

**BREVE APONTAMENTO HISTÓRICO SOBRE A COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO
CONTABILÍSTICA**

Helena IB Saraiva

Docente no Instituto Politécnico da Guarda

Investigadora - Unidade para o Desenvolvimento do Interior

Vítor M.S. Gabriel

Docente no Instituto Politécnico da Guarda

Investigador - Unidade para o Desenvolvimento do Interior

Área temática: E) História da Contabilidade

Palavras-Chave: Contabilidade, Normalização, Comissão, Legislação, Instituições.

BREVE APONTAMENTO HISTÓRICO SOBRE A COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Resumo

No presente trabalho são analisadas as circunstâncias da criação da Comissão de Normalização Contabilística em Portugal e da evolução da sua atividade, enquadrada na Teoria Institucional. São exploradas as relações entre a evolução do acompanhamento técnico das normas contabilísticas por parte da entidade normalizadora, num contexto descritivo complementado de uma análise crítica. As transformações verificadas na sua orgânica e funcionamento são também analisadas e relacionadas com as diferentes fases que a normalização contabilística assumiu em Portugal.

Introdução

Em 1977, aquando da criação do Plano Oficial de Contabilidade (POC), foi também prevista a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), organismo cuja composição e atribuições iremos abordar, numa perspetiva histórica. Pretendemos analisar o processo de aparecimento e desenvolvimento da atividade da CNC, pois, com base na escassa literatura identificada, este processo encontra-se pouco explorado e parece mesmo existir alguma ambiguidade em relação ao que diversos autores consideram como a génese da CNC.

Após a primeira fase bem sucedida ao nível da normalização contabilística de âmbito geral (não sectorial), consubstanciada na publicação do primeiro POC, a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE) vem trazer algumas alterações ao sistema nacional, originando em 1989 a publicação do segundo POC. Este surgiu com o objetivo de adaptar o sistema nacional ao disposto nas Diretivas Comunitárias, nomeadamente à quarta e sétima diretivas que tratavam temas relacionados com a contabilidade. Apresenta-se ainda o mais recente modelo de normalização, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que foi divulgado por via legal em 2009 e reformulado pela mesma via em 2015.

As evoluções sofridas pelo processo de normalização contabilística em Portugal, desde 1977 são praticamente indissociáveis da atividade da CNC, uma vez que o sistema é composto pelas duas vertentes: legislação contabilística e organismo normalizador, mesmo apesar do percurso inicial da Comissão. Referimo-nos neste

último ponto às dificuldades de arranque que teve a CNC: foi criada pelo Decreto Lei que criou o primeiro POC, em 1977, mas só entrou em funcionamento em 1983, sendo os seus primeiros momentos verdadeiramente conturbados.

Por outro lado, não pode ser ignorado que, tal como apontado por Guerreiro (2012), o modelo inicial de normalização contabilística vigente em Portugal, era inspirado no modelo francês, o que implicava uma ligação muito próxima entre o organismo responsável pela normalização e as instituições políticas - nomeadamente o Ministério das Finanças.

Neste cenário, as fontes relacionadas com os diversos tipos de legislação são elementos fundamentais ao nível da normalização contabilística e a instituição de referência é, neste caso, o Governo, sendo a única fonte de normalização a lei.

Esta tendência, podemos afirmar que se manteve até aos dias de hoje, pois apesar de se ter enveredado a partir de 2009 por um sistema baseado em influências de cariz anglo-saxónico, a importância do enraizamento da cultura contabilística nacional é revelada nas soluções práticas de cariz continental (Saraiva *et al.*, 2015), que foram acomodadas durante a conversão do processo de normalização contabilística verificado em Portugal.

1 - Enquadramento metodológico

Este trabalho é uma abordagem inicial a outros de cariz mais aprofundado que pretendemos realizar sobre o tema. O mesmo decorre da circunstância de não termos identificado na literatura uma sistematização suficientemente clara e completa sobre o percurso da entidade que se pretende analisar. Isto apesar dos trabalhos de Guimarães (2010; 2011), onde a temática é abordada, mas numa perspetiva parcelar.

Assim a metodologia utilizada consiste numa revisão da literatura relacionada com o tema, assim como na identificação e análise de diversos documentos, principalmente de legislação, de recortes de imprensa sobre a CNC e sobre as personalidades intervenientes na mesma, de recolha de evidências nos *sites* da CNC e das ordens profissionais relacionadas com a atividade, nomeadamente da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), e a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

O objetivo é fazer um levantamento abrangente sobre os factos relacionados com o surgimento e o desenvolvimento da atividade da CNC, que possa funcionar como ponto de partida para uma investigação sobre os processos políticos e de pressões

normativas que o caso português parece indicar (Saraiva *et al.*, 2015; Guerreiro, 2012), assim como sobre o papel desempenhado pela CNC dentro do âmbito desta temática.

2 – Breve referência ao processo de Normalização Contabilística em Portugal

A normalização contabilística em Portugal tem apenas início já em pleno século XX, obedecendo às seguintes etapas, de acordo com os instrumentos legais utilizados como referência em cada fase (Guimarães, 2011; Saraiva *et al.*, 2015; 2017):

- primeira etapa: aprovação do Código de Contribuição Industrial (CCI) em 1963;
- segunda etapa: aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), em 1977;
- terceira etapa: aprovação do POC na sua segunda versão, ajustada em 1989;
- quarta etapa: aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 2009;
- quinta etapa: reformulação do SNC em 2015.

A primeira etapa da normalização em Portugal inicia-se com a aprovação do CCI, o qual fazendo referência, no seu vigésimo segundo artigo, aos “sãos princípios da contabilidade”, é assumido como o ponto de partida da normalização contabilística no território (Guimarães, 2011; Caria e Rodrigues, 2014). Com base neste código, a contabilidade passou a constituir a base para o apuramento do lucro real das empresas, aparecendo também referência, pela primeira vez, aos profissionais da contabilidade – designados como “técnicos de contas”.

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

publicação do Plano Nacional de Contabilidade em 1976, por Ferreira, Ribeiro, Garcia, Amaro e Coutinho (Guimarães, 2011).

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

O primeiro POC foi assim publicado em 1977 e na da sua publicação, sob forma de Decreto-Lei, foi estatuído que a CNC iria funcionar no âmbito do Ministério das Finanças, como um órgão independente a nível administrativo e financeiro, tendo-lhe sido delegados poderes para estabelecer planos de contabilidade e outras normas contabilísticas.

No ano de 1986, por consequência da adesão à Comunidade Económica Europeia, o território nacional passou a estar abrangido pelo disposto nas Diretivas Comunitárias através das quais se pretendia harmonizar a legislação dos diferentes Estados Membros, procurando melhorar a comparabilidade da informação financeira. Em Portugal coube à CNC transpor para a legislação nacional as Diretivas que tratassem de matérias relacionadas com a contabilidade. A CNC iniciou de imediato 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 nº78/660/CEE (IV Diretiva).

Esta nova versão entrou em vigor a um de janeiro de 1990, através da reformulação do POC inicial, dando origem a uma nova versão do Plano, que passou a ser conhecido por POC de 90. Esta adaptação às normas da IV Diretiva não representou uma grande modificação em relação à versão anterior, a não ser no que se refere à informação que as empresas deviam apresentar no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados e quanto à ordenação das contas no balanço.

A quarta etapa tem início em 2009, quando o SNC é aprovado em Conselho de Ministros e publicado em Diário da República pelo Decreto Lei nº 158/2009, com entrada em vigor para os períodos que se iniciassem em ou após 1 de janeiro de 2010. O POC, pese embora tenha sido sujeito a diversas alterações para acolher

instrumentos jurídicos comunitários, contava já com mais de trinta anos e apresentava bastantes lacunas perante as crescentes necessidades de informação e de relato financeiro.

O SNC visava dar respostas às referidas necessidades, nomeadamente em matéria de relato e de revisão técnica de aspetos conceptuais, no contexto da globalização da economia, do desenvolvimento e da liberalização de espaços económicos, assim como da consequente globalização dos mercados financeiros. A principal preocupação patente neste sistema foi a de introduzir no território nacional um modelo de normalização contabilística que permitisse a intercomunicabilidade com as normas internacionais de contabilidade, possibilitando a comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas nacionais com as das empresas de outros países que já tivessem adotado as IAS.

Com a entrada em vigor do SNC, Portugal aproximou-se do processo de harmonização levado a cabo pela União Europeia. O modelo pretendia satisfazer o princípio da proporcionalidade e garantir modernização e transparência, bem como contribuir para uma melhoria da informação prestada pelas entidades sujeitas ao mesmo.

Após a introdução do SNC, essencialmente por força da lei, encontravam-se em Portugal dez diferentes níveis de normalização contabilística: o nível das entidades com títulos admitidos à cotação; o das entidades que aplicassem o conjunto das vinte e oito NCRF; o das entidades que aplicavam a NCRF-PE; o das microentidades; o das ESNL e o das entidades do setor público, que de forma geral, podia ainda ser desdobrado em cinco diferentes níveis correspondentes ao POCP e aos planos setoriais (Saraiva *et al.*, 2015).

Em 2015 a transposição da Diretiva Europeia 2013/34/EU, dá origem a uma nova versão do SNC, designada por SNC II e que corresponde à quinta etapa (Saraiva *et al.*, 2015), do processo de normalização contabilística em Portugal. Relativamente à transposição desta Diretiva em que um dos principais objetivos era a simplificação administrativa para este tipo de empresas, 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: as microentidades representavam em 2016 mais de 96% do total de empresas (INE, 2018). 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. De acordo com Saraiva *et al.* (2015), a Comissão de Normalização Contabilística (CNC, 2012), a respeito desta nova Diretiva, demonstrava preocupação sobre as possíveis

consequências que pudessem vir a surgir nomeadamente com as resultantes “do aumento considerável dos encargos administrativos para mais de 98% das empresas portuguesas, em vez da redução que esta revisão da Diretiva visa introduzir; dos encargos de ajustamento da administração pública; da quebra de eficácia e de agilização derivadas de um período de adaptação a uma nova situação e à perda de qualidade da informação financeira em diversos setores de atividade”.

Ainda assim, a solução final, ao nível da transposição, acabou por acomodar diversas situações que a própria CNC havia já preconizado e que, estando implícitas no SNC I, passaram a integrar explicitamente o SNC II.

3 – Os antecedentes da CNC

Em 1974, o primeiro Governo Provisório incluiu no seu Programa de Política Económica e Social a “adopção 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 nº 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 atores como sendo a *Comissão de Normalização Contabilística*, o que, na nossa perspetiva não adere à realidade. Isto porque, com base na legislação identificada a CNC só surge em termos legais, no Decreto Lei 47/77, e em termos formais, a partir de 1983 (quando são designados os seus membros).

De acordo com a mesma fonte, “À comissão foi atribuída a incumbência do estudo da normalização contabilística a implantar no nosso país. A comissão fixou como objetivo a construção de documentos finais de apresentação de contas, explicitando para o efeito um conjunto de quadros normalizados, com anexos, para cuja construção se veio a reconhecer ser vantajosa a existência de suporte através de um quadro e lista de contas.” (*ibidem*).

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 demonstrações financeiras, listas das contas principais e alguns princípios e regras contabilísticas, embrião de um

futuro anunciado Plano de Contas, dando seguimento ao desejo manifestado pelas entidades governamentais da época.

No entanto, no Programa do I Governo Constitucional (1976), consta ainda no seu ponto 3 - *Reorganizar a actividade económica*, subponto 3.1 — *Consolidar o sector público*, os Princípios Gerais e as medidas necessárias a implementar, nas quais se incluem:

“Estabelecimento no prazo máximo de seis meses de normas de gestão das empresas públicas, designadamente:

- Normalização da contabilidade das empresas;
- Definição de normas a observar na elaboração dos relatórios e contas das empresas públicas;
- Introdução de um sistema de informação e gestão;”

(Programa do I Governo Constitucional, p.27).

No mesmo documento, mas com referência ao sector privado, no subponto 3.2 — *Dinamizar e enquadrar o sector privado*, as medidas a promover para este fim, nas quais se inclui:

“Entrada em vigor em 1977 de um plano nacional de contabilidade e fixação de regras sectoriais uniformes quanto à estrutura financeira das empresas.”

(Programa do I Governo Constitucional, p.28).

Ainda no mesmo documento, surge por diversas ocasiões, a menção à temática do objetivo da normalização contabilística em diferentes áreas: nas autarquias locais (pág. 8), no setor cooperativo (pag. 29), quanto ao controlo da contabilidade pública (pag 36), no sector das empresas públicas e nacionalizadas (pag. 72).

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 nº 47/77, de fevereiro. Este último normativo criava simultaneamente a CNC para o seu acompanhamento e atualização, mas cuja regulamentação ficou pendente de definição futura.

Não pode ser esquecido que, tal como apontado por Guerreiro (2012), este normativo de contabilidade vigente em Portugal durante mais de trinta anos, era inspirado no modelo francês, o que implicava uma ligação muito próxima entre o organismo responsável pela normalização e as instituições políticas - nomeadamente o Ministério das Finanças. Neste cenário, as fontes relacionadas com os diversos tipos de legislação são elementos fundamentais ao nível da normalização contabilística e a

instituição de referência é, neste caso, o Governo: a única fonte de normalização é a lei.

Ainda, por outro lado, tendo em conta a Introdução do POC, constante no Decreto Lei 47/77, de acordo com o relatório da primeira fase da Comissão designada para o estudo da normalização, houve outras fontes importantes que funcionaram como antecedentes ao Plano de 77, nomeadamente: "(...) estudos e projectos de normalização contabilística de autoria nacional:

- Plano Geral de Contabilidade - Projecto-Contribuição para o Plano Contabilístico 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);
- Alguns planos sectoriais;"

(Decreto Lei 47/77 de 7 de fevereiro, *Introdução do POC*).

É de referir que estas fontes serviram como fonte de inspiração tendo por base uma *observação cuidada* destes elementos.

Outros elementos levados ainda em *linha de conta*, foram os estudos de planificação contabilística existentes no plano externo, nomeadamente:

- “- «Plano Europeu», da União Europeia de Peritos Contabilistas;
- «Plano Internacional», do Comité Internacional de Profissionais de Contabilidade;
- «Normas de Apresentação de Contas», dos grupos de trabalho da CEE;
- Plano Contabilístico Geral, francês;
- Plano Geral de Contabilidade, espanhol (1973);
- Normas de contabilidade e apresentação de contas, belgas (1974);
- Normas diversas anglo-saxónicas;"

(Decreto Lei 47/77 de 7 de fevereiro, *Introdução do POC*).

Assim, analisando esta base documental, podemos considerar que os antecedentes da CNC, no território nacional foram essencialmente esta referida Comissão para o estudo da normalização contabilística para as empresas, assim como as entidades que previamente aportaram contributos para a criação de planos de contas, de âmbito nacional.

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.

4 – Campo de atuação e atividade da CNC

Nesse ponto iremos desenvolver as principais fases pelas quais a CNC passou, quem foram os principais intervenientes na sua atividade e quais as instituições que tiveram maior impacto no desenvolvimento da sua atividade.

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.

4.1 – Campo de atuação da CNC

Quando se prevê a criação da CNC, assume-se que esta virá a funcionar no âmbito do Ministério das Finanças, como um órgão independente em termos administrativos e financeiros, e cujo objetivo é o de "...assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional..." (artigo quarto do DECRETO-LEI47/77).

Depois da sua criação em 1980, através da Portaria 819/80, de treze de outubro, que define as respetivas atribuições, sistema de organização e funcionamento, a mesma é constituída apenas em 1983, através do Aviso nº75, de trinta e um de março. Em 1987, são redefinidas as suas atribuições e funcionamento, através da Portaria 262/87, de três de abril.

É de relevar que a CNC começou por ser entidade reguladora/normalizadora para o sector privado, com exceção dos Bancos e Companhias de Seguros, existindo paralelamente e partir de Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), a qual foi criada apenas dezoito anos depois, em 1998 através do Decreto Lei n.º 68/98, de 20 de março.

A criação desta CNCP surge paralelamente ao objetivo de modificar o sistema português de contabilidade pública. A partir da década de noventa, foi implementado um processo de reforma da Administração Pública, com a intenção de aproximar o sistema utilizado pelas entidades públicas ao utilizado pelas entidades privadas.

Esta circunstância permitiu a introdução de novos sistemas contabilísticos nas entidades públicas. A publicação da lei de bases da contabilidade pública, consubstanciada na Lei nº 8/90, de vinte de fevereiro, estabelece as bases para um novo regime da administração financeira do Estado, que viria a permitir a criação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto Lei 232/97, de três de setembro.

Com este normativo a contabilidade pública passou a reger-se por novos paradigmas, sendo que o seu principal objetivo passou a ser a facilitação e auxílio na tomada de decisões, ao fornecer informação de âmbito económico, financeiro e de gestão.

Até esse momento, as principais preocupações das entidades da Administração Pública e dos utilizadores da contabilidade pública prendiam-se essencialmente com a prestação de contas e os formalismos legais a que estavam obrigadas.

Assim, neste âmbito surgiram ao longo do tempo os seguintes normativos:

- Plano Oficial de Contabilidade Pública (1997);
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (1999);
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação e Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (ambos em 2000);
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (2002).

Outras soluções encontradas relativamente a outros setores da economia, já com tradição de normalização contabilística setorial, foram as relativas à Banca e Seguros. As soluções contabilísticas ao nível normativo, não estavam diretamente sob alçada da CNC, mas sim sob a de entidades relacionadas com a regulação desses setores, nomeadamente o Banco de Portugal (no caso do setor bancário) e o Instituto de Seguros de Portugal e, posteriormente, a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões (no caso do setor dos seguros).

Solução diversa, neste âmbito, tem também o conjunto das entidades cotadas, em que a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, criada em Abril de 1991, assume o papel de entidade normalizadora. Também a área das atividades energéticas teve uma solução diferenciada através da atuação da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos.

Assim poderemos definir o campo de atuação da CNC, desde a sua criação até à atualidade, como delimitado por defeito, ou seja: a CNC era diretamente responsável pela normalização contabilística das entidades que não se integrassem nas soluções diferenciadas acima apontadas. Posteriormente verifica-se que a partir da introdução do SNC, esta ordem de ideias tem vindo a ser atenuada, passando a CNC a centralizar maior responsabilidade no âmbito das diversas áreas setoriais.

4.2 – Atividade da CNC

Tal como acima referenciado, só em 13 de outubro de 1980, através de uma regulamentação do Ministério das Finanças, com a publicação da Portaria 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 União Europeia e o território passou a estar abrangido pelo disposto nas Diretivas Comunitárias através das quais se pretendia harmonizar a legislação dos diferentes Estados Membros, procurando melhorar a comparabilidade da informação financeira. Em Portugal coube à CNC transpor para Portugal as Diretivas que tratassem de matérias relacionadas com a contabilidade. Assim, em 1987, foram redefinidas as suas atribuições e funcionamento, através da Portaria 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 nº 78/660/CEE (IV Diretiva), entrando em vigor no início de 1990.

A publicação do Decreto Lei 410/89 de vinte e um de novembro, o qual revoga o Decreto Lei 47/77 e demais legislação complementar, implica que o POC II se aplique às entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, excluindo-se da sua aplicação os bancos, as seguradoras e entidades do setor financeiro. Neste novo normativo mantém-se a CNC, sendo a missão desta a de contribuir para a melhoria da qualidade da informação financeira.

Esta adaptação às normas da IV Diretiva não representou uma grande modificação em relação à versão anterior do POC, a não ser no que se refere à informação que as

empresas deviam apresentar no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados e quanto à ordenação das contas no balanço. A CNC decidiu introduzir as alterações mínimas para facilitar tanto o trabalho dos contabilistas como o dos utilizadores da informação financeira. A prática contabilística das empresas não se viu muito afetada por esta nova versão.

Foram introduzidas algumas melhorias e clarificações, por exemplo, no que se refere aos títulos das contas. Também se anularam algumas discrepâncias que existiam entre os princípios e procedimentos contabilísticos vigentes em Portugal perante os propostos pelos organismos internacionais, como por exemplo, em relação à contabilização dos ativos em regime de locação financeira.

No ano seguinte ao da sua entrada em vigor, surge a revisão do POC de julho de 1991, que foi realizada para transpor a VII Diretiva da CE. Assim, surge o Decreto Lei 238/91, que incidia sobre assuntos como normas de consolidação de contas e as 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.

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

As Diretrizes Contabilísticas pretendiam ser de aplicação generalizada nas empresas portuguesas e correspondiam à linha de orientação traçada pela UE, sendo fortemente influenciadas pelas IAS. Nesta altura, e desde 1983, a missão da CNC era a de emissão de normas contabilísticas e do estabelecimento de procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, o que veio a efetuar através do mecanismo das Diretrizes. Reconheceu-se, no entanto, que algumas Diretrizes Contabilísticas tratavam assuntos aprofundadamente e outras apenas superficialmente; na verdade, ao procurar reduzir-se o seu conteúdo, estas acabaram por perder conteúdo, ficando insuficientes e, em certos casos, mesmo incoerentes, para além de desenquadradas (Guimarães, 2007).

No entanto, apesar de tudo, aparece já nessa altura e precisamente através do mecanismo das Diretrizes Contabilísticas (DC), o estabelecimento de uma hierarquia de aplicação das normas no normativo contabilístico português, em que se prevê a aplicação supletiva dos vários níveis de normas: matérias de grande importância não eram tratadas directamente nas Diretrizes, mas, por indicação da DC 18, as empresas são nesses casos direcionadas automaticamente para as IAS. Por outro lado, havia ainda o problema de muitas DC se encontrarem, a determinada altura, desatualizadas, porque apesar de terem sido baseadas nas IAS, estas já tinham sido, na sua grande maioria, revistas, enquanto a CNC nunca reviu as DC. Assim, o conteúdo de certas Diretrizes estabelecia orientações já ultrapassadas.

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

Após a publicação do Regulamento 1606/2002 pela UE, a CNC preparou um documento intitulado *Projecto de Linhas de Orientação Para Um Novo Modelo de Normalização Contabilística*, que em janeiro de 2003 enviou para apreciação governamental, o qual não chegou a ser alvo de decisão final. O modelo compreendia dois níveis de normalização contabilística: o primeiro, de cariz europeu e por consequência internacional, dirigido às entidades económicas com maiores exigências de relato financeiro em Portugal, o segundo, de cariz nacional, dirigido às entidades que não tenham de aplicar o primeiro nível de normalização.

Desde essa altura, a CNC preparou os projetos dos instrumentos contabilísticos, que correspondem à criação do SNC.

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

A necessidade de um novo Sistema de Normalização Contabilística prendeu-se com a reconhecida insuficiência do POC, para as entidades com maior exigência qualitativa,

ao nível do relato financeiro, e ainda com o facto de este carecer de revisão técnica, relativamente a aspetos de natureza conceptual, nomeadamente critérios de valorimetria, conceitos de ativo, passivo e resultados, pois as normas do IASB e o POC não eram consistentes entre si em determinados temas de natureza contabilística.

Em 2009, inicia-se uma nova etapa da normalização contabilística em Portugal com a publicação do Decreto Lei 158/2009, de treze de julho, que aprova o SNC e demais legislação complementar: Portaria 986/2009, de sete de setembro, com os modelos de demonstrações financeiras, Portaria 1011/2009, de nove de setembro, com o novo Código de Contas, Aviso nº 15625/2009, de sete de setembro, que apresenta a Estrutura Conceptual, Aviso nº 15653/2009, de sete de setembro, com as duas normas interpretativas, Aviso nº 15654/2009, de sete de setembro, com a NCRF-PE, Aviso nº 15655/2009, de sete de setembro, com o conjunto das vinte e oito NCRF. Posteriormente, viriam a ser emitidos o Decreto Lei n.º 36-A/2011, de nove de março, que definia regras quanto a microentidades e entidades do setor não lucrativo e o Decreto Lei n.º 64/2013, de 13 de maio, respeitante à normalização das entidades do setor não lucrativo.

Em 2009, é ainda emitido o Decreto Lei 160/2009, de 13 de julho, relativo à nova CNC e que prevê o mecanismo de *enforcement* das normas contabilísticas. Segundo a própria CNC, a correta utilização das normas e o rigor técnico exigem a instituição de adequados mecanismos de controlo (*enforcement*) (CNC, 2003). Sendo o *enforcement* definido, em termos comunitários, como um sistema apto a prevenir e, posteriormente, a identificar e corrigir erros materiais ou omissões na aplicação das normas (FEE, 2002).

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

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

Posteriormente, a aprovação do Decreto Lei n.º 36-A/2011, de nove de março, consagra, entre outras, as medidas de *aprovação do regime da normalização contabilística*, para as microentidades (NCM), e de *aprovação* do regime da normalização contabilística, para as entidades do sector não lucrativo (ESNL). As entidades abrangidas pela normalização contabilística para microentidades são dispensadas de diversas obrigações de relato, ficando fora do âmbito do SNC e correspondendo, claramente, a outro nível de normalização.

Também a solução de normalização encontrada para as ESNL, apesar de ser considerada como integrando o SNC, corresponde a outro nível de normalização, pois assume regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente às entidades que prossigam, a título principal, atividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto.

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

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

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

Uma recente Diretiva Europeia, respeitante a esta área (Diretiva 2013/34/EU), foi transposta para a legislação nacional em junho de 2015.

Relativamente à transposição desta Diretiva, e tendo em conta que as PME representam a grande parte das empresas constituídas na UE, verifica-se que em Portugal essa situação é ainda mais representativa, o que implica que no quadro normativo contabilístico anterior (SNC I), se considerasse uma pequena empresa era aquela que apresentava um volume de negócios inferior a três milhões de euros. Com a atual Diretiva, este valor aumenta para oito milhões, no quadro do SNC II.

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.

No entanto, a solução final, ao nível da transposição, acabou também por acomodar diversas situações que a própria CNC havia já preconizado e que, estando implícitas no SNC I, passaram a integrar explicitamente o SNC II.

Conclusões e principais tópicos de Discussão

O sistema contabilístico português é tradicionalmente caracterizado como pertencente à corrente *continental*, pela sua forte tradição *legislativa* e pela forte ligação entre contabilidade e fiscalidade, patente na legislação em vigor, entre outras características (Nobes, 1981). Aparentemente, no caso da atividade da CNC, estas características têm perdurado ao longo do tempo e desde a sua criação, apesar de, desde 2009 se ter verificado a introdução de um sistema mais influenciado pela corrente anglo-saxónica.

Na verdade, analisando a evolução da atividade da CNC, podemos concluir que aparentemente esta tradição tem contribuído para reforçar os poderes e âmbito de atuação desta entidade normalizadora. Esta afirmação pode ser apoiada na evolução das diversas etapas que parecem ter existido relativamente à sua atuação:

- fase inicial ou de indefinição: entre 1977 e 1983, em que apesar formalmente prevista a sua atuação, por diversas razões que ainda não se apresentam claras, a CNC se manteve sem atividade;
- fase de arranque: entre 1983 e 1985, em que se inicia a atividade da CNC, a qual foi caracterizada por algumas dificuldades de funcionamento e de entendimento das temáticas relacionadas com a normalização contabilística;
- fase de reformulação do POC I e ajustamento inicial às Normas Internacionais de Contabilidade: entre 1986 e 2007; durante esta fase também se verificou que a atividade da CNC era essencialmente definida por defeito, ou seja, a CNC era a entidade normalizadora para os sectores que não tivessem uma solução específica;
- fase de adesão às Normas Internacionais de Contabilidade: entre 2007 e 2009, a partir da apresentação de uma proposta de Sistema de Normalização baseado na adaptação das normas internacionais à realidade nacional e culminando com a apresentação e aprovação do SNC I;
- fase de ajustamento do SNC à realidade das instituições nacionais: entre 2009 e 2015, período em que é aprofundada a revisão da proposta inicial do SNC, verificando-se um ajustamento à realidade das entidades nacionais; nesta fase verifica-se a expansão da atividade da CNC a áreas anteriormente sujeitas à influência das entidades normalizadoras setoriais, reforçando-se assim o poder e a área de intervenção da CNC; também a questão do *enforcement* assume relevância, uma vez que é claramente atribuída à CNC;
- fase de consolidação do SNC e de expansão ao setor público: a partir de 2015.

Podemos ainda considerar que Portugal, no que respeita quer à contabilidade das entidades do setor privado, quer à contabilidade do setor público, tem acompanhado o percurso seguido pela maior parte dos países, caminhando para a harmonização internacional, pela via da iniciativa legislativa e com forte influência política. Esta tendência justifica-se também por o espaço regional onde o país se integra, a UE, também prossegue uma estratégia que se baseia numa perspetiva de harmonização contabilística com base na legislação e por influência de fatores políticos.

A proliferação de diversos níveis de normalização em Portugal parece enquadrar-se na noção de adaptação da harmonização à situação específica ao nível local (Lehman, 2005), através de prerrogativas do poder político, no sentido das instituições locais/nacionais não perderem a autodeterminação em relação à forma como as entidades funcionam e se devem relacionar com o governo (Saraiva *et al.*, 2015).

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

Assim, o papel das entidades reguladoras, a nível nacional, parece pretender acomodar a questão da harmonização internacional, criando, no entanto situações de normalização mais específicas e ajustadas à realidade nacional.

Como perspetivas de investigação futura, pretendemos aprofundar a análise da evolução da atividade da CNC à luz das relações com outras instituições e com os atores que protagonizaram as suas fases: este objetivo inicialmente apontado não foi conseguido no presente trabalho.

Referências Bibliográficas:

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

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.

Calais, N. e Saraiva. H.I.B. (2017). Breve resenha histórica sobre a normalização contabilística nacional. Trabalho apresentado no XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria - *A Contabilidade: da academia à profissão*, Aveiro, 12 e 13 de outubro Consultado em maio de 2018, recuperado de: http://bdigital.ipg.pt/dspace/bitstream/10314/3940/1/hsaraiva_411-1.apdf.pdf

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.

NOBES, C.W. (1981), "An empirical investigation of international accounting principles: A comment", Journal of Accounting Research, Spring, p.268–80.

SANTOS, L.L. e 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, Helena I. Barroso; ALVES, Maria do Céu Gaspar y GABRIEL, Vítor M. de Sousa (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

SILVA, A. J. Alves da (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.

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/programalgoverno.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