estruturalmente o P. O. C. compõem-se de :

- Introdução;
- Relatório da Comissão;
- Considerações Técnicas;
- Balanços (Analítico e Sintético);
- Demonstração de Resultados do Exercício, incluindo :
 - Movimento da Conta de Resultados Líquidos;
 - Demonstração de Resultados Líquidos por Natureza;
 - Demonstração dos Resultados Extraordinários do Exercício;
 - Demonstração de Resultados de Exercícios Anteriores;
- Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados;

- Demonstração de Resultados por funções e seus desenvolvimentos;
- Mapa de Origens e Aplicações de Fundos e incluindo o Mapa da Variação dos Elementos dos Fundos Circulantes;
- Quadro de Contas;
- Código de Contas;
- Notas explicativas sobre o conteúdo e movimentação de algumas contas;
- Valorimetria, incluindo os princípios e conceitos contabilísticos adoptados e os critérios e métodos específicos de valoração.

Podemos pois verificar que o Relato Contabilístico-Financeiro saíu enriquecido com a versão aprovada do P. O. C., uma vez que passou a incluir mais um conjunto de peças que é sintetizado pela «Demonstração de Resultados por Funções», e tendo sido também considerado um capítulo referente a princípios e conceitos contabilísticos e valorimetria. O «Código de Contas» passou a permitir a resposta de forma mais adequada às solicitações de natureza fiscal.

No «Quadro de Contas» mantém-se em aberto a classe 9 para a Contabilidade Analítica, aguardando-se o seu preenchimento para quando forem elaborados os planos sectoriais. Aqui, pensamos que talvez fosse preferível a Normalização global da nomenclatura da Contabilidade Analítica e os Planos sectoriais serem progressivamente integrados no plano global.

Um esquema de agrupamento de contas diferente do proposto pela «Normalização Contabilística — 1.^a fase» permitiu libertar a classe 0, tornando possível aos utilizadores, que assim o desejarem, manter a informação que é dada pelas chamadas «Contas de Ordem». No P.O. C. o «Quadro de Contas» vem estruturado nas seguintes classes :

CONTAS DE BALANÇO	}	1. Meios Monetários
		2. Terceiros e Antecipações
		3. Existências
		4. Imobilizações
		5. Capitais, Reservas e Resultados Transitados
CONTAS DE RESULTADOS	}	6. Custos por Natureza
		7. Proveitos por Natureza
		8. Resultados
OUTRAS CONTAS	}	9. Contabilidade de Custos
		0. (Livre)

Há pois uma inversão no ordenamento das classes, em relação nomeadamente, aos Planos Francês e Espanhol. No entanto o critério de construção das classes é o mesmo. A diferença resulta tão só do esquema de seriação do Balanço que em Portugal obedeceu, para as Contas do Activo ao orde-

namento por disponibilidades decrescentes; o Passivo foi ordenado segundo prazos decrescentes de exigibilidade; e na Situação Líquida atendeu-se à formação histórica dos capitais próprios. Nos países citados o critério de seriação foi exactamente o inverso.

Quanto à Demonstração de Resultados por Natureza, a sua seriação foi efectuada de modo a possibilitar a fácil obtenção do valor acrescentado (aproximado) a custo dos factores, numa óptica de produção e numa óptica de repartição.

A Demonstração de Resultados por Funções foi uma das inovações do P. O. C.. Procurou-se dar com este documento um relevo aos Resultados de acordo com os fluxos desde os consumos até à saída da Empresa. No dizer da C. N. C. os mapas sugeridos suportam quer o sistema de custeio directo quer o da absorção total. Estamos em crer ter sido esta uma das inovações mais proveitosas do P. O. C..

Outra das inovações do Plano, aliás já ensaiada na «Normalização Contabilística — 1.^a fase», foi a apresentação do «Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados». Embora ainda algo longe do Anexo pela 4.^a Directiva da C. E. E. no alcance da informação, parece-nos no entanto uma medida acertada da C. N. C. a implantação do mesmo junto dos técnicos Portugueses e das próprias Empresas pelo melhoramento que ele trará consigo do domínio da informação a prestar aos destinatários das contas anuais.

2.3. EFEITOS DA APLICAÇÃO P. O. C.

O P. O. C. tem vindo até aqui a ser tratado num domínio meramente teórico. Procurámos analisar os «apports» que aquele trabalho trouxe aos técnicos portugueses.

Uma análise diferente é a da aplicação prática do referido Plano. Esta questão foi sentida por um grande número de Empresas que tiveram um período de cerca de dez meses e meio para se adaptarem a um plano completamente diferente dos que até então eram conhecidos. A agravar esta dificuldade, já de si importante, o facto da C. N. C. apenas ter sido institucionalizada em 1980 (embora até à data do presente escrito não tenha entrado em funções). Questionar-se-à pois: — Estará a haver uma aplicação correcta do Plano a todos os níveis quando não foram dadas até aqui condições aos técnicos portugueses para uma correcta interpretação do mesmo? — Terão força institucional suficiente, os pareceres que os diversos especialistas em matérias de Normalização foram, ao longo destes quatro anos, emitindo a título pessoal? Cremos bem que não. E ao fim e ao resto o preâmbulo do Decreto-Lei 47/77, referia já que o funcionamento do Plano exigia a C. N. C..

Não parece pois que todos os técnicos possam estar a retirar tudo o que de útil está subjacente ao P. O. C.. Urge pois que a C. N. C. entre em funcionamento. Muito caminho está ainda por desbravar. Não basta legislar para modificar métodos de actuação que vem de longa data. É necessário,

e já é tarde, fazer campanhas que divulguem os benefícios da Normalização e os melhores meios de os obter. A aplicação de um «código de contas» é por si só insuficiente. É preciso divulgar princípios e conceitos contabilísticos; é necessário explicar o que se pretende com o P. O. C. e como se obtém. Em suma é preciso modificar na tradição o que está caduco.

2.4. EFEITO DA NORMALIZAÇÃO EM GERAL

Normalizar não pode, numa conceituação científica, significar estagnação do conhecimento, terá de significar sistematização por forma a congregar esforços no sentido de que as matérias sejam aprofundadas num contexto definido. Por outro lado normalizar, deverá consistir, para os utilizadores do dia a dia, num manual de regras básicas e consisas de actuação. Ao falarmos de Normalização Contabilística não podemos deixar de lembrar o que nos dizia o Prof. Gonçalves da Silva na Revista de Contabilidade e Comércio — «A Normalização Contabilística, desde que não seja demasiado rígida e taxativa e não se inspire em critérios de ordem meramente fiscal, tem, de certo, mais vantagens que inconvenientes».

Os portugueses com a experiência destes quatro anos, creio poderem já concordar plenamente com o que dizia o Prof. Gonçalves da Silva.

3. O P. O. C. E A SUA ADEQUAÇÃO À 4.^a DIRECTIVA

Com a entrada, ou não, de Portugal para a C. E. E., cremos que um trabalho a que os técnicos portugueses não se poderão eximir será o da adequação do Plano Oficial às normas da 4.^a Directiva da C. E. E..

Pela nossa parte, iremos procurar dar, no presente capítulo, uma imagem de alguns dos passos a dar no sentido de se conseguir a harmonização dos referidos diplomas. Não iremos fazer, no entanto, um inventário sistemático e exaustivo de todas as divergências, mas apenas referenciaremos alguns pontos que nos parecem importantes.

3.1. Campo de aplicação

O campo de aplicação do P. O. C. parece-nos sem dúvida mais vasto do que o da 4.^a Directiva (4.^a D).

Veja-se a comparação no quadro inserido na página seguinte.

4.ª Directiva	Plano Oficial de Contabilidade		
<p>1. <i>Obrigatoriedade</i> (na generalidade dos países)</p> <ul style="list-style-type: none"> . Sociedades Anónimas . Sociedades em comandita por por acções . Sociedades por quotas 	<p>1. <i>Obrigatoriedade</i></p> <table border="0"> <tr> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> . Empresas Públicas . Empresas do Grupo A da C. I. </td> <td style="vertical-align: middle; padding-left: 10px;"> { <ul style="list-style-type: none"> Soc. Anónimas Soc. por quotas Soc. em comandita Soc. em nome colectivo Cooperativas Comerciantes em nome individual </td> </tr> </table>	<ul style="list-style-type: none"> . Empresas Públicas . Empresas do Grupo A da C. I. 	{ <ul style="list-style-type: none"> Soc. Anónimas Soc. por quotas Soc. em comandita Soc. em nome colectivo Cooperativas Comerciantes em nome individual
<ul style="list-style-type: none"> . Empresas Públicas . Empresas do Grupo A da C. I. 	{ <ul style="list-style-type: none"> Soc. Anónimas Soc. por quotas Soc. em comandita Soc. em nome colectivo Cooperativas Comerciantes em nome individual 		
<p>2. <i>Excluídas da aplicação</i></p> <ul style="list-style-type: none"> . Bancos e outras Instituições financeiras . Companhias de Seguros <p>Os Estados Membros <i>podem permitir</i> o estabelecimento:</p> <p>- UM BALANÇO SINTÉTICO</p> <p>Para as empresas que não excedam dois dos três critérios seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> . TOTAL DO BALANÇO — 1 000 000 de Unidades Europeias de Conta (U. E. C.) (+ 65 milhões de escudos) - VENDAS LIQUIDAS — 2 000 000 U. E. C. (+ 130 milhões de escudos) . Número médio de trabalhadores no exercício — 50 <p>. UMA CONTA DE RESULTADOS SINTÉTICA</p> <p>Para as empresas que não excedam dois dos três critérios seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> . TOTAL DO BALANÇO — 4 000 000 U. E. C. (+ 260 milhões de escudos) . VENDAS LIQUIDAS — 8 000 000 U. E. C. (+ 520 milhões de escudos) . Número médio de trabalhadores no exercício — 250 	<p>2. <i>Excluídas da aplicação</i></p> <ul style="list-style-type: none"> . Instituições de crédito . Seguros . Empresas do Grupo B da C. I. 		

Verifica-se pois que uma parte importante das empresas que estão obrigadas à aplicação do P. O. C. não ficará obrigada a aplicar na íntegra as disposições da 4.ª D, caso o Estado Português — a tornar-se membro da C. E. E. — assim o permita.

3.2. DISPOSIÇÕES GERAIS

Grande parte das «Disposições Gerais», relativas às contas anuais das Empresas, consignadas na 4.^a D, tem aderência à legislação Portuguesa, quer no domínio do P. O. C. quer através de disposições consagradas no Direito Comercial Português.

As divergências encontradas situam-se fundamentalmente nos domínios seguintes:

- 1.º — Na conceituação de contas anuais, a 4.^a D impõem que as mesmas sejam compostas pelo Balanço, Demonstração de Resultados e anexo às contas, (ainda que nalguns casos se possam revestir de uma forma sintética), enquanto que o P. O. C. prevê, para as Empresas do grupo B da C. I., apenas a elaboração do Balanço sintético e da Demonstração de Resultados Líquidos;
- 2.º — No Direito Comercial Português refere-se que «O Balanço final do exercício deve ser exacto e completo...». A 4.^a D admite no entanto que as contas anuais «podem não ser suficientes para dar uma imagem verdadeira e apropriada do Activo, Passivo, Situação Líquida e Resultados da Empresa» e nestes casos admite-se que a adequação seja feita através de informações adicionais. Parece pois necessário o alargamento do âmbito das normas portuguesas, por forma a poder ser considerada a hipótese prevista no n.º 4 do art.º 2.º da 4.^a D;
- 3.º — Como veremos adiante, no «Anexo ao Balanço e às Contas de Resultados» do P. O. C. são exigidas respostas a determinados itens não previstos pelo Anexo da 4.^a D. Haverá aqui que aguardar qual irá ser a decisão do Estado Português — se irá continuar a obrigar à prestação das referidas informações (usando do poder que lhe é conferido pelo n.º 6 do art.º 2.º e n.º 1 do art.º 45.º); ou se pelo contrário irá dar nova redacção ao Anexo, eliminado aqueles itens.

3.3 BALANÇO E CONTAS DE RESULTADOS

A 4.^a D apresenta alguns princípios para a elaboração dos Balanços e das Contas de Resultados, nomeadamente:

- A proibição de compensação de activos e passivos e entre custos e proveitos.

A contabilização compensada de Activos e Passivos e de Custos e Proveitos foi uma prática seguida em Portugal até à institucionalização do P. O. C.. De então para cá a prática tem vindo a ser abandonada e cremos que hoje é de aplicação diminuta.

Uma medida de largo alcance, e que deverá vir a merecer a atenção da C. N. C. é a inovação que constitui a disposição que obriga as empresas a integrar nas contas, elaboradas de acordo com a 4.^a D, uma coluna onde sejam evidenciados os valores do exercício precedente, permitindo-se obter uma imagem mais adequada da evolução da Empresa.

Permite ainda a 4.^a D que os Estados membros possam adequar ou pedir a adaptação do Balanço e da Demonstração dos Resultados Líquidos a fim de incluir a distribuição dos lucros ou tratamento das perdas. O mapa de «Movimento da Conta de Resultados Líquidos» do P. O. C. permite a análise daquelas situações respeitantes aos resultados do exercício antecedente, bem como a análise da formação do Resultado Líquido do período.

3.3.1. BALANÇOS

Ao analisar os modelos de balanço do P. O. C. (sintético e analítico) e comparando-os com os modelos previstos na 4.^a D poder-se-à ser tentado a afirmar que os modelos em confronto são incompatíveis entre si. Há de facto algo de verdade nesta afirmação, mas não toda a verdade. A 4.^a Directiva prevê um modelo de Balanço que se afasta da tradição Contabilística Portuguesa e que é um modelo vertical (art.º 10.º). O modelo horizontal apresenta algumas diferenças importantes em relação ao modelo Português e que são:

- A divisão do Balanço em Activo e Passivo (este no sentido de origem de fundos), enquanto que o Balanço do P. O. C. está dividido em Activo, Passivo e Situação Líquida.
- O critério de ordenamento das classes no Balanço é o inverso do modelo Português.

Questão diferente da apresentação dos quadros parece-nos ser o da resposta ou não do P. O. C. aos elementos pretendidos para a elaboração daquelas peças — e neste domínio entendemos que através da «lista de contas» do P. O. C. é possível obter os elementos para elaborar qualquer dos modelos de Balanço previstos na 4.^a D, se bem que nem sempre tal seja possível a partir das contas, de 1.º grau do P. O. C., mas esta situação acontece já na elaboração do próprio Balanço Analítico do Plano Português. Entendemos que o objectivo da 4.^a D não é uniformizar as «listas de contas» dos diversos Países mas tão só harmonizar a apresentação das contas anuais.

Pontualmente anotam-se as seguintes divergências:

- a) A inclusão da rubrica de Imobilizações em Curso nas rubricas respectivas de Imobilizado, o que não acontece em Portugal em que aquelas se encontram autonomizadas.

- b) A possibilidade de autonomização de Despesas de Estabelecimento, e quando tal não acontece, a obrigatoriedade de as incluir como *primeira* alínea das Imobilizações Incorpóreas. Note-se que em Portugal se optou pela não autonomização das Despesas de Estabelecimento e que elas figuram em *terceiro* lugar no desenvolvimento das Imobilizações Incorpóreas.
- c) A rubrica de Imobilizações Corpóreas incluída no Balanço Analítico do P. O. C. encontra-se bastante mais desenvolvida do que a constante nos modelos de Balanço previstos na 4.^a D.
- d) Prevê-se na rubrica de «Imobilizações Financeiras» da 4.^a D a inclusão de empréstimos sobre empresas afiliadas, sobre empresas com as quais a Empresa está ligada por via de participações privilegiadas e outros empréstimos, enquanto que no P. O. C. tais rubricas estão incluídas nos «Créditos».
- e) Anota-se ainda que a percentagem em que se fixa o valor mínimo para uma empresa se considere associada é de 25 % no caso do P. O.C. enquanto a 4.^a D fixa o valor *mínimo* em 20 %.
- f) No que respeita aos Activos correntes verifica-se que a 4.^a D prevê uma rubrica para Investimentos em Títulos (próprios, de associados ou outros) enquanto que o P. O. C. não contempla tal situação (admite-se que tal se deva aos termos em que se tem processado o mercado de títulos em Portugal desde 1974).
- g) No Passivo do Balanço da 4.^a D nota-se a autonomização do «Prémio de Emissão» que o POC, mesmo ao nível de Balanço Analítico inclui na rubrica de «Outras Reservas Especiais».

Parece-nos pois que limadas algumas arestas, (caso o Estado Português o queira e criando novo modelo de Balanço Vertical é possível, e não é susceptível de causar mudanças de vulto para as Empresas, a adequação do Balanço no P. O. C. aos da 4.^a D.

3.3.2. CONTAS DE RESULTADOS

Tal como no Balanço também para a conta de Resultados a 4.^a Directiva prevê dois dispositivos de apresentação.

- Dispositivo Vertical
- Dispositivo Horizontal

E em cada um dos dispositivos admite-se a elaboração da Demonstração de Resultados por Natureza e por Funções. Ainda como foi referido

para o Balanço também a Demonstração de Resultados do P. O. C. embora não apresente uma aderência formal em relação ao modelo da 4.^a D, os elementos da Lista de Contas permitem a obtenção dos mapas da Norma Comunitária. O P. O. C. consigna já ambos os modelos de Demonstração de Resultados: por Natureza e por Funções.

3.4 REGRAS DE AVALIAÇÃO

- a) Os princípios gerais definidos pela 4.^a Directiva são
- Continuidade da empresa;
 - Consistência de exercícios;
 - Prudência;
 - Efectivação das operações;
 - Os componentes dos elementos Activos e do Passivo têm de ser mensurados separadamente;
 - O Balanço de abertura de cada exercício tem de corresponder ao Balanço de encerramento do exercício precedente.

Todos estes princípios podem ser retirados explícita ou implicitamente do P. O. C..

Um outro princípio aceite em ambas as normas é o princípio do custo histórico. Em Portugal as contas das Empresas continuam a ser apresentadas de acordo com aquele princípio. A evidenciação dos efeitos da inflação nas contas Portuguesas continua praticamente a ser ignorada.

A única medida tomada nos tempos mais próximos foi a permissão de Reavaliar os Imobilizados (em 1977 — uma Reavaliação restrita a empresas que se encontrassem em determinadas circunstâncias; e em 1978 — uma Reavaliação geral, mesmo esta sem produzir a totalidade dos efeitos que são atribuídos à medida).

- b) A 4.^a D preconiza que os «Gastos de Instalação» (se incluídos no Activo) bem como os «Custos de Pesquisa e Desenvolvimento» e o «Trespasse» devam ser amortizados num período máximo de 5 anos, e interdita a distribuição de resultados enquanto não se verificar a completa amortização dos «Gastos de Instalação», salvo se as Reservas disponíveis para distribuição e os Resultados Transitados forem pelo menos iguais aos Gastos não amortizados. Em Portugal, não encontramos nada que proíba a distribuição de Resultados antes da completa amortização dos «Gastos de Instalação». Por outro lado o período de amortização oscila entre os 3 e os 6 anos, respectivamente, mínimo e máximo, para os «Gastos de Instalação» e para os «Custos de Pesquisa e Desenvolvimento» enquanto que o «Trespasse» só é amortizável desde que se comprove o seu deprecimento efectivo.

- c) O Imobilizado Corpóreo, bem como os Activos correntes, devem ser mensurados ao custo de compra ou ao custo de produção. Esta convenção é comum às duas normas.
- d) Os ajustamentos de custo em Imobilização Financeira e Activos correntes de modo a que eles sejam mensurados por quantias mais baixas (preço de mercado) a ser-lhes atribuída à data do balanço é também uma regra comum a ambas as legislações.
- e) Em relação aos ajustamentos excepcionais a que estiveram sujeitos os Imobilizados Corpóreos e Activos correntes, apenas para efeitos de Impostos, a quantia dos ajustamentos e as razões para as fazer devem ser indicadas nas notas às contas, refere-se na 4.^a D da C. E. E.
Não se encontra nenhuma referência a este assunto no P. O. C..
- f) Inovação trazida pela 4.^a D consiste na inclusão dos juros dos capitais emprestados, para financiar a produção de Imobilizações Corpóreas, no preço de custo. Quanto à formação do preço de custo anota-se que a 4.^a D reconhece como princípio de avaliação o preço de custo directo e faculta o recurso ao preço de custo total. Em Portugal a opção entre os dois modelos é de livre escolha da Empresa.
- g) Em ambas as normas se consignam os seguintes métodos de custeio de saídas para as existências: custo médio ponderado, FIFO e LIFO.
- h) A 4.^a D prevê que quando o valor mostrado em balanço pela aplicação dos métodos de custeio de saída, difere de modo materialmente relevante do custo na base do último preço de mercado, a diferença deve ser mostrada no anexo às contas.

3.5 ANEXO ÀS CONTAS

Embora pedindo resposta a um número considerável de itens (27) cremos ser o anexo do P. O. C. o documento que mais se afasta do seu equivalente na 4.^a Directiva. Há de facto um conjunto de notas incluídas na legislação comunitária e não incluídas no P. O. C., outras das notas do P. O. C. limitam-se a responder parcialmente aos itens da 4.^a D e finalmente um conjunto de notas do P. O. C. não são consideradas na 4.^a D.

Citamos, a título de exemplo:

- a) As notas 4, 5 e 10 do Anexo da 4.^a D não têm correspondência no P. O. C..

- b) A única referência a métodos de mensurações no anexo do P. O. C. diz respeito a critérios valorimétricos das existências e de alguns tipos de Imobilizações Financeiras.
- c) Em relação às Associadas, salvo o nome das mesmas, mais nenhum dos pedidos do anexo da 4.^a D é consagrado no P. O. C..
- d) O número e a importância nominal ou o preço ao par das acções subscritas durante o exercício, dentro dos limites do capital autorizado, é uma das notas da 4.^a D que tem uma correspondência relativa com a nota 18 — sobre formas como se realizou o capital no exercício em que teve lugar.
- e) A nota 6 da 4.^a D prevê que se evidencie:
 - O montante das dívidas cuja duração normal é superior a 5 anos.
 - O montante de todas as dívidas da sociedade cobertas por garantias reais dadas pela sociedade, com indicações da sua natureza e forma.

A primeira parte não é considerada no P. O. C.. Quanto à segunda podemos notar que as notas 14 e 15 do P. O. C. respondem no fundamental à questão colocada (Nota 14 — Valor global, para cada conta, dos créditos e débitos que se encontrem titulados e não estejam evidenciados em Balanço; Nota 15 — Valor global, para cada conta, dos elementos patrimoniais que se encontrem onerados, devendo ser especificadas as garantias prestadas a favor de participantes ou participadas no capital social).

- f) Não se encontram na 4.^a D algumas notas do anexo do P. O. C.:
 - Contas e respectivos valores, correspondentes a todos os elementos patrimoniais no estrangeiro;
 - Valor das participações estrangeiras no capital social e prestações suplementares;
 - Valores globais de débitos, créditos e imobilizações financeiras que representam relações com o estrangeiro;
 - Valor global dos créditos sobre pessoal e débitos a este;
 - Etc.

Parece pois que muito haverá a limar no que respeita ao «Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados», para se conseguir a harmoni-

zação. E note-se que esta, poderá vir a ser efectuada apenas através do alargamento das notas do Anexo Português, mesmo sem se suprimir qualquer item actualmente constante daquele documento uma vez que o art.º 43.º define apenas as informações mínimas a prestar no anexo.

3.6 RELATÓRIO ANUAL

A 4.ª D da C. E. E. impõe que o Relatório Anual tem de incluir no mínimo uma revisão apropriada do desenvolvimento dos negócios da Empresa e a sua posição, e inserir também:

- Quaisquer acontecimentos importantes que tenham ocorrido desde o fim do exercício;
- O provável desenvolvimento futuro da empresa;
- Actividades no campo da pesquisa e desenvolvimento;
- A informação relativa à compra de acções próprias.

Em Portugal estão obrigadas à elaboração do Relatório as E. P. e as Sociedades Anónimas e nestas «o relatório deve descrever (apenas) com referência ao Balanço e às contas de Resultados, o estado e a evolução da gestão social nos diferentes sectores em que a sociedade actuou, fazendo especial menção a custos, condições de mercado e investimentos, de forma a permitir uma fácil e clara compreensão da situação económica e da rentabilidade alcançada pela Empresa. Terminará o relatório por uma sucinta análise da evolução financeira da Empresa durante o exercício e do seu estado na data a que o Balanço se refere (art.º 33.º do Dec. 49 381).

Haverá bastante que acrescer à legislação Portuguesa no que toca ao Relatório Anual, quer em qualidade, já que o que é prescrito actualmente não atinge sequer o mínimo exigido pela 4.ª D, quer no alargamento do âmbito da obrigatoriedade de elaboração do Relatório às grandes sociedades que actualmente não são obrigadas.

3.7. PUBLICAÇÃO DAS CONTAS

Em Portugal são obrigadas à publicação das suas contas as E. P. e as Sociedades Anónimas. É obrigatória a publicação das seguintes peças:

- Balanço Analítico;
- Demonstração dos Resultados Líquidos;
- Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados;



— Relatório da Administração;

— Relatório e parecer do Conselho Fiscal (ou Fiscal único).

A 4.^a D refere que as contas anuais devidamente aprovadas e o relatório anual, juntamente com a opinião da pessoa responsável pela auditoria das contas, devem ser publicadas. São no entanto permitidas, sob faculdade concedida pelos Estados membros, algumas excepções ao disposto anteriormente.

Ainda aqui deverá o Direito Português alargar a obrigatoriedade de publicação às empresas que a ela não se encontrem obrigadas actualmente e que ficarão abrangidas pelo art.º 47.º da 4.^a D.

Tal será o caso das grandes sociedades por quotas e das sociedades cooperativas.

3.8. AUDITORIA DAS CONTAS

A 4.^a D define como norma geral que todas as Empresas tenham as suas contas revisadas por auditores (embora admita certas excepções).

Existe muito pouca tradição em Portugal no domínio da auditoria. Salvo as E. P. e as Sociedades anónimas que são obrigadas a que as suas contas e o relatório sejam verificados por Revisores Officiais de Contas (que deverão emitir opinião sobre os mesmos), nenhum outro tipo de empresas está sujeito a auditar as suas contas.

No entanto torna-se indispensável para que tal aconteça que se regulamentem a profissão de auditor em Portugal, que se definam campos de acção para que os resultados sejam positivos.

Depois disso é necessário que a legislação Portuguesa alargue o âmbito da obrigatoriedade de revisão de contas às Empresas que por força da aplicação da Norma Comunitária estão sujeitas a auditar as mesmas.

3.9. CONCLUSÕES GERAIS

A C. N. C. ao dar maior relevo ao Relato Contabilístico-Financeiro tomou a nosso ver, uma medida acertada, uma vez que é nesse domínio que se centram os objectivos da 4.^a D. O Plano de Contas e os esquemas de escrituração, se bem que sendo importantes, deverão resultar das necessidades impostas pela elaboração das peças finais e da aderência destas aos princípios e conceitos contabilísticos.

É no domínio das peças complementares de gestão (anexo, relatório), publicações e auditoria que muito há ainda que fazer em Portugal. Cremos, no entanto ser neste último domínio — auditoria — onde o impacto da 4.^a D irá ser maior, visto que algumas concepções, nomeadamente fiscalistas, terão de ser revistas. A 4.^a D virá a impor uma perspectiva diferente na acepção do Relato Contabilístico-Financeiro.

Pelo nosso lado não nos encontramos junto daqueles que defendem que o P. O. C. e a 4.^a D são incompatíveis, mas também não caímos no extremo oposto. As duas normas são conciliáveis, mas para isso haverá que trabalhar o Direito Contabilístico Português em geral, e o P. O. C. em particular para se obter a harmonização, sem que todavia se descure a realidade Portuguesa.

Os Portugueses devem estar atentos à aplicação da Directiva nos países da Comunidade (que será obrigatória a partir das contas aprovadas em 31 de Dezembro de 1982, a publicar em 1983) e com os pés assentes na terra, bebendo na experiência alheia, adaptarem a legislação do Relato Contabilístico-Financeiro às normas da C. E. E.. Portugal terá quatro anos após a sua adesão à Comunidade para harmonizar a legislação. Não será muito tempo, mas talvez seja o suficiente para se produzir uma integração gradual e sem sobressaltos.