

**A ESTRUTURA CONCEPTUAL DA CONTABILIDADE EMPRESARIAL E
PÚBLICA – PANORAMA PORTUGUÊS E INTERNACIONAL**

Susana Catarino Rua

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Portugal), srua@ipca.pt

A ESTRUTURA CONCEPTUAL DA CONTABILIDADE EMPRESARIAL E PÚBLICA – PANORAMA PORTUGUÊS E INTERNACIONAL

RESUMO

As entidades públicas e privadas Portuguesas têm-se deparado com o problema da aplicação consistente dos planos contabilísticos empresariais e públicos, devido às carências conceptuais existentes nesses planos. A aprovação de um novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em Portugal vem colmatar essas carências, no âmbito empresarial, ao incluir uma estrutura conceptual para a Contabilidade, baseada na apresentada pelo IASB. Contudo, pela análise dos diferentes elementos duma estrutura conceptual, apresentados por organismos nacionais e internacionais, e também pelas especificidades da Contabilidade Pública, é evidente a necessidade de criar uma estrutura conceptual para este sistema contabilístico, que atenda a tais particularidades.

PALAVRAS-CHAVE: Estrutura Conceptual, SNC, Normas Internacionais.

ABSTRACT

Portuguese governmental and business entities have been facing the problem of consistent accounting business and governmental plans application, due to their conceptual lacks. The approval of a new Accounting Normalization System (SNC) in Portugal copes those lacks in the business field, by including a conceptual framework for Accounting, based on the one presented by IASB. However, trough the analysis of the different conceptual framework elements, presented by national and international organisms, and also due to the specificities of the Governmental Accounting, it is clear the need to create a conceptual framework for this accounting system that assists to such particularities.

KEY WORDS: Conceptual framework, SNC, International Standards.

1. INTRODUÇÃO

Em consequência do processo de globalização e internacionalização da economia sobreveio uma crescente necessidade de comparação da informação financeira, impulsionando o desenvolvimento da normalização e harmonização da Contabilidade, tanto no âmbito empresarial como público, a nível internacional.

No que respeita à normalização contabilística em Portugal, e no âmbito empresarial, destaca-se a implementação, em 1989, do Plano Oficial de Contabilidade (POC), e mais recentemente, em Julho de 2007, a aprovação por parte da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que se espera que entre muito em breve em vigor. Ainda em Portugal, mas agora no âmbito público, evidencia-se a aprovação, em 1997, do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), e posteriormente a essa data, de um conjunto de planos públicos sectoriais seus descendentes.

Não obstante estes desenvolvimentos normativos, têm-se verificado algumas dificuldades na aplicação dos planos contabilísticos vigentes, nomeadamente na classificação (reconhecimento e valoração) de alguns elementos das demonstrações financeiras, demonstrando a necessidade de se definir uma estrutura conceptual para a Contabilidade. Neste sentido foi dado um importante passo com a aprovação do referido SNC, de âmbito empresarial, que apresenta uma estrutura conceptual para a contabilidade, colmatando as carências conceptuais existentes no âmbito da contabilidade empresarial em Portugal.

Contudo, colocam-se algumas questões quanto ao enquadramento dessa estrutura conceptual nos normativos internacionais, e também quanto às especificidades que uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública requer face à de âmbito empresarial.

Este trabalho tem por objectivo analisar, a situação conceptual da Contabilidade em Portugal, no âmbito empresarial e público, e também estudar os elementos que compõem uma estrutura conceptual atendendo ao mencionado nos normativos nacionais (portugueses) e internacionais.

No ponto 2 deste estudo começa-se por fazer um enquadramento da estrutura conceptual face à normalização contabilística; no ponto 3, apresenta-se a situação actual, em Portugal, em termos de estrutura conceptual da Contabilidade Empresarial e Pública. Por último, no ponto 4, estudam-se os diversos elementos da estrutura conceptual e o seu enquadramento nos normativos/estruturas conceptuais existentes, quer em Portugal, quer a nível internacional.

2. A ESTRUTURA CONCEPTUAL IMPRESCINDÍVEL NO PROCESSO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Podemos definir a normalização contabilística como “um ideário que se traduz na escolha de terminologia e na fixação de conceitos, regras e critérios de avaliação e movimentação das contas das empresas, de um sector ou de todo um país” (Fernandes Ferreira, 1983: 25), bem como na concepção dos mapas modelo das demonstrações financeiras, com vista à simplificação das diferentes práticas e ao aumento da comparabilidade da informação entre diferentes períodos contabilísticos (comparabilidade no tempo) e entre diferentes entidades (comparabilidade no espaço).

Com a adesão de Portugal à União Europeia, o processo de normalização contabilística portuguesa sofreu um grande impacto, destacando-se no âmbito da Contabilidade Empresarial¹, os seguintes normativos:

- a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade (POC), em 1989, com posteriores alterações; e,
- a aprovação, pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), mais recentemente, em 3 de Julho de 2007, do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que assenta na adopção das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC ou IAS), do *International Accounting Standards Board* (IASB), no normativo nacional português, reestruturando-se toda a Contabilidade Empresarial em conformidade com o disposto nessas normas.

¹ Também denominada de Contabilidade Privada.

Também em Portugal, mas agora no âmbito público, destaca-se quanto à normalização contabilística, a introdução do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, e posteriormente, desde 1999, a introdução de planos públicos sectoriais, deste descendentes. A normalização da Contabilidade Pública em Portugal tem seguido de perto o âmbito empresarial, uma vez que visa a adaptação das normas do sector privado à Contabilidade Pública, mas atendendo sempre à realidade e especificidades que a caracterizam.

Apesar destes avanços da normalização da contabilidade em Portugal, e uma vez que os actuais planos contabilísticos não incluem um adequado suporte teórico, têm-se sentido dificuldades na sua aplicação, nomeadamente na classificação dos elementos patrimoniais em “massas”.

Com o objectivo de colmatar estas carências conceptuais é imprescindível que se defina uma estrutura conceptual, enquanto adequado conjunto de conceitos teóricos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras (IASB, 1989: §1), que seja capaz de orientar a interpretação e aplicação das normas contabilísticas, com base em fundamentos teóricos sustentáveis e em critérios homogéneos, potenciando a comparabilidade da informação.

Uma estrutura conceptual é composta por vários elementos², a saber:

- utilizadores da informação financeira e suas necessidades;
- objectivos da informação financeira;
- características qualitativas da informação financeira;
- conceito, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras,
- conceitos de capital e manutenção do capital;
- princípios contabilísticos.

O processo de normalização, e o processo de aplicação e interpretação das normas, devem atender sempre à base conceptual da contabilidade.

² Analisados no ponto 4 deste trabalho.

3. A SITUAÇÃO ACTUAL EM PORTUGAL DA ESTRUTURA CONCEPTUAL DA CONTABILIDADE

3.1. ÂMBITO EMPRESARIAL: DO POC AO SNC

Em resultado da 4ª Directiva Comunitária, foi aprovado em 1989 o POC, com as posteriores alterações que lhe estão subjacentes, com o objectivo de permitir que a informação financeira seja elaborada de forma consistente e o mais uniforme possível, facilitando a sua comparação entre diferentes empresas e diferentes períodos de tempo, e de caminhar no alcance da harmonização contabilística a nível comunitário.

Apesar destes objectivos do POC, este plano apenas faz menção a alguns dos elementos da estrutura conceptual, mas não faz qualquer referência à definição dos elementos das demonstrações financeiras, nem aos critérios para o seu reconhecimento, o que pode resultar em falta de consistência e uniformidade na sua aplicação, e de comparabilidade da informação dele resultante, pondo em causa o cumprimento dos seus objectivos. Estas questões resultam da inexistência de uma estrutura conceptual em Portugal.

Não obstante, este problema será ultrapassado com o SNC, aprovado pela Comissão de Normalização Contabilística no passado dia 3 de Julho de 2007, e que em breve entrará em vigor, revogando o POC e as Directrizes Contabilísticas, que apresenta uma estrutura conceptual para a contabilidade enquanto um dos seus elementos.

O SNC é um modelo que se caracteriza pelos seguintes aspectos:

- Assenta mais em princípios do que em regras explícitas (CNC, 2007b);
- Está em sintonia com as NIC emitidas pelo IASB e adoptadas pela União Europeia (Regulamento nº 1606/2002), e em simultâneo em coerência com a 4ª e 7ª Directivas Comunitárias (CNC, 2007b);
- Atende às diferentes necessidades de relato financeiro, englobando Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e também Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) aplicáveis às pequenas empresas, assim classificadas em função do volume de vendas líquidas e outros rendimentos, e do valor total do balanço (CNC, 2007b).

Apesar de caracterizarmos o SNC como atendendo às diferentes necessidades de relato financeiro, o §7 da sua estrutura conceptual (CNC, 2007a) refere que esta se aplica “às demonstrações financeiras de todas as entidades comerciais, industriais e de negócios que relatam, quer sejam do sector público³ ou privado”. Portanto, a base conceptual da contabilidade (empresarial) em Portugal, com o SNC, passará a assentar nessa estrutura conceptual “independente quer da dimensão das unidades económicas (entidades) quer das suas necessidades de relato financeiro” (Guimarães, 2007: 16), isto é, trata-se de uma estrutura conceptual comum a todas as empresas, independentemente da sua dimensão.

A estrutura conceptual do SNC (CNC, 2007a: §2), não constitui uma norma de relato financeiro, e tem o propósito de ajudar aqueles que preparam as demonstrações financeiras na aplicação das NCRF (e NCRF-PE) e, em simultâneo, ajudar os utilizadores desta informação a interpretarem a informação contida nas demonstrações financeiras.

A estrutura conceptual do SNC, e à semelhança do exposto anteriormente, é constituída pelos seguintes elementos:

- utentes e necessidades de informação;
- objectivos das demonstrações financeiras;
- pressupostos subjacentes;
- características qualitativas das demonstrações financeiras;
- conceito, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras;
- conceitos de capital e manutenção do capital.

Se compararmos em termos conceptuais o preconizado no POC e na estrutura conceptual do SNC chegamos ao exposto na figura 1, que evidencia claramente as lacunas conceptuais existentes no POC e nas Directrizes Contabilísticas. A introdução da estrutura conceptual do SNC vem colmatar essas lacunas conceptuais, introduzindo um conjunto de conceitos imprescindíveis à aplicação das normas contabilísticas,

³ Refere-se aqui ao Sector Público Empresarial (SPE), e já não ao Sector Público Administrativo (SPA) sujeito à chamada Contabilidade Pública.

traduzindo-se num importante passo na normalização da Contabilidade Empresarial em Portugal.

Figura 1 – O POC *versus* a Estrutura Conceptual (EC) do SNC

| Elementos de uma Estrutura Conceptual | O POC (1989) | A EC do SNC (CNC, 2007a) |
|--|---|---|
| 1. Utilizadores da Informação Financeira e suas necessidades | Cap. 3, ponto 3.1. refere quais os destinatários da informação financeira, mas não refere particularmente as necessidades informativas de cada um. | §§9 a 11 referem os utentes da informação e suas necessidades. |
| 2. Objectivos da Informação Financeira | Cap. 3, ponto 3.1 apresenta os objectivos da informação financeira. | §§12 a 21 apresentam o objectivo das demonstrações financeiras. |
| 3. Características Qualitativas da Informação Financeira | Cap. 3 apresenta três características da informação financeira. | §§24 a 46 apresentam um conjunto amplo de características qualitativas. |
| 4. Elementos das Demonstrações Financeiras: conceito, reconhecimento e mensuração | O POC, bem como as Directrizes Contabilísticas, não definem os elementos das demonstrações financeiras, nem os seus critérios de reconhecimento. Quanto à mensuração, o POC apenas refere alguns aspectos nos critérios de valorimetria (cap. 5) e a DC nº 13 desenvolve o conceito de justo valor. | Conceitos: §§47 a 79 Reconhecimento: §§80 a 96 Mensuração: §§97 a 99 |
| 5. Conceitos de capital e manutenção do capital | Nada é referido no POC acerca destes conceitos. | Conceitos de capital: §§100 a 101 Conceitos de manutenção do capital: §§102 a 108 |
| 6. Princípios contabilísticos | Cap. 4 apresenta sete princípios contabilísticos. | Não apresenta explicitamente os princípios contabilísticos mas estes estão implícitos na EC, denominando a uns de Pressupostos Subjacentes e a outros associando-os às características qualitativas da informação financeira, ou às bases de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras (é o caso do princípio do custo histórico). |

Fonte: Elaboração própria.

Uma vez que a estrutura conceptual do SNC está em conformidade com a do IASB, digamos que se trata de uma transposição desta, sendo constituída pelo mesmo conjunto de elementos, podemos afirmar que a estrutura conceptual do IASB, constitui um importante contributo na resolução da problemática conceptual da contabilidade em

Portugal e também a nível internacional. Também a nível internacional, muito se deve ao *Financial Accounting Standards Board* (FASB), que tem publicado as *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC), que apresentam soluções para algumas das questões conceptuais da contabilidade.

3.2. ÂMBITO PÚBLICO: O POCP E A NECESSIDADE DE UMA ESTRUTURA CONCEPTUAL

No âmbito da Contabilidade Pública⁴, o POCP⁵ é muito “pobre” em termos conceptuais, fazendo apenas menção a alguns aspectos conceptuais, nomeadamente:

- aos objectivos do POCP e da informação financeira resultante da sua aplicação (referidos no preâmbulo do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o POCP);
- aos princípios contabilísticos (mencionados no seu Cap. 3);
- a alguns critérios de valorimetria (mencionados no seu Cap. 4).

Por outro lado, em Portugal não existe nenhuma estrutura conceptual que atenda às especificidades e características da Contabilidade Pública, e que ultrapasse as lacunas conceptuais dos planos públicos.

Portanto, a questão reside em analisar se a estrutura conceptual de âmbito empresarial, nomeadamente a apresentada no SNC, poderá ser aplicada ao âmbito público.

Se procedermos a uma comparação dos vários elementos/termos existentes no âmbito empresarial e público, verificamos que:

- apesar de muitos termos possuírem iguais interpretações no âmbito público e empresarial, existem outros que são específicos da Contabilidade Pública ou da Contabilidade Empresarial e que, portanto, merecem um tratamento em separado (por exemplo, os elementos de cariz orçamental, característicos da Contabilidade Pública, nomeadamente o orçamento, a receita, a despesa, entre outros);

⁴ Estão sujeitas à Contabilidade Pública as entidades do Sector Público Administrativo (não têm por objectivo a obtenção de lucro). As entidades do Sector Público Empresarial estão sujeitas à Contabilidade Empresarial ou Privada.

⁵ E os restantes planos públicos sectoriais.

- existem elementos com diferentes terminologias atribuídas na Contabilidade Pública (por exemplo, a denominação de “fundos próprios” atribuída ao que equivalentemente se denomina de “capital próprio” na Contabilidade Empresarial);
- existem elementos com iguais denominações nos dois sistemas contabilísticos, mas com diferentes interpretações (por exemplo, o caso do “resultado líquido do exercício”).

Estas diferenças, resultantes essencialmente das características e objectivos das entidades sujeitas a estes sistemas contabilísticos, bem como dos diferentes problemas com que elas se deparam, permitem-nos concluir que a existência de uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública é necessária em virtude das especificidades deste sistema contabilístico.

Criarmos uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública, não significa que ela seja completamente distinta das existentes no âmbito empresarial; pelo contrário, poderemos partir da estrutura conceptual aplicável à Contabilidade Empresarial, por exemplo a do SNC ou a do IASB, e procedermos a adaptações em função das especificidades da Contabilidade Pública.

Neste sentido, deveremos também atender ao trabalho existente no âmbito público a nível internacional, como por exemplo:

- às normas internacionais aplicáveis ao sector público emanadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC);
- às normas conceptuais aplicáveis à contabilidade das entidades governamentais (por exemplo, *Concept Statement n° 1 – “Objectives of Financial Reporting”*) emanadas pelo *Governmental Accounting Standards Board* (GASB);
- às normas aplicáveis às entidades que não têm por objectivo o lucro emanadas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB); ou ainda,
- aos documentos/normas emanados por entidades privadas sem cariz internacional, como a *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) que publicou uma estrutura conceptual para a informação financeira das entidades públicas.

Todos estes organismos têm-se preocupado, a nível internacional, com a problemática conceptual da contabilidade, nomeadamente no âmbito das entidades que não têm por objectivo a obtenção de lucro, e mais especificamente no âmbito público, sendo os seus trabalhos um enorme contributo neste tema.

4. ELEMENTOS DA ESTRUTURA CONCEPTUAL – PERSPECTIVA PORTUGUESA E INTERNACIONAL

4.1. OS UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

A utilidade da informação financeira depende da satisfação das necessidades informativas dos seus utilizadores, daí a importância de se definirem os utilizadores e as suas necessidades de informação enquanto elemento da estrutura conceptual.

Uma primeira classificação dos utilizadores, divide-os em utilizadores internos e externos, estes últimos com acesso mais limitado à informação do que os primeiros.

Relativamente aos utilizadores da informação financeira, a estrutura conceptual do SNC segue o estabelecido na estrutura conceptual do IASB. Neste âmbito, o SNC é mais completo do que o POC, pois apresenta, na sua estrutura conceptual, nos §§9 a 11, um conjunto de utilizadores da informação financeira das empresas, idêntico ao apresentado no POC, mas acrescenta as necessidades de cada um deles, a saber:

- Investidores: necessitam de informação para avaliar o risco e o retorno dos seus investimentos;
- Empregados: procuram informação para avaliar a estabilidade dos seus empregos e do recebimento das suas remunerações e benefícios de reforma futuros;
- Mutuantes: a preocupação reside no recebimento atempado dos seus empréstimos e respectivos juros;
- Fornecedores e outros credores comerciais: preocupam-se com o recebimento atempado das quantias que lhes são devidas;
- Clientes: necessitam de informação acerca da continuidade da empresa, sobretudo quando dependem economicamente dela;

- Governo e seus departamentos: necessitam de informação que lhes permita decidir acerca da alocação de recursos e das políticas de tributação;
- Público: a preocupação reside no contributo da empresa para a economia local;
- Órgão de gestão, apresentado no §11 do SNC, como responsável pela elaboração da informação e em simultâneo como utilizador desta.

O FASB (1978), no §4 da *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) nº 1, apresenta um conjunto de utilizadores idêntico ao apresentado anteriormente, e acrescenta que em termos empresariais os principais utilizadores são os investidores e credores, que se preocupam com a informação acerca da empresa onde efectuaram os seus investimentos.

Relativamente ao âmbito público, o FASB, na SFAC nº 4 (FASB, 1980b), dirigida às entidades que não sejam de negócios, apresenta como utilizadores, os fornecedores de recursos, eleitores, Governos e seus corpos, e os gestores; dentro destes quatro grupos apresenta um vasto número de utilizadores.

Também no âmbito público, o GASB (1987) na *Concept Statement* nº 1, apresenta como utilizadores internos os órgãos de gestão, e relativamente aos utilizadores externos é bastante completo na sua classificação, ao mencionar três grupos: grupo dos cidadãos (contribuintes, eleitores, receptores de serviços, cidadãos em geral, entre outros); grupo dos corpos legislativos e de controlo (Tribunal de Contas, Órgãos do Governo, representantes directos dos cidadãos, etc.); grupo dos investidores e credores.

Como vimos, existem utilizadores da informação comuns no âmbito público e no âmbito empresarial, contudo, eles possuem diferentes papéis nessas entidades e as suas necessidades informativas possuem diferentes intensidades.

Os principais utilizadores no âmbito empresarial são os internos, investidores (proprietários) e órgãos de gestão; enquanto que no âmbito público, em virtude da inexistência do papel de proprietário, dá-se mais importância aos utilizadores externos.

4.2. OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Em conformidade com a estrutura conceptual do IASB, e atendendo também ao referido no POC e na Directriz Contabilística nº18, o SNC apresenta, no §12 da sua estrutura conceptual (CNC, 2007a: §12), como objectivo genérico da informação financeira, de âmbito empresarial, “proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas”.

No âmbito empresarial, a nível internacional, temos a estrutura conceptual do IASB (1989), que se assemelha neste elemento, ao mencionado no SNC. Ou ainda, a SFAC nº 1 do FASB (1978: §9), que apresenta também como objectivo genérico, “disponibilizar informação útil na tomada de decisões empresariais e económicas – para fazer escolhas fundamentadas entre usos alternativos de recursos escassos, na condução de actividades empresariais e económicas”. Ambos os organismos dão importância à informação acerca da posição financeira.

No âmbito público, e antes da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, os objectivos da informação eram a prestação de contas e o controlo da legalidade. Com essa reforma, para além destes objectivos, dá-se também importância ao fornecimento de informação económica, financeira e orçamental, que satisfaça as necessidades dos seus utilizadores e que seja de apoio à tomada de decisões.

Neste mesmo âmbito, mas a nível internacional, na SFAC nº 4, do FASB (1980b), é atribuída importância à continuidade da entidade e à alocação de recursos, uma vez que é necessário efectuar “escolhas racionais entre recursos escassos e usos alternativos”. Também no âmbito público, na *Concept Statement* nº 1 – “*Objectives of Financial Reporting*”, do GASB (1987), são apresentados os seguintes objectivos básicos da informação financeira: prestação de contas, avaliação dos resultados operacionais obtidos, do nível dos serviços prestados e da capacidade da entidade em fazer face às suas obrigações. Na Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público (NICSP) nº 1 – “Apresentação das Demonstrações Financeiras”, da IFAC (2000), é apresentado um objectivo genérico da informação idêntico ao referido por estes organismos, sobretudo pelo IASB.

Além do objectivo genérico da informação, e em consonância com este, são definidos objectivos específicos, em função das necessidades específicas dos utilizadores da informação, seja pública ou privada, e portanto, do tipo de informação a disponibilizar.

Em suma, dizemos que, no âmbito empresarial e público, o objectivo genérico da informação é o mesmo, e prende-se no fornecimento de informação útil para a tomada de decisões. A diferença, do âmbito empresarial para o público, reside nos objectivos específicos, definidos em função das necessidades dos seus utilizadores, e da ênfase atribuída a cada um deles.

4.3. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

As características qualitativas da informação financeira, ou também denominadas de requisitos, visam potenciar a utilidade da informação e, conforme refere o §46 da estrutura conceptual do SNC (CNC, 2007a), juntamente com a aplicação das normas contabilísticas, permitem o alcance da imagem verdadeira e apropriada da informação.

No que respeita ao âmbito empresarial, o POC apresenta apenas três características da informação: a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade. A estrutura conceptual do SNC (CNC, 2007a), seguindo o mencionado na estrutura conceptual do IASB, apresenta, nos §§24 a 46, um conjunto amplo de características qualitativas, referindo como características principais: compreensibilidade, relevância (integra a materialidade), fiabilidade (integra a representação fidedigna, a substância sobre a forma, a neutralidade, a prudência e a plenitude), e a comparabilidade.

O FASB (1980a) apresenta, na SFAC nº 2, uma hierarquia das características qualitativas, referindo como características primárias, a relevância (componentes: valor predictivo, valor retrospectivo, oportunidade) e a fiabilidade (componentes: verificabilidade, representação fidedigna); e, como características secundárias, a comparabilidade e a neutralidade.

No âmbito público, em Portugal, o POCP nada refere a este respeito, o que mais uma vez evidencia a necessidade de definir uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública.

Contudo, no âmbito público, e a nível internacional, alguns organismos fazem menção a este elemento conceptual. É o caso, por exemplo, da IFAC (2000) que, no apêndice 2 da NICSP nº1, apresenta um conjunto de características qualitativas, seguindo o apresentado na estrutura conceptual do IASB. Ou ainda, o caso do GASB (1987) que, na *Concept Statement* nº 1, apresenta as seguintes características da informação financeira: compreensão, veracidade (fiabilidade), relevância, consistência e comparabilidade; mas, nada refere acerca da sua hierarquia.

Vemos assim que não existem diferenças notórias nas características mencionadas pelos diferentes organismos, do âmbito público para o empresarial, o que nos permite concluir que estes dois sistemas de contabilidade não implicam necessariamente características qualitativas diferentes. Não obstante, poderão surgir diferenças em termos de interpretação de cada característica, atendendo ao meio ao qual se aplicam esses sistemas contabilísticos.

4.4. CONCEITO, RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Apenas serão alvo de análise neste ponto, em virtude da extensão deste tema, os seguintes elementos do balanço (uma das demonstrações financeiras produzidas pela contabilidade empresarial e pública): activo, passivo e capital próprio/fundos próprios.

4.4.1. Conceito e Reconhecimento

4.4.1.1. O Activo

Relativamente ao conceito e critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras, tanto o POC como o POCP são omissos.

Ultrapassando esta lacuna, no âmbito empresarial, a estrutura conceptual do SNC (CNC, 2007a) apresenta, na alínea a) do §49, o conceito de activo, referindo que um “activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”. Este conceito segue o conceito de activo mencionado na alínea a) do §49 da estrutura conceptual do IASB (1989).

Conceito idêntico é apresentado pelo FASB (1985), na SFAC nº 6, §25, definindo activo como “provável benefício económico futuro obtido ou controlado por uma determinada entidade em resultado de uma transacção ou evento passado”.

Conforme acabamos de analisar, a CNC, o IASB, e o FASB definem os activos atendendo aos benefícios económicos futuros produzidos por esse activo. Esses “benefícios económicos futuros” referem-se ao “potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade” (CNC, 2007a: §52; IASB, 1989: §53).

Sendo um elemento reconhecido como activo pela sua capacidade de produzir benefícios económicos futuros para a entidade, a sua vida enquanto activo aparece limitada por essa capacidade, portanto quando esta desaparecer “o activo converte-se num custo, numa redução de recursos ou numa perda” (Yebra Cemborain, 2000: 202).

Uma vez apresentado o conceito de activo, direccionado para o âmbito empresarial, devemos de nos questionar se poderemos aplicá-lo também ao âmbito público.

Na Contabilidade Pública, nem todos os activos produzem benefícios económicos futuros em termos de fluxos de caixa ou seus equivalentes, isto é em termos de rendimentos⁶, mas sim esses activos são vistos em função do seu potencial de prestar serviços. Portanto, os benefícios económicos futuros, da definição de activo, devem ser interpretados, na Contabilidade Pública, em resultado da quantidade e qualidade de serviços prestados por esse activo, isto é, pela sua capacidade de prestar serviços. Por

⁶ Destaca-se, por exemplo, a maioria dos bens de domínio público que, apesar de não produzirem rendimentos para a entidade, são classificados como activos públicos nos planos de Contabilidade Pública.

essa razão a NICSP nº 1, da IFAC (2000), apesar de apresentar uma definição de activo igual à da estrutura conceptual do IASB (1989), acrescenta nas características de activo público o seu potencial de prestar serviços.

Tal capacidade de prestar serviços de um activo público deve ser interpretada como a capacidade que o activo possui de satisfazer as necessidades daqueles que são seus beneficiários e de contribuir, directa ou indirectamente, por si ou conjuntamente com outros activos, para a concretização dos objectivos da entidade.

Assim, no âmbito da Contabilidade Pública, o facto de um elemento não produzir rendimentos, não deverá ser motivo para que não seja classificado como activo, uma vez que neste âmbito se tem de atender à sua capacidade de prestar serviços e não exclusivamente à produção de rendimentos.

Face ao exposto, podemos dizer que o conceito de activo no âmbito público face ao âmbito empresarial possui uma diferente interpretação, implicando que se proceda a alguns ajustes.

Entendemos correcto, o conceito de activo público, apresentado pela AECA (2001), no §194 da sua estrutura conceptual para as entidades públicas, referindo que um activo público é “um recurso controlado pela entidade como resultado de factos passados, do qual seja provável a prestação futura de serviços públicos ou a obtenção de rendimentos”.

Quanto ao reconhecimento de um elemento como activo, não basta que preencha o seu conceito, deve cumulativamente preencher também os seus critérios de reconhecimento. A estrutura conceptual do SNC (CNC, 2007a), no §87, e a estrutura conceptual do IASB (1989), no §89, referem dois critérios de reconhecimento dos activos, a saber:

- seja provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade;
- possa ser mensurado com fiabilidade.

Relativamente ao reconhecimento dos activos públicos devemos atender às diferenças do conceito de activo público face ao empresarial; portanto, para que um elemento seja

reconhecido como activo público deve preencher o seu conceito e os seus dois critérios de reconhecimento, a saber:

- seja provável a sua aplicação no alcance dos objectivos da entidade e na prestação de serviços;
- possa ser mensurado com fiabilidade.

Em suma, quer estejamos a falar do âmbito público ou empresarial, um elemento só pode ser reconhecido como activo, quando preencher o conceito de activo e os referidos critérios de reconhecimento.

4.4.1.2. O Passivo

A alínea b) do §49 da estrutura conceptual do SNC (CNC, 2007a), e conforme apresentado também na alínea b) do §49, da estrutura conceptual do IASB (1989), define passivo como “uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos”.

O FASB (1985), no §35 da SFAC nº 6, define passivos como “sacrifícios futuros prováveis de benefícios económicos resultantes de obrigações presentes, de uma entidade particular, de transferir activos ou de prestar serviços a outras entidades no futuro como consequência de transacções ou acontecimentos passados”.

Ambos os conceitos fazem referência a uma obrigação presente, que o IASB (1989), no §61 da sua estrutura conceptual, refere que surge “somente quando o activo é entregue ou a empresa entra num acordo irrevogável para adquirir o activo”.

No âmbito público, a IFAC (2000), na NICSP nº 1, apresenta uma definição de passivo igual à apresentada pelo IASB. Não obstante, há certas particularidades da Contabilidade Pública que permitem distinguir alguns aspectos face aos passivos de âmbito empresarial. Nomeadamente, destaca-se o facto de que, para a liquidação de um passivo, no âmbito público, também é necessário despender de recursos, mas estes não

têm de lhes ter associados benefícios económicos futuros no sentido de rendimentos, o que faz sentido se atendermos ao referido no conceito de activo.

Atendendo a esta particularidade dos passivos de âmbito público, podemos definir passivo público como “uma obrigação presente resultante de um acontecimento passado, para a liquidação da qual a entidade terá de abdicar de recursos” (Rua e Carvalho, 2006: 168).

Quanto ao reconhecimento de em elemento enquanto passivo, não basta que preencha o seu conceito, deve cumulativamente preencher também os seus dois critérios de reconhecimento, definidos na estrutura conceptual do IASB (1989), no §91, e na do SNC (CNC, 2007a), no §89, a saber:

- seja provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente;
- possa ser mensurado com fiabilidade.

Adaptando o anteriormente exposto ao âmbito público e atendendo ao definido pela AECA (2001: §278), um elemento deve ser reconhecido como passivo público, quando cumulativamente preencha o seu conceito e os seus dois critérios de reconhecimento, a saber:

- seja provável que implique uma obrigação, no seu vencimento, de prescindir de recursos com capacidade para contribuir no alcance dos objectivos da entidade e na prestação de serviços;
- possa ser mensurado com fiabilidade.

A maior diferença entre passivos públicos e empresariais resulta, mais uma vez, da diferente interpretação dada, no âmbito público, aos “benefícios económicos futuros”. Não obstante, tanto no âmbito público como no empresarial, para que um elemento seja reconhecido como passivo tem de cumulativamente preencher o seu conceito e os seus dois critérios de reconhecimento.

4.4.1.3. Capital Próprio/Fundos Próprios

No POC e nas estruturas conceptuais do IASB e do SNC, é aplicado o termo “Capital Próprio” enquanto “interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos” (CNC, 2007a: alínea c) do §49).

Na Contabilidade Pública, e mais especificamente no POCP, a expressão utilizada é “Fundos Próprios”, que segundo a AECA (2001: §219), são “a parte residual dos activos da entidade, uma vez deduzidos todos os seus passivos”.

Como vemos, em termos algébricos “capital próprio” e “fundos próprios” referem-se ambos à diferença entre activos e passivos.

Contudo, em termos contabilísticos o seu significado é diferente. O capital próprio é interpretado à luz da teoria do proprietário, como sendo um interesse residual, pensado no sentido de que os proprietários investiram na empresa em troca de um retorno no futuro. Nas entidades públicas, e pela inexistência dessa posição de proprietário, os fundos próprios devem ser interpretados à luz da teoria da entidade, entendendo-se os fundos próprios como um interesse residual, no sentido de passivos não exigíveis, e já não como um retorno do investimento de proprietários.

Dentro dos fundos próprios, e tal como no capital próprio, temos entre outros elementos o resultado líquido. Em termos empresariais, e conforme refere o IASB (1989: §69), o resultado líquido é o retorno de um investimento, ou seja é uma medida de desempenho. No âmbito público, como o objectivo não é a obtenção de lucro, a medida do desempenho das entidades públicas deve ser vista em função da economia, eficiência e eficácia com que os recursos são obtidos e aplicados, e já não em função do resultado líquido. Portanto, no âmbito público o resultado líquido deve ser interpretado como a forma de analisar como os proveitos de um período em termos globais se relacionam com os custos desse mesmo período, sendo dada mais importância à forma como o resultado se compõe do que ao seu valor.

4.4.2. Mensuração ou Valoração

Podemos definir mensuração (ou valoração) de um elemento numa demonstração financeira como sendo a determinação do valor pelo qual o elemento deve ser reconhecido nessa demonstração financeira (IASB, 1989: §99; CNC, 2007a: §97).

A estrutura conceptual do SNC (CNC, 2007a: §98), e em conformidade com a do IASB (1989: §100), apresenta as seguintes bases ou critérios de mensuração (valoração):

- Custo histórico: “os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios” (CNC, 2007a: alínea a) do §98).

O POC refere-se ao custo histórico não apenas como um critério valorimétrico (no seu capítulo 5), mas também como um princípio contabilístico (no seu capítulo 4). Contudo, admite também excepções a este critério, quando refere, por exemplo relativamente às existências, que deverão ser registadas pelo preço de mercado sempre que este seja inferior ao custo de aquisição ou de produção.

De forma análoga, na Contabilidade Pública, os planos públicos também apresentam o custo histórico como princípio contabilístico e como principal critério de mensuração, admitindo contudo excepções, algumas delas semelhantes às apresentadas no âmbito empresarial, e outras distintas, nomeadamente no caso dos bens adquiridos a título gratuito, mencionados no ponto 4.1.4. dos critérios de valorimetria do POCP.

- Custo corrente: “os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação” (CNC, 2007a: alínea b) do §98).

- Valor realizável (de liquidação): “os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios” (CNC, 2007a: alínea c) do §98).

- Valor presente: “os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros fluxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros fluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios” (CNC, 2007a: alínea d) do §98).

- Justo valor: “quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas” (CNC, 2007a: alínea e) do §98).

De todos estes critérios, e em virtude da sua objectividade e fiabilidade, o custo histórico é o critério de mensuração mais utilizado. Contudo, ele peca pela sua perda de relevância, sobretudo em períodos inflacionistas. Para colmatar este problema o POC autoriza que se efectuem reavaliações quando legalmente autorizadas. Contudo, como tais reavaliações não são uma prática reiterada, não permitem ultrapassar esta desvantagem do custo histórico.

O IASB (1989: §100) apresenta na sua estrutura conceptual as primeiras quatro bases de mensuração apresentadas pelo SNC e acima transcritas; relativamente ao justo valor, não o apresenta na sua estrutura conceptual, mas refere-o nas suas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), nomeadamente nas valorações posteriores ao reconhecimento inicial de um elemento, sendo nuns casos de aplicação obrigatória, e noutros de aplicação alternativa.

No âmbito público, a IFAC nas suas Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público, também faz menção ao justo valor.

Em Portugal, apesar de existir a Directriz Contabilística nº 13/93, que procede a uma análise do conceito de justo valor, é com a aplicação do SNC e das NIC do IASB que o justo valor começa a ganhar importância na valoração dos elementos das demonstrações financeiras.

O justo valor ao recorrer no seu cálculo a valores de mercado, permite atribuir maior relevância à informação do que o custo histórico. Contudo, acarreta problemas de fiabilidade do seu cálculo quando, não existindo mercados de referência, se tenha de proceder à sua estimação. Apesar das desvantagens do justo valor, este está a ganhar cada vez mais importância face ao tradicional ao custo histórico.

Existindo várias bases ou critérios de mensuração/valoração dos elementos das demonstrações financeiras, a escolha de uma delas vai depender, de entre outros factores, da natureza monetária ou não monetária do elemento, do seu contributo no alcance dos objectivos da entidade que o detém e, portanto, da sua função dentro desta e do seu grau de permanência na mesma.

4.5. CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DO CAPITAL

O conceito de capital pode ser visto sob duas perspectivas:

- Conceito financeiro de capital: entendido como activos líquidos ou capital próprio da entidade (no âmbito público, refere-se aos fundos próprios da entidade);
- Conceito físico de capital: entendido como a capacidade produtiva da entidade (no âmbito público, como a capacidade operacional da unidade económica pública).

Uma entidade deve escolher destes dois conceitos o que considerar mais apropriado atendendo às necessidades dos utilizadores das suas demonstrações financeiras.

O conceito de manutenção do capital “está ligado à forma como uma empresa define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque fornece o ponto de referência pelo qual o lucro é quantificado” (IASB, 1989: §105).

Dizemos assim que, pela manutenção do capital financeiro, só se obtém um lucro quando a quantia financeira dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira desses activos no início do período, depois de excluir as distribuições/contribuições aos/dos sócios durante esse período. No âmbito público, a manutenção do capital financeiro, ou manutenção dos fundos próprios, está associada à estrutura financeira da entidade, nomeadamente ao nível de endividamento e à sua autonomia financeira; portanto, o resultado é visto como um excedente positivo ou negativo do montante dos fundos próprios no final do período relativamente ao início do período (AECA, 2001: §353).

Atendendo ao conceito de manutenção do capital físico falamos na obtenção de lucro apenas quando a capacidade física produtiva da entidade (ou os recursos necessários para se obter essa capacidade) no fim do período exceder essa capacidade existente no início do período, depois de excluir as distribuições/contribuições aos/dos sócios durante esse período. No âmbito público, o conceito é idêntico ao de âmbito empresarial, mas não considera as distribuições/contribuições aos/dos sócios, e portanto tem em conta a capacidade operacional da entidade baseando-se em critérios tais como o nível de prestação de serviços (AECA, 2001: §347).

4.6. OS PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS⁷

Actualmente, os princípios contabilísticos, que usualmente se denominam de geralmente aceites, são vistos enquanto macroregras básicas. Cañibano Calvo *et al.* (1985: 296) definem princípios contabilísticos como “os fundamentos básicos da disciplina contabilística, configurados como macroregras, qualquer que seja a sua natureza conceptual”.

A aplicação dos princípios contabilísticos visam o alcance da imagem fiel da situação económica e financeira (e também orçamental, tratando-se de entidades sujeitas à Contabilidade Pública) da entidade, e conforme refere Tua Pereda (1998: 750), por

⁷ Referimo-nos aqui aos denominados princípios de regularidade financeira. Na Contabilidade Pública, além desses princípios, existem também os princípios orçamentais, que não serão aqui alvo de análise.

“constituírem um mecanismo capaz de expressar a realidade económica das transacções alcançadas”.

Os planos contabilísticos portugueses, de âmbito empresarial e público, fazem alusão aos princípios contabilísticos, destacando-se como um dos poucos elementos conceptuais por estes incorporados. Quanto às estruturas conceptuais do IASB e do SNC, os princípios contabilísticos não aparecem aí definidos explicitamente sob essa designação, mas estão-lhes implícitos.

A figura 2 apresenta comparativamente os princípios contabilísticos apresentados no POC e o referido nas estruturas conceptuais do IASB e do SNC.

Figura 2 – Os princípios contabilísticos do POC e as Estruturas conceptuais do SNC e do IASB

| POC (1989) | Estrutura Conceptual do SNC (CNC, 2007a) | Estrutura Conceptual do IASB (1989) |
|---|--|---|
| Princípio da Continuidade | Pressuposto subjacente – “Continuidade” (§23) | Pressuposto subjacente – “Empresa em Continuidade” (§23) |
| Princípio da Consistência | Consequência da característica qualitativa da comparabilidade (§§39 a 42) | Consequência da característica qualitativa da comparabilidade (§§39 a 42) |
| Princípio da Especialização ou do Acréscimo | Pressuposto subjacente – “Regime de acréscimo” (§22) | Pressuposto subjacente – “Regime do Acréscimo” (§§22) |
| Princípio do Custo Histórico | Bases de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras (§98, alínea a)) | Bases de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras (§100, alínea a)) |
| Princípio da Prudência | Característica qualitativa associada à “Fiabilidade” (§37) | Característica qualitativa associada à “Fiabilidade” (§37) |
| Princípio da Substância sobre a forma | Característica qualitativa associada à “Fiabilidade” (§35) | Característica qualitativa associada à “Fiabilidade” (§35) |
| Princípio da Materialidade | Característica qualitativa associada à “Relevância” (§§29 e 30) | Característica qualitativa associada à “Relevância” (§§29 e 30) |

Fonte: Elaboração própria

Conforme a figura 2, tanto a estrutura conceptual do SNC, como a do IASB, apresentam implicitamente os princípios contabilísticos, mas sob outras designações: a uns denominam de pressupostos subjacentes, a outros classificam-nos como características

qualitativas associadas a outras características, ou ainda como uma base ou critério de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras.

Relativamente à Contabilidade Pública, se compararmos os princípios contabilísticos preconizados no POCP e no POC, verificamos que o POCP apresenta os mesmos princípios referidos no POC, com excepção do princípio da substância sobre a forma que não é apresentado explicitamente no POCP mas que lhe está implícito no tratamento dos bens adquiridos em regime de leasing; para além disso, o POCP ainda acrescenta dois outros princípios, característicos da realidade à qual se aplica a Contabilidade Pública, que são: o “Princípio da Entidade Contabilística” e o “Princípio da Não Compensação”. Na elaboração de uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública deveremos atender também a estes dois princípios acrescentados no POCP, e ainda definir os princípios contabilísticos de carácter orçamental, referidos na Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto, aos quais o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) também faz menção.

Vemos assim que os princípios contabilísticos, cuja aplicação é imprescindível para o alcance da imagem fiel, devem ser entendidos como um outro componente/elemento da estrutura conceptual, mesmo que sob outra designação ou classificação.

5. CONCLUSÃO

Conforme pudemos constatar, são evidentes as carências conceptuais existentes nos planos contabilísticos portugueses, tanto de âmbito público como empresarial, ao não incluírem um conjunto de conceitos, subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras, que permitam alcançar uma maior coerência na sua aplicação.

Contudo, no âmbito empresarial, essas necessidades conceptuais serão colmatadas, com a aplicação da estrutura conceptual integrada no novo SNC, e já aprovada pela CNC, introduzindo um conjunto de elementos conceptuais, dos quais de destacam: um conjunto amplo de características qualitativas da informação, os conceitos dos elementos das demonstrações financeiras, seus critérios de reconhecimento e

mensuração, os conceitos de capital e manutenção do capital, ou ainda os pressupostos subjacentes (no POC classificados como princípios contabilísticos).

Conforme verificamos a estrutura conceptual contida no SNC, e que em breve entrará em vigor, segue o estipulado na estrutura conceptual do IASB (1989), não só nos elementos que apresenta como também no seu conteúdo, sendo também concordante com outros normativos/documentos emanados a nível internacional acerca deste assunto.

Contudo, não é possível a existência de uma estrutura conceptual comum ao sistema de Contabilidade Empresarial e Pública, em virtude das especificidades da Contabilidade Pública e das entidades às quais esta se aplica; nomeadamente, pelo facto das entidades públicas não possuírem por objectivo a obtenção de lucro, ou ainda, de alguns elementos classificados como activos públicos não produzirem rendimentos, influenciando significativamente a definição dos elementos da estrutura conceptual.

A solução será criar uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública em Portugal, partindo das existentes no âmbito empresarial, tanto a do SNC como das existentes a nível internacional, e proceder a adaptações e alterações atendendo às especificidades da Contabilidade Pública e também às estruturas conceptuais existentes no âmbito público a nível internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Normas e outra Legislação:

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, AECA (1999) *El Marco Conceptual para la Información Financiera, Serie Principios Contables* “Documentos AECA” Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, AECA (2001) *El Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas* “Documentos AECA - Serie Contabilidad y Administración del Sector Público” Madrid.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, CNC (1993) *Directriz Contabilística nº13* “Conceito de Justo Valor” Lisboa.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, CNC (1997) *Directriz Contabilística nº18* “Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites” Lisboa.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, CNC (2007a) *Sistema de Normalização Contabilística (SNC)* “Estrutura Conceptual” Lisboa.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, CNC (2007b) *Sistema de Normalização Contabilística (SNC)* “Articulado ao DL do SNC e anexo ao mesmo” Lisboa.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, CNC (2007c) *Sistema de Normalização Contabilística (SNC)* “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)” Lisboa.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, CNC (2007d) *Sistema de Normalização Contabilística (SNC)* “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Empresas (NCRF-PE)” Lisboa.

COMUNIDADE EUROPEIA, CE (1978) *Directiva 78/660/CEE do Conselho* (4ª Directiva).

COMUNIDADE EUROPEIA, CE (1983) *Directiva 83/349/CEE do Conselho* (7ª Directiva).

COMUNIDADE EUROPEIA, CE (2002) *Regulamento nº 1606/2002, de 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho.*

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, FASB (1978) *Statement of Financial Accounting Concepts nº1* “Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises” Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, FASB (1980a) *Statement of Financial Accounting Concepts nº2* “Qualitative Characteristics of Accounting Information” Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, FASB (1980b) *Statement of Financial Accounting Concepts nº4* “Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations” Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, FASB (1985) *Statement of Financial Accounting Concepts nº6* “Elements of Financial Statements” Connecticut.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, GASB (1987) *Concept Statement nº1* “Objectives of Financial Reporting” Connecticut.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, IASB (1989) *Estrutura Conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras* London.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC (2000) *Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público nº1* “Apresentação das Demonstrações Financeiras” New York.

PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE, POC (1989) *Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro*, com as alterações resultantes do Decreto-Lei nº238/91 de 2 de Julho e do Decreto-Lei nº35/2005 de 17 de Fevereiro.

PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DAS AUTARQUIAS LOCAIS, POCAL (1999) *Decreto-Lei nº54 – A/99 de 22 de Fevereiro*.

PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA, POCP (1997) *Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro*.

Livros e Artigos de Opinião:

CAÑIBANO CALVO, L., TUA PEREDA, J., LÓPEZ, J. L. (1985) “Naturaleza y filosofía de los principios contables” *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XIV, nº 47, Mayo-Ag. 1985, pp. 293-357.

FERNANDES FERREIRA, R. (1983) *Normalização Contabilística*, Dissertação de Doutoramento em Organização e Gestão de Empresas, no Instituto Superior de Economia da Universidade Técnica de Lisboa, Livraria Arnado, Lda., Lisboa.

GUIMARÃES, J. (2007) “A Estrutura Conceptual da Contabilidade – Do POC ao SNC” *Revista Electrónica INFOCONTAB* (<http://www.infocontab.com.pt>), nº 23, Agosto de 2007.

RUA, S., e CARVALHO, J. (2006) “Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual”, Publisher Team, Lisboa.

TUA PEREDA, J. (1998) “El derecho Contable: Una realidad de Nuestros Dias” Comunicação apresentada nas VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria, Vol. I, ISCAC, ISCAL E ISCAP.

YEBRA CEMBORAIN, R. Ó. (2000) “Definición y Reconocimiento de los Elementos de los Estados Financieros” *El Marco Conceptual para la Información Financiera – Análisis y comentarios*, AECA, pp. 195-224.