



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN**

**Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis**

MARIA JOSÉ ONOFRE SANTOS

**ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMAS CONTÁBEIS DO
BRASIL E PORTUGAL**

Brasília
2006

MARIA JOSÉ ONOFRE SANTOS

**ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMAS CONTÁBEIS DO
BRASIL E PORTUGAL**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis. Área de concentração: Contabilidade Internacional.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Brasília
2006

MARIA JOSÉ ONOFRE SANTOS

**ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMAS CONTÁBEIS DO
BRASIL E PORTUGAL**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis. Área de concentração: Contabilidade Internacional.

Professor Doutor **Jorge Katsumi Niyama** - Orientador
Universidade de Brasília – UnB

Professor Doutor **José Luís de Castro Neto** – Avaliador externo
Universidade de São Paulo – USP

Professor Doutor **César Augusto Tibúrcio Silva** – Avaliador interno
Universidade de Brasília – UnB

Brasília, 17 de novembro de 2006

AGRADECIMENTOS

Especialmente a Deus, por tudo. À minha família pelo acompanhamento, apoio e o desejo conjunto pela conquista do mestrado.

Aos professores César Augusto Tibúrcio Silva, José Dionísio G. da Silva, Edwin Pinto de La Sota Silva, José Francisco Ribeiro Filho, José Matias Pereira, Otávio Ribeiro de Medeiros, Paulo Roberto Barbosa Lustosa e ao orientador deste trabalho, Jorge Katsumi Niyama, pelos ensinamentos que a mim proporcionaram.

Aos amigos do mestrado, Carlos Leonardo Klein Barcelos, Clésia Camilo Pereira, Ilírio José Rech, Ivone Vieira Pereira, Leonardo Vieira, Márcia Athayde Matias, Maria Celeste Baptista de Mello, Maria Lizete da Silveira, Moisés Ferreira da Cunha, Paulo Cesar Chagas e Rubens Peres Forster, pelo carinho, a convivência e aprendizagens que tivemos.

À Universidade Estadual de Goiás (UEG), em nome dos professores Elcival José de Souza Machado, José Antônio Moiana e José Izecias de Oliveira, pelo apoio concedido para a realização do curso. A outros amigos também da UEG, César Augustus Labre, Brandina Fátima Mendonça, Frank Rocha, Gisele Ramos, Idelmar Ribeiro, João Candido Barbosa, José Antônio Nunes Moraes, Márcia Regiane de Souza, Maria Lúcia Pereira Lima e Sílvia Helena Gomes, pela amizade, o carinho e a torcida para a conclusão deste trabalho.

À Ducineli Regis Botelho de Aquino, Fernanda Fernandes Rodrigues, Jorge Belo Lyra Filho e Patrícia de Souza Costa, pela amizade, companhia e apoio em muitas atividades. À Aline Nunes Feitosa, Luciane Lopes Stein e Márcia Gomes Barcelos pelo cordial atendimento na Secretaria do Programa de Mestrado da UnB.

À equipe da Secretaria de Planejamento da UnB, em nome dos professores Eduardo Tadeu Vieira e Nair Aguiar de Miranda, pela oportunidade e condições que me concederam para a realização de pesquisas sobre custos na UnB, e a Beatriz Fátima Morgan, pelo acompanhamento nessas pesquisas.

A Hernâni Olímpio Carqueja, José Manuel de Matos Carvalho, Luís Lima Santos, Miguel Romão, Pedro Neves e Pedro Paes de Vasconcelos, professores, em Portugal, por terem respondido aos meus questionamentos e enviado materiais para estudo. Ao professor Antônio Lopes de Sá, pela atenção e informações prestadas.

Enfim, àqueles que desejaram esse mestrado, muito obrigada!

RESUMO

Pesquisas que buscam identificar os fundamentos para as diferenças nos relatórios financeiros dos países indicam que fatores ambientais, incluindo a cultura, influenciam o desenvolvimento de sistemas contábeis em diferentes países. Entre os elementos formadores da cultura de um país, encontra-se a herança colonial, também apontada como um fator capaz de provocar diferenças em relatórios financeiros. O entendimento predominante sobre a herança colonial é que um país que foi colonizado tende a adotar uma contabilidade semelhante à do país que o colonizou. Considerando esse entendimento e o fato de o Brasil ter sido colonizado por Portugal, este estudo teve como objetivo identificar se as normas contábeis instituídas para sociedades anônimas no Brasil revelam semelhanças com as normas de Portugal. Foram analisadas normas societárias instituídas pelos dois países, no período de 1822 a 1986, em estudo com caráter qualitativo. A resposta à questão da pesquisa fundamentou-se no referencial teórico apresentado, especificamente sobre as normas contábeis instituídas no Brasil e em Portugal, bem como as suas origens. As informações obtidas a partir da identificação, da comparação e da análise das normas de cada país indicam que as normas contábeis instituídas no Brasil não apresentam características de que foram herdadas das normas de Portugal.

Palavras-chave: Herança colonial, Cultura, Normas contábeis, Portugal, Brasil.

ABSTRACT

Studies aiming to evidence the fundamentals that resulted in differences among national financial statements identify that environmental factors, like culture, have influenced the development of the accounting systems within the different countries. Among the elements that constitute the country's cultural framework, the colonial heritage can be found, being remarked as a factor capable of generating differences at the financial statements. The predominant understanding about colonial heritage points that a country that was a colony tends to adopt an accounting which resembles to the one adopted at the colonizing country. Based on this understanding and on the fact that Brasil was Portugal's colony, this study aimed to identify resemblances between the accounting standards settled for anonymous societies (*stock company*) in Brasil with those adopted in Portugal. In this study, under a qualitative approach, the societary standards adopted in both countries were analyzed from 1822 to 1986. The answer to this study's question has been based on the analyzed literature, specifically regarding the Brazilian and Portuguese adopted accounting procedures, as well as regarding their origins. The information from the identification, comparison and analysis of each countries standards have evidenced that the Brazilian accounting standards do not present characteristics that were inherited from the Portuguese standards.

Keywords: Colonial heritage, Culture, Accounting standards, Portugal, Brazil.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Modelo de balancete para fábricas.....	46
Quadro 2	Modelo de apresentação de observações para fábricas.....	46
Quadro 3	Modelo de balancete para companhias de navegação.....	47
Quadro 4	Modelo de apresentação de observações para companhias de navegação.....	47
Quadro 5	Contas para o conhecimento do valor acrescentado, numa ótica de produção.....	72
Quadro 6	Contas para o conhecimento do valor acrescentado, numa ótica de repartição.....	73
Quadro 7	Modelo para movimento das contas da situação líquida.....	76
Quadro 8	Modelo para movimento das contas de provisões.....	76
Quadro 9	Resumo do conteúdo das normas contábeis no Brasil e em Portugal, de 1822 a 1986.....	83
Quadro 10	Instituição das normas nos países.....	85
Quadro 11	Comparação dos princípios contábeis.....	88
Quadro 12	Percentuais dos valores contábeis.....	91
Quadro 13	Médias dos valores contábeis no Brasil.....	91
Quadro 14	Médias dos valores contábeis em Portugal.....	91

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APC	Associação Portuguesa de Contabilistas
APOTEC	Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade
APPC	Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas
ATOC	Associação dos Técnicos Oficiais de Contas
BACEN	Banco Central do Brasil
CCI	Código da Contribuição Industrial
CEE	Comunidade Comum Européia
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CROC	Câmara dos Revisores Oficiais de Contas
CTOC	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IAIB	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCNE	Plano de Contabilidade Geral para a Empresa
PGC	Plano Geral de Contabilidade

POC	Plano Oficial de Contabilidade
ROC	Revisor Oficial de Contas
SPC	Sociedade Portuguesa de Contabilidade

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Identificação do Problema.....	12
1.2 Objetivo Geral.....	16
1.2.1 Objetivos Específicos.....	16
1.3 Justificativa da Pesquisa.....	17
1.4. Delimitação do Estudo.....	17
1.5 Metodologia	18
1.6 Estrutura do Trabalho.....	20
2 A HERANÇA COLONIAL, A CULTURA E A INFLUÊNCIA DESSES ASPECTOS NA CONTABILIDADE.....	21
3 A PROFISSÃO CONTÁBIL.....	29
3.1 A Profissão Contábil no Brasil.....	29
3.1.1 Entidades Representativas da Profissão Contábil no Brasil.....	31
3.1.1.1 Conselho Federal de Contabilidade.....	31
3.1.1.2 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.....	32
3.1.1.3 Comissão de Valores Mobiliários.....	32
3.2 A Profissão Contábil em Portugal.....	33
3.2.1 Entidades Representativas da Profissão Contábil em Portugal.....	36
3.2.1.1 Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas.....	36
3.2.1.2 Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.....	37
3.2.1.3 Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.....	37
3.2.1.4 Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade.....	38
3.2.1.5 Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração.....	39
3.2.1.6 Comissão de Normalização Contabilística.....	40
4 NORMAS CONTÁBEIS.....	41
4.1 Normas Contábeis Aplicáveis às Sociedades Anônimas no Brasil.....	44
4.1.1 Lei n. 556, de 1850.....	45

4.1.2 Lei n. 1.083, de 1860.....	45
4.1.3 Decreto n. 1.102, de 1903.....	47
4.1.4 Decreto-Lei n. 2.627, de 1940.....	47
4.1.5 Decreto-Lei n. 486, de 1969.....	49
4.1.6 Circular n. 179, de 1972.....	50
4.1.7 Lei n. 6.404, de 1976.....	54
4.1.8 Resolução CFC n. 530, de 1981.....	60
4.2 Normas Contábeis Aplicáveis às Sociedades Anônimas em Portugal.....	63
4.2.1 Código Comercial de 1833.....	64
4.2.2 Carta de Lei de 1867.....	65
4.2.3 Carta de Lei de 1888.....	65
4.2.4 Regulamento da Fiscalização das Sociedades Anônimas, de 1911.....	66
4.2.5 Decreto-Lei n. 45.103, de 1963.....	67
4.2.6 Decreto-Lei n. 49.381, de 1969.....	67
4.2.7 Decreto-Lei n. 147, de 1972.....	68
4.2.8 Decreto-Lei n. 47, de 1977.....	69
4.2.9 Código das Sociedades Comerciais, de 1986.....	78
4.3 Origem das Normas Contábeis no Brasil e em Portugal.....	79
5 NORMAS CONTÁBEIS DO BRASIL E DE PORTUGAL.....	83
5.1 Análise comparativa das normas.....	83
5.2 Predominância de valores contábeis.....	89
6 CONCLUSÃO	94
REFERÊNCIAS.....	96
ANEXOS.....	103
APÊNDICE.....	126

ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMAS CONTÁBEIS DO BRASIL E PORTUGAL

1 INTRODUÇÃO

1.1 Identificação do Problema

De acordo com Haller e Walton (2003), a Contabilidade é um meio de comunicação de informação econômica. Uma de suas áreas de atuação, a Contabilidade Internacional, ocupa-se do estudo das normas e práticas da disciplina em todo o mundo (CASTRO NETO, 1998, p. 55).

Radebaugh e Gray (2001, p. 15) separam a contabilidade internacional em: a) contabilidade comparativa ou descritiva e b) dimensões contábeis das transações internacionais e dos empreendimentos multinacionais. Para Weffort (2005, p. 20), a primeira tem como foco a análise das razões que levam às diferenças internacionais, enquanto a segunda volta-se para assuntos que envolvem negócios em âmbito internacional.

Na contabilidade comparativa ou descritiva, diversas pesquisas têm reconhecido a necessidade de harmonização das normas e práticas contábeis entre países e sugerido razões para as diferenças existentes (ELLIOT; ELLIOT, 1996; HALLER; WALTON, 2003; NOBES, 1998; NOBES; ROBERTS, 2000). Quanto às razões para as diferenças entre relatórios financeiros, Nobes (1998) analisou as que foram propostas por autores como, por exemplo (BELKAOUI, 1995; CHOI; MUELLER, 1992; NOBES; PARKER, 1995 e ZYSMAN, 1983). Entre as razões encontradas, foram destacadas:

- Natureza da propriedade associada à forma de financiamento das empresas – a propriedade de uma empresa pode ser de natureza *insider*, que corresponde àquela na qual o proprietário ou acionista participa diretamente da gestão e, por isso, detém conhecimentos que lhe permitem a tomada de decisão, independentemente da emissão de relatórios financeiros externos. Ao contrário, na de natureza *outsider* eles não participam da gestão, e para tomarem decisões, utilizam informações de relatórios financeiros. Quanto à forma de financiamento, uma empresa pode ser creditícia ou acionária. Na primeira, são os bancos ou o governo os principais investidores ou financiadores das atividades empresariais e, na segunda forma, são os acionistas os principais investidores e financiadores. Quando predominam as categorias *outsider* e acionária no mercado, a necessidade de evidenciação externa dos fatos contábeis toma uma dimensão maior, e dessa forma, os relatórios financeiros elaborados pela contabilidade atenderão a esse propósito. Se houver predomínio das categorias de financiamento creditício ou acionário de natureza *insider*, a necessidade de evidenciação será menor.
- Herança colonial – alguns países são afetados por influências culturais externas muito fortes, decorrentes de fatores como extensão territorial, estado de subdesenvolvimento, invasões ou *status* colonial precedente. Colônias ou antigas colônias são passíveis de adotarem práticas dos países colonizadores.
- Tributação – em países com sistema creditício de origem governamental, a legislação tributária tende a dominar as normas contábeis. Ao contrário, se

o sistema for predominantemente acionário, prevalece a contabilidade com visão justa e verdadeira.¹

- Inflação – países com altas taxas de inflação têm normas contábeis diferentes daqueles que não as possuem.
- Nível da profissão contábil – a existência de uma profissão forte pode influenciar a emissão de padrões e recomendações contábeis, e quando fraca, limita-se às atividades de escrituração.
- Sistema legal – países cujo sistema legal é codificado (*code law*) tendem a um grande detalhamento das normas contábeis a serem cumpridas e países com sistema de lei comum (*common law*), tendem a uma maior flexibilidade para as práticas contábeis.

Ao analisar as razões até então propostas, Nobes (1998, p. 170) considerou que duas delas, a natureza da propriedade do negócio, associada à forma de financiamento, e a herança colonial podem explicar as diferenças existentes entre relatórios financeiros. As demais razões foram apontadas por esse autor como conseqüências e não como causas das diferenças.

Sob o aspecto da herança colonial, Nobes (1998, p. 175) classifica o ambiente cultural dos países em “culturalmente dominado” ou “culturalmente auto-suficiente”, considerando, para a classificação, se o país foi ou não colonizado ou invadido por outras nações. Conforme esse autor, alguns países têm culturas indígenas fortes, enquanto outros têm culturas importadas e são ainda dominados e fortemente influenciados por forças externas. Acerca dos países que receberam forças externas, Hove (1986 apud NOBES, 1998, p. 170) argumenta que esses,

¹ Prevalência da essência sobre a forma.

provavelmente, utilizam um sistema contábil semelhante ao do país que receberam influência.

Sobre esse mesmo aspecto, Weffort (2005, p. 58) menciona que países que não sofreram invasão ou colonização tendem a receber menor influência externa na sua cultura e a desenvolver instituições mais compatíveis com suas necessidades e características, em vez de transplantarem um sistema contábil do país culturalmente dominante. Flower e Ebbers (2002) também entendem de forma semelhante, ao argumentarem que a influência do colonialismo é claramente demonstrada por sistemas de relatórios financeiros de países que são agora independentes. Para esses autores (p. 51), com poucas exceções, países colonizados adotam padrões e práticas dos colonizadores. Especificamente sobre a herança colonial portuguesa, Baydoun et al (1997, p. 322) observam que Macau, antiga colônia de Portugal, teve a maioria dos seus padrões contábeis derivados desse país.

De acordo com Haller e Walton (2003), o ambiente social, cultural e econômico de cada país influencia os objetivos dos relatórios financeiros, causando, por consequência, diferenças nos procedimentos contábeis. Quanto ao ambiente cultural, num estudo sobre a similaridade existente entre blocos econômicos, Gimenes et al (2004, p. 20) observam que os vínculos econômicos, políticos e culturais das nações sul-americanas desenvolveram-se, primeiro, com os países colonizadores, depois, com os centros dinâmicos do capitalismo e, por último, a atenção voltou-se para os países próximos.

Considerando esses argumentos sobre a influência da herança colonial na contabilidade de países que foram colonizados ou invadidos e o fato de ter sido o Brasil colônia de Portugal entre o século XVI e início do século XIX, levantou-se o

seguinte questionamento para esta pesquisa: **as normas contábeis instituídas no Brasil revelam semelhanças com as normas de Portugal?**

1.2 Objetivo Geral

Identificar se as normas contábeis instituídas no Brasil revelam semelhanças com as normas de Portugal.

1.2.1 Objetivos Específicos

- a) Verificar, na literatura, relatos sobre a origem das normas contábeis brasileiras, bem como sobre a influência ou a adaptação de normas contábeis portuguesas às brasileiras.
- b) Identificar as normas contábeis instituídas no Brasil e em Portugal para empresas constituídas na forma de sociedades anônimas, no período de 1822 a 1986.
- c) Identificar fatores semelhantes entre as normas contábeis do Brasil e de Portugal.

1.3 Justificativa da Pesquisa

Popper (1972) sustenta que todo enunciado científico deve ser capaz de ser submetido a teste, ao confronto com os fatos reais. Em uma de suas obras, afirma: “Nunca suponho que possamos sustentar a verdade de teorias a partir da verdade de enunciados singulares” (POPPER, 1972, p. 34). Seguindo o entendimento desse autor, esta pesquisa justifica-se pelo fato de se propor a estudar um aspecto – as normas contábeis do Brasil em relação às de Portugal, que compõe o questionamento deste trabalho, definido em decorrência da teoria que defende a influência da herança colonial na contabilidade de um país que foi colonizado.

1.4 Delimitação do Estudo

Foram analisadas as normas contábeis societárias compulsórias, destinadas às empresas constituídas sob a forma de sociedades anônimas de natureza privada, excetuando as instituições financeiras e outras de caráter específico. Delimita-se às sociedades anônimas pois essas têm, entre os tipos societários existentes nos países estudados, constituição mais antiga.

O período estudado começa em 1822 por ter sido finalizada, nesse ano, a colonização do Brasil por Portugal. Termina em 1986 devido a adesão de Portugal à União Européia, fato que levou o país à adoção das normas contábeis estabelecidas por essa organização.

Especificamente quanto às normas, não foram incluídas as de auditoria, as emitidas por órgãos representativos da classe profissional contábil² e de reguladores do mercado de valores mobiliários. Ressalta-se, entretanto, que a exclusão das normas dos organismos citados não compromete a conclusão apresentada.

Para a identificação da predominância de valores contábeis, foram utilizadas seis normas comuns aos dois países. O quantitativo selecionado corresponde às normas contempladas nas duas últimas legislações adotadas em cada país, dentro do período delimitado e com maior possibilidade de comparação.

1.5 Metodologia

Popper (1972, p. 46) sustenta que as teorias científicas nunca são inteiramente justificáveis ou verificáveis, mas que, não obstante, são suscetíveis de se verem submetidas à prova. Para esse autor, a verdade é inalcançável e as teorias científicas estão em perpétua mutação. Isso significa que se as conclusões de um teste se mostrarem aceitáveis ou forem comprovadas, a teoria terá, provisoriamente, passado pela prova, por não ter sido descoberto um motivo para rejeitá-la. Ao contrário, se a decisão for negativa ou falseada, o resultado falseará também a teoria. Caso seja confirmada pelos fatos, não significa que a teoria esteja certa em termos absolutos, significa que pode proporcionar alicerce temporário, enquanto resistir à realidade e não for posta em seu lugar uma teoria melhor.

Desse modo, esta pesquisa, na área de contabilidade internacional e especificamente, de contabilidade comparativa ou descritiva, foi desenvolvida

² Exceto as que tratam dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

utilizando métodos voltados aos objetivos específicos anteriormente definidos, buscando estudar a influência da herança colonial nas normas contábeis brasileiras.

Foi adotado o caráter qualitativo por possibilitar, de acordo com Bêrni (2002, p. 237), “descrever as qualidades de determinados fenômenos ou objetos de estudo”. Para os objetivos específicos “a” e “b”, utilizou-se o estudo exploratório. Segundo Beuren (2006, p. 80), “por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro [...]”.

Para o objetivo “a”, que diz respeito a sustentação literária, foram consultados livros, artigos e outras publicações que tratam sobre o tema pesquisado. No objetivo “b”, a identificação das normas contábeis instituídas no Brasil e em Portugal foi feita a partir da organização das normas destacadas na literatura brasileira e portuguesa, em ordem cronológica crescente.

No objetivo específico “c” que buscou a identificação de fatores semelhantes entre as normas, o estudo foi descritivo. Ríó (1997, p. 38) argumenta que estudos descritivos pesquisam um fenômeno para descrevê-lo completamente ou diferenciá-lo de outro, refletindo, o mais fiel possível, a realidade. Também de acordo com Beuren (2006, p. 81), descrever significa “identificar, relatar, comparar”. Para o atendimento desse objetivo foram realizados os seguintes procedimentos: a) separação dos conteúdos de natureza comum aos dois países, organizados em ordem crescente, quanto às suas datas de implantação; b) identificação das características semelhantes entre as normas que foram adotadas inicialmente em Portugal em relação às adotadas posteriormente no Brasil, por meio de comparação textual e c) análise da predominância de valores contábeis em normas previstas nas duas últimas legislações adotadas no Brasil e em Portugal dentro do período delimitado, a partir da comparação de itens comuns aos dois países.

O procedimento utilizado tem natureza bibliográfica pois, conforme Gil (2002, p. 44), a pesquisa foi “desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Gil (2002, p. 45) complementa que esse tipo de procedimento permite ao pesquisador uma cobertura de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente e “esta vantagem é particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço”. Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 65), a pesquisa bibliográfica “procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”.

1.6 Estrutura do Trabalho

Esta dissertação foi desenvolvida com a seguinte seqüência de conteúdos: no capítulo 1, constam a introdução, a identificação do problema, o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa da pesquisa, a delimitação do estudo, a metodologia e essa estrutura. No capítulo 2, constam referenciais teóricos sobre a herança colonial, a cultura e a influência desses aspectos na contabilidade. O capítulo 3 descreve a profissão contábil no Brasil e em Portugal, bem como as entidades representativas da profissão, nesses países. O capítulo 4 descreve as normas contábeis aplicáveis às sociedades anônimas no Brasil e em Portugal e suas origens nesses países. O capítulo 5 apresenta uma análise comparativa entre as normas contábeis do Brasil e de Portugal. O capítulo 6 traz a conclusão e sugestões para futuras pesquisas.

2. A HERANÇA COLONIAL, A CULTURA E A INFLUÊNCIA DESSES ASPECTOS NA CONTABILIDADE

A herança colonial é vista como um dos fatores que formam a cultura de um país que foi colônia em períodos passados. Também há o entendimento de que a cultura de um país influencia a sua contabilidade (BELKAOUI; PICUR, 1991; HAMID et al 1993; HARRISON; MCKINNON, 1986; JAGGI, 1975; JAGGI; LOW, 2000; VIOLET, 1983).

A herança colonial estende-se ao sistema legal e a outros fatores culturais e de base, não apenas às importações diretas da contabilidade (PARKER, 1989, apud NOBES, 1998, p. 170). Para Harrison e McKinnon (1986, p. 239), o desenvolvimento da contabilidade, como qualquer outro processo social, é afetado pela cultura nacional e o ambiente institucional. Um exemplo desse fato pode ser observado em Cingapura. Briston e Liang (1990, p. 278) expõem que, nesse país, a primeira Lei societária foi a Lei Societária da Índia, adotada na colônia, em virtude de que Cingapura estava sob regra britânica. Complementam esses autores que antes de 1900, a legislação societária em Cingapura foi predominantemente influenciada pela lei da Índia que, por sua vez, derivou, principalmente, da lei britânica.³ Então, concluem, até 1900 Cingapura foi fortemente influenciada pela legislação britânica, via Índia.

Jaggi (1975, p. 80), ao estudar o impacto do ambiente cultural em evidenciações financeiras, observou que o contador interpreta, para a administração, as regras, regulamentos e diretrizes profissionais relativos à evidenciação da informação. Porém, a estrutura para a preparação das demonstrações financeiras é provida por decisões da administração. As decisões, o desempenho e a efetividade

³ A Índia foi colonizada pelo Reino Unido e tornou-se independente em 1947.

da administração são significativamente influenciados por fatores culturais. Jaggi (1975, p. 84) observa que é importante uma adequada consideração para o impacto do ambiente cultural na evidenciação financeira.

A relevância da cultura e seus efeitos nas práticas contábeis têm sido objeto de muitos debates (CHANCHANI; MACGREGOR, 1999, p. 1). Esses autores argumentam que pesquisadores têm analisado o relacionamento da contabilidade com a necessidade de desenvolvimento de países, com o papel da religião, com o desenvolvimento de sistemas de controle e com a necessidade de harmonização.

Violet (1983, p. 3) examina a contabilidade como “um produto de sua cultura” e defende que cultura é um sistema de padrões de comportamentos, característico de uma sociedade e não resultado de uma herança biológica, sendo, portanto, um comportamento adquirido. Para Hofstede (1984, p. 21), cultura é uma programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo humano de outro. Ferreira (1999, p. 197) define cultura como o complexo dos padrões de comportamento, das crenças, das instituições, das manifestações artísticas, intelectuais etc., transmitidos coletivamente e típicos de uma sociedade. Chanchani e MacGregor (1999, p. 1) a definem como “variável central que ajuda-nos a entender valores dentro de um país”.

Segundo Violet (1983, p. 9), a contabilidade não pode ser isolada e analisada como um componente independente da cultura pois, “desde que a contabilidade é culturalmente determinada, outros valores culturais, crenças e instituições, influenciam-na”.

Gray (1988, p. 7) sugeriu uma estrutura teórica para ligar a contabilidade e a cultura, dentro da qual o impacto da cultura em valores contábeis e mudanças na contabilidade seriam estimados. Para propor a estrutura, esse autor considerou dimensões culturais sugeridas por Hofstede (1984).

Hofstede (1984) pesquisou sobre culturas nacionais em quarenta países, entre eles, Brasil e Portugal, concluindo que a cultura nacional é importante para explicar as diferenças em atitudes e valores das pessoas de cada país, em relação ao trabalho. Conforme esse autor, a palavra cultura é usualmente reservada para sociedades ou grupos étnicos ou regionais, mas pode ser aplicada igualmente a outras categorias ou coletividades humanas, como uma organização, uma profissão ou a família.

Para Hofstede (1984) as diferenças e similaridades nas culturas têm raízes históricas antigas e devem existir, nas sociedades, mecanismos que permitam a manutenção de padrões culturais por muitas gerações. Tais mecanismos ocorrem da seguinte forma: a) influências externas, como forças da natureza e dos seres humanos, dão origem a fatores ambientais como a geografia, a demografia e a economia; b) os fatores ambientais influenciam as normas sociais, ou seja, os valores compartilhados pelos principais grupos da população; e, c) as normas sociais, por consequência, influenciam, por exemplo, a estrutura e o funcionamento de instituições como a família, a política, a religião, a educação e a legislação, em cada país. Essas instituições, uma vez existentes, reforçam as normas das sociedades e as condições ambientais que as conduziram (HOFSTEDÉ, 1984, p. 22). Ainda conforme esse autor, nas instituições ou empresas, os administradores ou empregados de qualquer nível hierárquico apresentam quatro características ou dimensões de valores culturais diferentes entre os países: a distância do poder, a aversão à incerteza, o individualismo e a masculinidade.

O conceito de distância do poder é utilizado para descrever o relacionamento entre chefe e subordinado numa hierarquia (HOFSTEDÉ, 1984, p. 70). Refere-se à medida com que os participantes menos poderosos nas organizações aceitam a

distribuição desigual de poder. Quando o índice de distância do poder é alto em um país, chefes e subordinados consideram que ignorar a hierarquia é uma insubordinação. Ao contrário, em países em que esse índice é baixo, o fator considerado é a melhor forma para a realização de trabalhos, independentemente de hierarquia. Conforme a pesquisa de Hofstede (1984, p. 77), entre os quarenta países pesquisados, Brasil e Portugal foram classificados em 6º e 15º lugar, respectivamente, em relação ao alto índice de distância do poder.

A aversão à incerteza, segunda dimensão defendida por Hofstede (1984), representa a incerteza sobre o futuro, contra a qual o ser humano tenta lutar, usando artefatos como tecnologia, leis e religião. A tentativa de evitar incertezas busca obter maior estabilidade em empregos, por meio de formalização de práticas e regras, evitando idéias e práticas alternativas ainda não aprovadas. Países caracterizados pelo alto índice de busca para evitar a incerteza apresentam, como fator comum, a existência de empregos vitalícios. Por outro lado, países com menor índice apresentam grande mobilidade em relação a empregos. Na classificação dos países com maior aversão à incerteza, segundo Hofstede (1984, p. 122), o Brasil ocupa a 15ª posição e Portugal, a 2ª.

A terceira dimensão de cultura nacional é chamada individualismo, que representa o comportamento relacionado a atitudes individuais ou coletivas, predominante em determinada sociedade (HOFSTEDÉ, 1984, p. 148). Essa dimensão está ligada a situações em que as pessoas se definem como indivíduo, cuidando somente de si próprias e daqueles que tenham vínculos bem próximos. O inverso, o coletivismo, é caracterizado por relacionamentos sociais maiores, nos quais, além de cuidarem de si e de seu grupo, as pessoas também cuidam de outros membros.

Para Hofstede (1984, p. 149), o relacionamento entre o individual e o coletivo na sociedade humana não é somente uma questão de viver junto, mas está intimamente ligado às normas sociais. Uma cultura coletivista é caracterizada pelo determinismo, onde a vontade da maioria precisa prevalecer sobre as crenças e comportamentos individuais. Numa cultura individualista, cada pessoa determina e segue suas crenças e comportamentos. Entre os quarenta países pesquisados por Hofstede (1984), o Brasil e Portugal estão classificados em 25º e 30º lugar, respectivamente, em relação ao alto índice de individualismo.

A quarta dimensão cultural é identificada por “masculinidade”. Hofstede (1984) analisou se as diferenças biológicas entre os sexos têm ou não implicações em atividades sociais. Para esse autor, a masculinidade está relacionada a fatores dominantes na sociedade, que enfatizam a assertividade e o sucesso financeiro e material, em oposição a uma visão relacionada à feminilidade, onde os valores dominantes na sociedade salientam os relacionamentos entre pessoas, o cuidado com o próximo e a qualidade de vida do grupo. O Brasil e Portugal foram classificados, respectivamente, em 23º e 33º lugar, em relação ao alto índice de masculinidade (HOFSTEDÉ, 1984, p. 189).

Sobre essa pesquisa de Hofstede (1984), Gray (1988, p. 6) concluiu que

se Hofstede identificou corretamente o individualismo, a distância do poder, a aversão à incerteza e a masculinidade como dimensões de valores culturais significantes, então deve ser possível estabelecer uma relação destas dimensões com valores da contabilidade. Se tal relação existe, então uma ligação entre valores da sociedade e sistemas de contabilidade pode ser estabelecida, e a influência da cultura, avaliada (tradução da autora).

Na estrutura proposta por Gray (1988, p. 7), a ligação dos valores da sociedade com os sistemas contábeis ocorre da seguinte forma: a) fatores externos, como o comércio, investimentos e conquistas influenciam, por exemplo, a geografia, a economia e a história de um país que, por conseqüência, influenciam os valores

sociais e os valores contábeis; b) os valores sociais trazem conseqüências institucionais como o sistema legal, o mercado de capitais e associações profissionais que, também por conseqüência, influenciam, juntamente com os valores contábeis, os sistemas contábeis.

Chanchani e MacGregor (1999, p. 6) argumentam que a estrutura proposta por Gray (1988) tende a permanecer estável e mudanças de âmbito nacional ocorrem principalmente devido a fatores externos, como fenômenos da natureza ou atos do homem, sendo o comércio internacional, investimentos, companhias multinacionais e a colonização exemplos da influência desse último.

Em seu estudo, Gray (1988, p. 8) selecionou para análise, valores contábeis derivados da literatura e da prática contábil. Ressaltou, entretanto, que os selecionados não são, necessariamente, os únicos envolvidos, o que eles representam são tentativas de identificar dimensões de valores amplamente reconhecidos. Foram selecionados:

- Profissionalismo – está relacionado à preferência para o exercício do julgamento profissional individual e a manutenção da auto-regulação profissional, em oposição à complacência com exigências legais prescritivas e ao controle estatutário.
- Uniformidade – está relacionado a atitudes sobre uniformidade, consistência ou comparabilidade. Representa uma preferência para a prática contábil uniforme entre companhias e para o uso consistente de tal prática com o passar do tempo, em oposição à flexibilidade das práticas contábeis, para atender circunstâncias de determinadas companhias.

- Conservadorismo – representa uma preferência pela prudência e a cautela na mensuração de ativos e na informação de lucros obtidos, ao invés da apresentação de resultados otimistas.
- Sigilo – representa a preferência para a confidência e para a restrição da divulgação de informação sobre a empresa, em oposição à transparência e à publicação de informações.

Gray (1988) associou cada um desses valores contábeis às dimensões culturais defendidas por Hofstede (1984), apresentando quatro hipóteses, não testadas: a) países com alto índice de individualismo e baixos índices de aversão à incerteza e de distância do poder têm maior probabilidade de alcançar alto índice de profissionalismo; b) países com altos índices de aversão à incerteza e à distância do poder, e baixo índice de individualismo têm maior probabilidade de ter um alto índice de uniformidade; c) países com alto índice de aversão à incerteza e baixos índices de individualismo e masculinidade, provavelmente têm alto índice de conservadorismo; e, d) países com altos índices de aversão à incerteza e à distância do poder e baixos índices de individualismo e masculinidade, provavelmente têm alto índice de sigilo.

Para Chanchani e MacGregor (1999, p. 10), a partir do trabalho de Gray (1988), houve um crescimento de estudos relacionando a cultura com a contabilidade, citando, por exemplo, Perera (1989), que apresentou uma explanação de fatores culturais, no contexto dos sistemas contábeis de países em desenvolvimento, sugerindo que a combinação de dimensões subculturais da contabilidade, tem considerável influência nas práticas contábeis. Fechner e Kilgore (1994) propuseram uma estrutura teórica para explicar influências culturais na contabilidade, sugerindo que, juntamente com os fatores culturais identificados por

Hofstede (1984) e por Gray (1988), fatores econômicos também influenciariam a contabilidade e as práticas contábeis. Baydoun e Willett (1995) apresentaram uma avaliação crítica do relacionamento entre os valores defendidos por Gray (1988) e Hofstede (1984).

3 A PROFISSÃO CONTÁBIL

3.1 A Profissão Contábil no Brasil

Um dos primeiros documentos oficiais que tratam da contabilidade brasileira surgiu em 1808, no reinado de D. João VI, através da publicação de um alvará obrigando os contadores gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 148).

Em 1905, o Decreto n. 1.339 estabeleceu que a então “Academia de Commercio do Rio de Janeiro” manteria um curso para habilitar profissionais ao exercício das funções de guarda-livros. Em 1931, o Decreto n. 20.158 criou os cursos técnicos de Secretário, Administrador-vendedor, Atuário, Guarda-livros e de Perito-contador.

Em 1932, o Decreto n. 21.033 estabeleceu, no artigo 1º, que

nenhum livro ou documento de contabilidade previsto pelo Código Comercial, pela Lei de falências e por quaisquer outras leis terá efeito jurídico ou administrativo se não estiver assinado por atuário, perito-contador, contador ou guarda-livros [...] (BRASIL, 1932).

Com o Decreto-Lei n. 6.141, de 1943, ficou estabelecido que o ensino comercial seria ministrado por cursos de formação, cursos de continuação e cursos de aperfeiçoamento. Entre os cursos de formação, constava o curso de Contabilidade, e conforme esse dispositivo legal, aos alunos que o concluíssem, era conferido o diploma de Guarda-livros. Posteriormente, no artigo 1º do Decreto-Lei n. 8.191, de 1945, foi instituído que

ao aluno que concluir o curso de contabilidade previsto pelo Decreto-lei n. 6.141, de 28 de dezembro de 1943, será conferido o diploma de técnico em contabilidade, em substituição ao diploma do guarda-livros e com direito às prerrogativas asseguradas a este título (BRASIL, 1945b).

O Decreto-Lei n. 7.988, de 22 de setembro de 1945, criou o ensino superior em Ciências Contábeis e Atuariais, com quatro anos de duração, conferindo, aos que o concluíam, o grau de Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

Com a Lei n. 1.401, de 1951, o curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi separado em Ciências Contábeis e Ciências Atuariais. Quanto à profissão de guarda-livros, em 1958, a Lei n. 3.384, no artigo 1º, previu que

Os profissionais habilitados como guarda-livros, de acordo com os decretos números 20.158, de 30 de junho de 1931, e 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, bem como os técnicos em contabilidade, diplomados em conformidade com o disposto no Decreto-lei nº 6.141, de 28 de dezembro de 1943, modificado pelo Decreto-lei nº 8.191, de 20 de novembro de 1945, passam a integrar a categoria profissional de técnicos em Contabilidade, com as atribuições e prerrogativas atualmente conferidas aos guarda-livros (BRASIL, 1958).

A profissão de Técnico em Contabilidade ainda existe no Brasil. No entanto, o respectivo curso técnico foi extinto com a publicação da Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Dessa forma, o Conselho Federal de Contabilidade, com a Resolução n. 948, de 29 de novembro de 2002, estabeleceu que o registro desses profissionais, no respectivo Conselho, seria concedido às pessoas que já possuíam o diploma ou que, no exercício de 2004, estivessem ingressando ou cursando o curso Técnico em Contabilidade.

3.1.1 Entidades Representativas da Profissão Contábil no Brasil

3.1.1.1 Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), juntamente com os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), foram criados pelo Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. Conforme CFC (2006), esse Conselho é uma Autarquia de caráter corporativista sem vínculo com a Administração Pública Federal. Entre suas atribuições encontram-se:

- orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade,
- representar os Conselhos Regionais e, sob a forma de Conselho Especial de Tomada de Contas, examinar e julgar as contas do CFC.

O CFC, na Resolução n. 751 de 29 de dezembro de 1993, estabeleceu as Normas Brasileiras de Contabilidade, ou seja, as regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos privativos aos contabilistas.⁴ Essas normas classificam-se em profissionais e técnicas. As normas profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC P, e as normas técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados à contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC T.

⁴ Designação genérica atribuída aos Contadores (graduação em Ciências Contábeis) e Técnicos em Contabilidade (formação em nível médio).

3.1.1.2 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) tem a função de discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador, e ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos, privados e da sociedade em geral. Também auxilia a difusão e a interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais, conhecê-las e aplicá-las de forma apropriada (IBRACON, 2006). De acordo com Almeida (2003, p. 31), esse Instituto, fundado em 1971, tem como objetivos principais: fixar princípios de contabilidade, elaborar normas e procedimentos relacionados com a auditoria.

3.1.1.3 Comissão de Valores Mobiliários

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) foi criada em 1976 e funciona como órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil. Também estabelece regras para os auditores independentes e normas de contabilidade a serem seguidas pelas sociedades anônimas de capital aberto, por exemplo, normas relativas à avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial, a consolidação de demonstrações financeiras e à reavaliação de ativos (ALMEIDA, 2003, p. 31).

3.2 A Profissão Contábil em Portugal

Para Rodrigues et al (2003, p. 100), por volta de 1750 existia a idéia, fomentada pelos estrangeiros que possuíam negócios em Portugal, de que o país não tinha condições para desenvolver a indústria com sucesso. Existiam poucos contabilistas nacionais, a maioria dos que trabalhavam no país era formada por italianos ou franceses e o sistema das partidas dobradas era praticamente desconhecido dos comerciantes portugueses.

De acordo com Ration, 1813 (apud RODRIGUES et al, 2003, p. 101), em 1755 foi criada a Junta do Comércio, visando impulsionar a atividade comercial, e em particular, melhorar e aperfeiçoar a gestão e a administração de novas fábricas. Conforme Costa e Alves (2005, p. 46), em 1759 teve início o ensino da Contabilidade em Portugal, a partir do Alvará que aprovou estatutos da Aula de Comércio. Os cursos ministrados tiveram duração de três anos. Sobre esse assunto, Perdigão, 1950 (apud RODRIGUES et al, 2003, p. 103), argumenta que Ferreira Borges, em seu Dicionário Jurídico Comercial de 1833, tornou claro que para ser guarda-livros, “era necessário obter aprovação da Aula do Comércio e estar inscrito na Junta de Comércio”.

Costa e Alves (2005, p. 47) expõem que a Aula de Comércio foi transformada, em 1844, na Escola de Comércio e que, em 1886, foi criado o Instituto Industrial e Comercial do Porto, regulamentado a partir de 1888. Os cursos ministrados por esse Instituto foram: o curso elementar de comércio, destinado a dar noções sobre operações comerciais e contabilidade mercantil; o curso secundário de comércio; o curso superior de comércio; o curso preparatório e cursos especiais de cônsules e verificadores da alfândega. Em 1891, passaram a existir dois graus de ensino, “o primeiro, destinado a preparar guarda-livros e ‘negociantes de pequeno trato’ e o

segundo, com o objetivo de preparar contabilistas, financeiros e ‘negociantes de grosso trato’” (COSTA; ALVES, 2005, p. 48).

Costa e Alves (2005, p. 50) registram que o Curso de Contabilista foi criado em 1931 e regulamentado em 1932, constituindo habilitação suficiente para, entre outras atribuições, as de peritos contabilistas dos tribunais de comércio, de chefes de contabilidade dos estabelecimentos fabris do Estado, de empresas industriais e comerciais.

De acordo com Rodrigues et al (2003, p. 113), em 1963 a profissão Técnico de Contas foi criada com a instituição do Código da Contribuição Industrial (CCI). Para ser Técnico de Contas era necessário possuir uma graduação em Contabilidade ou outra similar que, nesse caso, incluía graduação em Economia, Finanças ou um curso de Administração Comercial. Sobre esse aspecto, Ferreira e Regojo (1996, p. 13) argumentam que em 1963, e na década subsequente, só os Institutos Comerciais de Lisboa e do Porto e a licenciatura em Economia⁵ davam acesso à essa profissão.

O Código da Contribuição Industrial de 1963 criou essa profissão sem que fossem apresentadas normas reguladoras do exercício profissional (CTOC, 2006). Ao Técnico de Contas competia a organização e execução da contabilidade das empresas, o preenchimento e a assinatura, conjuntamente com o contribuinte, das declarações fiscais.

Em 1975, conforme Costa e Alves (2005, p. 51), os diplomados com o Curso de Contabilista foram equiparados a bacharéis, e em 1995, de acordo com (CTOC, 2006), foi regulamentada a profissão do Técnico em Contas, com a aprovação do

⁵ A disciplina de Contabilidade foi sendo lentamente introduzida nos currículos dos cursos universitários, iniciando-se esse processo, pelos cursos de Economia e Gestão (FERREIRA; REGOJO, 1996, p. 13).

Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas e a criação de uma Câmara de classe, com inscrição obrigatória.

Quanto à profissão contábil, existem atualmente em Portugal “duas profissões regulamentadas pelo Governo: a dos revisores oficiais de contas (desde 1972) e a dos técnicos oficiais de contas (desde 1995)” (COSTA; ALVES, 2005, p. 60).

Conforme CTOC (2006), aos Técnicos Oficiais de Contas são atribuídas, entre outras, as seguintes funções:

- planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento que possuam ou devam possuir contabilidade regularmente organizada, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis, respeitando as normas legais e os princípios contabilísticos vigentes;
- assinar, conjuntamente com o representante legal das entidades, as respectivas declarações fiscais, as demonstrações financeiras e seus anexos.

Ferreira e Regojo (1996, p. 5) observam que em Portugal, a profissão de auditor é exercida pelos Revisores Oficiais de Contas. Entre as competências exclusivas dos Revisores Oficiais de Contas, estão a revisão legal das contas, quando decorrentes de disposição legal, a auditoria, quando prevista em estatuto ou contrato e os serviços relacionados aos anteriores, quando tenham um âmbito específico. A aprovação do Código de Valores Mobiliários em 1991, criou a figura do auditor externo (OROC, 2006).

3.2.1 Entidades Representativas da Profissão Contábil em Portugal

Conforme Guimarães (2005), as entidades de representação profissional que atuam na área de Contabilidade e Auditoria em Portugal são: a Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas (APPC), a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), a Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC), a Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração (APECA) e a Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

3.2.1.1 Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas

Em 1975 foi constituída a Associação Portuguesa de Contabilistas (APC). A necessidade de harmonizar as designações sócio-profissionais com o que é comum nos países mais desenvolvidos, nomeadamente na União Européia, determinou a alteração da denominação social da APC que, a partir 1997, passou a ser a Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas (APPC). Essa associação é uma entidade de caráter sócio-profissional e cultural, independente do Estado, criada pela necessidade de congregar os peritos contabilistas, isto é, os diplomados com bacharelado e/ou licenciatura, cujos cursos tenham, como componente central, a Contabilidade em sentido *lato* (APPC, 2006).

3.2.1.2 Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

Criada em 1995, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), que inicialmente designou-se Associação dos Técnicos Oficiais de Contas (ATOC), é uma pessoa pública de interesse privado, cujo estatuto foi aprovado em 1999. Sua missão é auto-regular e auto-disciplinar o exercício da profissão de Técnico Oficial de Contas. É uma Câmara de inscrição obrigatória, e além disso, as empresas sujeitas a impostos sobre o rendimento, que possuem ou devem possuir contabilidade regularmente organizada, são obrigadas a dispor de Técnico Oficial de Contas (CTOC, 2006).

Os candidatos a Técnico Oficial de Contas devem ter, como habilitações académicas, licenciatura, bacharelado ou curso superior equivalente, com duração mínima de três anos, ministrados por estabelecimento de ensino superior. Devem comprovar a frequência, com aproveitamento, de cadeiras ou cursos de contabilidade geral analítica e fiscalidade portuguesa, ministrados por estabelecimentos reconhecidos pela Câmara (CTOC, 2006).

3.2.1.3 Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

A profissão do Revisor Oficial de Contas (ROC) foi instituída oficialmente em 1972, e inicialmente foi representada pela Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), criada em 1974. Essa instituição tornou-se Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em 1999 (GUIMARÃES, 2005, p. 98).

Conforme OROC (2006), a Ordem é uma pessoa coletiva pública, a quem compete representar e agrupar os seus membros, bem como superintender em

todos os aspectos relacionados à profissão. São requisitos gerais de inscrição: a) possuir licenciatura em Auditoria, Contabilidade, Direito, Economia, Gestão de Empresas, cursos equiparados ou quaisquer outras licenciaturas reconhecidas pelo Ministério da Educação de Portugal; b) realizar o exame de admissão que inclui provas escritas e orais; e, c) realizar estágio de, pelo menos três anos, com o mínimo de setecentas horas anuais. Constituem, entre outras, atribuições dessa Ordem:

- exercer jurisdição sobre a atividade de revisão legal das contas, auditoria e serviços relacionados a empresas ou outras entidades, de acordo com as normas técnicas aprovadas ou reconhecidas;
- definir normas de atuação profissional, promover o respeito pelos princípios éticos e defender os interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros;
- propor ao Governo, em articulação com as entidades normalizadoras, a regulamentação de aspectos contabilísticos suscetíveis de permitirem uma eficiente revisão e auditoria às contas;
- definir normas de atuação profissional, tendo em consideração os padrões internacionais.

3.2.1.4 Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade

De acordo com APOTEC (2006), a Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade foi fundada em 1977. É uma associação profissional, cultural e científica e tem por objetivo a coesão de todos os profissionais do seu âmbito, a respectiva valorização e formação profissional, a defesa e promoção dos interesses,

o estudo e aprofundamento das ciências e técnicas ligadas à contabilidade e atividades fiscais. O seu âmbito está limitado a:

- Técnicos Oficiais de Contas;
- indivíduos licenciados ou bacharéis em Contabilidade, Fiscalidade, Gestão, Economia, Finanças e Direito, desde que, no respectivo currículo, se integrem ou, complementarmente, tenham habilitação nas disciplinas de contabilidade geral, analítica e fiscalidade. Podem ser admitidos também, os discentes dos respectivos cursos, desde que tenham completado pelo menos os dois primeiros anos;
- docentes de contabilidade e fiscalidade de qualquer grau de ensino;
- profissionais de contabilidade e/ou fiscalidade, com o mínimo de 5 anos de exercício da profissão e o 12º ano de escolaridade ou equivalente.

3.2.1.5 Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração

A Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração (APECA) foi criada em 1988. É uma associação empresarial, de natureza empregadora, constituída por empresas que prestam serviços de contabilidade e administração de empresas (APECA, 2006).

3.2.1.6 Comissão de Normalização Contabilística

Em 1977 foi criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), vinculada ao Ministério das Finanças de Portugal. A regulamentação que especificou a estrutura organizativa e conferiu poderes para a CNC ocorreu em 1980. Sua atribuição é assegurar o processo de normalização contábil em nível nacional e, especificamente (CNC, 2006):

- promover os estudos necessários para o estabelecimento de princípios contábeis e procedimentos que devem considerar-se de aceitação geral;
- desenvolver estudos para atualizar, corrigir e interpretar o Plano Oficial de Contabilidade;
- acompanhar o desenvolvimento de planos de contabilidade setoriais, avaliar e aprovar planos desse gênero preparados por outras entidades;
- avaliar projetos de textos legais que tenham conseqüências na contabilidade das empresas;
- responder perguntas formuladas por empresas, sobre a implantação ou interpretação do Plano Oficial de Contabilidade;
- participar de encontros internacionais em que se discutam questões relativas à normalização da contabilidade, que tenham como objetivo emitir opinião técnica.

Participam, como membros da CNC, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e a Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas.

4 NORMAS CONTÁBEIS

Norma é aquilo que se estabelece como base ou medida para a realização ou a avaliação de alguma coisa; princípio, preceito, regra, lei (FERREIRA, 1999, p. 487). Para Silva (1973, p. 1067), a palavra norma, dentro de um sentido literal, é tomada na linguagem jurídica como regra, modelo, paradigma, forma ou tudo que se estabeleça em lei ou regulamento para servir de pauta ou padrão na maneira de agir.

As normas são elementos essenciais da cultura e reportam-se ao que é esperado em determinada situação social. São determinantes de procedimentos e, sem elas, esses seriam imprevisíveis (WILLINGHAM; CARMICHAEL, 1968, p. 153). Esses autores entendem que as normas de contabilidade centralizam aproximadamente três fases do processo contábil: a) os dados originais sendo os que mostram permutas entre uma entidade contábil e outra; b) as alocações, reclassificações e avaliações desses dados, resultantes dos métodos de inventário, depreciação, amortização, lucro periódico, etc e c) a forma e terminologia usada para apresentar os resultados das análises, que se referem a normas que guiam o contador, na introdução e classificação de itens nas demonstrações.

As normas e práticas contábeis podem ser definidas por instituições governamentais ou por instituições representativas da profissão contábil. Nesse sentido, Stickney e Weil (2001, p. 714) argumentam que em alguns países, uma agência do governo estabelece os princípios e, em outros, a profissão contábil, por meio de conselhos e comitês, desempenha papel importante no estabelecimento destes. Dados os diferentes objetivos dos órgãos: tributação, cumprimento de políticas governamentais ou divulgação para investidores, os princípios contábeis são diferentes entre os países.

A participação predominante do governo ou de instituições representativas da profissão contábil, na especificação de normativos contábeis, depende da estrutura jurídica de cada país. La Porta et al (2006, p. 14) defendem que o direito comercial da maioria dos países teve origem em uma das quatro famílias: direito civil francês (*civil law*), direito civil alemão, lei inglesa (*common law*) e lei escandinava. Esses autores classificam Brasil e Portugal no grupo dos países em que o direito comercial derivou do direito civil francês.

Jaggi e Low (2000, p. 499) classificam a estrutura jurídica dos países em *code law*, originada da lei romana e *common law*, originada da lei inglesa. Nos países com estrutura *code law*, a contabilidade é predominantemente regulamentada pelo governo e se confunde com a área tributária; enquanto que, nos países com estrutura *common law*, a profissão contábil é auto-regulamentada e produz as normas de atuação profissional, e portanto, a contabilidade distingue-se da área tributária.

Elliot e Elliot (1996, p. 759) observam que o sistema legal influencia o comportamento dos países, incluindo normas contábeis e relatórios financeiros. Nesse sentido, Niyama (2005, p. 25) argumenta que, na estrutura *common law*, não é necessário detalhar as regras a serem aplicadas para todos os casos e situações ou focar o que deve ser evitado, havendo, portanto, maior flexibilidade na preparação dos relatórios financeiros. De outra forma, na estrutura *code law*, por exigir detalhamento das regras a serem cumpridas, incluindo procedimentos a serem observados pelas empresas, há menor flexibilidade na preparação dos relatórios financeiros.

A contabilidade tanto no Brasil quanto em Portugal, fundamenta-se, principalmente, nas normas emitidas por instituições governamentais. No Brasil, a contabilidade

foi vinculada à legislação (originariamente à tributária e, depois, à societária, em conjunto) e à regulamentação, por organismos governamentais [...], sendo politicamente fraca a influência de órgãos de classe ou institutos representativos da profissão, para determinação dos procedimentos contábeis (NIYAMA, 2005, p. 2).

Em Portugal,

o Estado tem intervindo na regulamentação contabilística em muitos aspectos, nomeadamente:

- i) aprovando planos de contabilidade para a generalidade das empresas e para determinados sectores;
- ii) especificando as práticas contabilísticas aceites fiscalmente; e
- iii) estabelecendo as características das companhias que devem ser auditadas e os requisitos a cumprir pelos auditores e pelas empresas de auditoria (FERREIRA; REGOJO, 1996, p. 2. Grafia portuguesa).

Ferreira e Regojo (1996, p. 1) argumentam que “em comparação com o que sucede noutros países, as associações dos profissionais de contabilidade têm tido, em Portugal, um papel menos relevante na definição de normas”.

Ainda em relação a Portugal, Guimarães (2005, p. 89) argumenta que o reconhecimento do “Direito Contabilístico” está estabelecido no Código Comercial, no Código das Sociedades Comerciais, no Código dos Valores Mobiliários, na Lei Geral Tributária e nos Códigos Fiscais. Ressalta esse autor que todos esses dispositivos legais interferem de forma direta na contabilidade.

4.1 Normas Contábeis Aplicáveis às Sociedades Anônimas no Brasil

A sociedade anônima é muito utilizada para grandes empreendimentos, e por isso, não é tão comum quanto as sociedades limitadas, em termos de números (TOMAZETTE, 2005, p. 76). De acordo com Borba (2001, p. 1), o tipo de sociedade mais conhecida e difundida no Brasil é a por cotas de responsabilidade limitada; entretanto, tal forma societária possui origem mais recente que a sociedade anônima.⁶

Peleias e Bacci (2004) defendem que no Brasil, o desenvolvimento da contabilidade começou no século XVI, apresentando maior intensidade a partir do século XIX, principalmente pela vinda da família real portuguesa, e como consequência de diversos acontecimentos históricos ocorridos no País, em seus estágios políticos de Reino Unido, Império e República.

Como colônia de Portugal, naturalmente se aplicava no Brasil o direito reinol, consubstanciado nas Ordenações do Reino (REQUIÃO, 1991, p. 13). Entendimento semelhante apresenta Martins (1991, p. 54) ao expor que “durante o período que vai do descobrimento do Brasil à vinda de D. João VI para as terras brasileiras, vigoraram, na colônia, as Ordenações portuguesas. Não se pode, assim, nesse período, falar em direito comercial brasileiro”.

No período colonial, as sociedades anônimas eram outorgadas em carta real (REQUIÃO, 1998). Posteriormente, a Lei n. 556 de 1850, aprovou o primeiro Código Comercial Brasileiro e estabeleceu, no art. 295, as seguintes condições para essas empresas:

⁶ Conforme Coelho (2002, p. 153), as sociedades por cotas de responsabilidades limitadas foram introduzidas no direito brasileiro, em 1919.

As companhias ou sociedades anônimas, designadas pelo objeto ou empresa a que se destinam, sem firma social, e administradas por mandatários revogáveis, sócios ou não sócios, só podem estabelecer-se por tempo determinado, e com autorização do Governo, dependente da aprovação do Corpo Legislativo quando hajam de gozar de algum privilégio; e devem provar-se por escritura pública, ou pelos seus estatutos, e pelo ato do Poder que as houver autorizado (BRASIL, 1850).

4.1.1 Lei n. 556, de 1850

Essa Lei estabeleceu que a escrituração devia ser organizada em forma mercantil, seguida pela ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalo em branco, nem entrelinhas, bordaduras, raspaduras ou emendas. Estabeleceu, como livros obrigatórios, o Diário e o Copiador, devendo ambos ser encadernados, numerados, selados e rubricados em todas as suas folhas, além de apresentar termos de abertura e de encerramento. Para o Diário, previu-se o lançamento, com individuação e clareza, de todas operações de comércio e o resumo do balanço geral. No Copiador, o registro de todas as cartas, com as contas, faturas ou instruções. Determinou a elaboração obrigatória do Balanço geral do ativo e passivo, compreendendo todos os bens móveis, semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito e qualquer espécie de valores, bem como todas as dívidas e obrigações passivas, devendo ser assinado pelo próprio comerciante.

4.1.2 Lei n. 1.083, de 1860

Essa Lei determinou, para as sociedades anônimas, a obrigatoriedade da publicação de balanços, demonstrações e documentos, sem especificar suas formas de elaboração. Foi regulamentada pelo Decreto n. 2.679 do mesmo ano, o qual

tornou obrigatória a publicação, ao menos semestralmente, de balancetes das operações efetuadas conforme modelos pré-definidos e específicos para sociedades anônimas como montes de socorro, companhias de seguros, fábricas, companhias de navegação, estradas e veículos de transporte terrestre.

Os modelos estabelecidos para sociedades anônimas constituídas sob a forma de fábricas e companhias de navegação foram:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	\$	Capital	\$
Prédio da fábrica	\$	Fundo de reserva	\$
Produtos do estabelecimento	\$	Credores gerais	\$
Matéria prima	\$	Letras a pagar	\$
Devedores gerais	\$	Dividendos a pagar	\$
Letras a receber	\$	Lucros e perdas	\$
Acionistas	\$		
	\$		\$

Quadro 1 – Modelo de balancete para fábricas

Fonte: elaboração própria, a partir de dados obtidos em Brasil (1860a).

OBSERVAÇÕES	
Produtos da fábrica neste mês	\$
Ditos vendidos	\$
Custeio da fábrica	\$

Quadro 2 – Modelo de apresentação de observações para fábricas

Fonte: elaboração própria, a partir de dados obtidos em Brasil (1860a).

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	\$	Capital	\$
Acionistas	\$	Fundo de Reserva	\$
Vapores	\$	Lucros e perdas	\$
Escravos	\$	Dividendos a pagar	\$
Sobresalentes	\$	Letras a pagar	\$
Móveis	\$	Selo	\$
Letras e obrigações a receber	\$	Credores gerais	\$
Devedores gerais	\$		\$
Combustível	\$		\$
	\$		\$

Quadro 3 – Modelo de balancete para companhias de navegação

Fonte: elaboração própria, a partir de dados obtidos em Brasil (1860a).

OBSERVAÇÕES	
Rendimento deste mês	\$
Custeio	\$

Quadro 4 – Modelo de apresentação de observações para companhias de navegação

Fonte: elaboração própria, a partir de dados obtidos em Brasil (1860a).

4.1.3 Decreto n. 1.102, de 1903

Esse decreto tornou obrigatória, para as empresas de armazéns gerais, a escrituração das compras e vendas em livros de entradas e saídas de mercadorias.

4.1.4 Decreto-Lei n. 2.627, de 1940

Nesse decreto-lei foi prevista a obrigação da elaboração do Balanço Geral e da Demonstração da Conta de Lucros e Perdas, assinados pelos diretores e pelo contador ou guarda-livros da companhia. O Balanço Geral, para verificação dos

lucros ou prejuízos no fim de cada ano ou exercício social, seria dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto e longo prazo, contas de resultado pendente e contas de compensação. O passivo seria dividido em passivo exigível em longo prazo e em curto prazo, e passivo não exigível. Nesse último, estavam compreendidos o capital, as reservas legais e estatutárias e também as contas de resultado pendente e de compensação.

Para a Demonstração da Conta de Lucros e Perdas foi estabelecido que deveria ser elaborada registrando, a crédito, o saldo não distribuído dos lucros anteriores; o produto das operações sociais concluídas no exercício e discriminadas pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins; as rendas de capitais não empregados nas operações sociais; os lucros diversos e o saldo a ser transportado para o exercício seguinte. A débito, o registro do saldo devedor do exercício anterior; despesas gerais; impostos; juros de créditos de terceiros; amortizações do ativo; perdas diversas; constituição de reservas e fundos especiais; dividendos a serem distribuídos; percentagens pagas ou que deviam ser pagas aos diretores e o saldo disponível para o exercício seguinte.

O Decreto-Lei n. 2.627 previu também regras para a estimação do ativo:

- para os bens destinados à exploração do objeto social, foi prevista a utilização do custo de aquisição. Àqueles que se desgastavam ou depreciavam com o uso, a ação do tempo ou outros fatores, deviam ser criados fundos de amortização.
- para os valores mobiliários, matéria prima, bens destinados à alienação ou que constituíam produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, foi previsto o custo de aquisição ou de fabricação, ou o preço corrente no

mercado ou Bolsa. A estimação pelo preço corrente prevalecia sempre que esse fosse inferior ao preço de custo.

- quanto aos créditos prescritos e de difícil liquidação, foi estabelecido que os primeiros não seriam registrados no ativo e os últimos registravam-se somente se houvesse reserva equivalente;
- despesas de instalação da sociedade, desde que não excedessem a dez por cento do capital social e fossem amortizadas anualmente, poderiam figurar no ativo, devendo ser incluídos os juros pagos aos acionistas durante o período anterior ao início das operações sociais.

4.1.5 Decreto-Lei n. 486, de 1969

Esse Decreto-Lei dispôs sobre a escrituração e livros mercantis, desobrigou o uso do livro Copiador de Cartas, exigido no Código Comercial de 1850 e previu que todo comerciante, exceto o considerado pequeno, era obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados.

Estabeleceu que a escrituração devia ser completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens. Os erros deviam ser corrigidos por meio de estornos.

Nesse dispositivo legal foi reafirmada a obrigatoriedade do uso do livro diário e especificado que esse deveria ser encadernado com folhas numeradas em

seqüência, nas quais seriam registrados, dia a dia, os atos ou operações da atividade mercantil que modificassem ou pudessem modificar a situação patrimonial do comerciante. Admitiu a escrituração resumida do diário por totais que não excedessem ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações fossem numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individual e conservados os documentos que permitissem sua perfeita verificação. A pretensão desse Decreto-Lei com o termo individuação foi explicada, posteriormente, no Decreto n. 64.567 de 1969:

A individuação [...] compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração (BRASIL, 1969a).

4.1.6 Circular n. 179, de 1972

Essa Circular, emitida pelo Banco Central do Brasil que, na época, era a instituição responsável pela fiscalização do mercado de capitais, determinou a adoção do regime de competência para a escrituração das receitas, custos e despesas e estabeleceu os seguintes critérios para avaliação de ativos:

- Bens destinados à exploração do objeto social – custo de aquisição, fabricação ou construção e, para os bens que se desgastavam com o tempo ou uso, deveria ser feita a provisão para depreciação.
- Mercadorias, matérias-primas e os bens destinados à alienação – custo de aquisição, fabricação ou preço de mercado, o que fosse menor.
- Direitos de patentes industriais, direitos de utilização de obra de autor, direitos de concessão e marcas – não poderiam ser registrados por quantia

superior ao preço de aquisição ou de custo, e o preço registrado deveria ser reduzido na proporção da duração ou da diminuição da utilidade dos direitos.

- Ações e títulos de renda fixa não permanentes – custo de aquisição ou pela cotação em Bolsa oficial, sempre que essa fosse inferior ao preço de custo.
- Créditos a receber – valor constante dos documentos comprobatórios das transações que lhes dessem origem, eliminados os prescritos. Os de liquidação duvidosa deveriam ser avaliados em conformidade com o presumível valor de realização, exceto se houvesse provisão equivalente.
- Créditos e débitos liquidáveis com base na cotação de moeda estrangeira – pela importância correspondente em moeda nacional, convertida ao câmbio vigente na data em que se realizou a operação.
- Fundo de comércio – o valor poderia ser inscrito no ativo somente quando paga a importância correspondente a esse título, na aquisição da empresa à qual se referia, e deveria ser amortizado em cinco anos.
- Despesas diferidas – desde que, no total, não excedessem a 10% do capital realizado e fossem amortizadas anualmente no prazo máximo de cinco anos.
- Investimentos feitos em empresas coligadas, subsidiárias ou dependentes, com participação de caráter permanente – deveriam ser inscritos de forma a refletir que as atividades exercidas por aquelas empresas representavam parte das atividades da própria investidora.
- Direitos e responsabilidades contingentes ou eventuais que imediatamente ou remotamente pudessem afetar o patrimônio – registro em contas de

compensação. Quando não fossem feitos por meio de contabilização, deveriam ser registrados em notas explicativas anexas ao balanço. As obrigações de garantia deveriam ser registradas no balanço.

Os critérios para a classificação do balanço patrimonial, previstos nessa circular, foram:

- deveria mostrar a situação patrimonial na data do seu levantamento, bem como a respectiva situação financeira e os resultados econômicos acumulados;
- limite de 180 dias para as classificações de curto prazo, e para períodos superiores a esse limite, longo prazo. O prazo também poderia ser relacionado com o ciclo operacional. As parcelas vencíveis a curto prazo de empréstimos de longo prazo deveriam ser classificadas no exigível a curto prazo;
- os créditos a receber de clientes deveriam constar no ativo, subtraindo os valores descontados e a previsão para devedores duvidosos;
- no imobilizado técnico deveriam constar as imobilizações técnicas diretamente ligadas às atividades operacionais. Deveriam ser registrados os valores históricos e os corrigidos, as depreciações acumuladas e corrigidas, ressaltando o valor residual dos elementos patrimoniais;
- os investimentos realizados em empresas coligadas, os investimentos permanentes ou semipermanentes em outras empresas, as aplicações realizadas por incentivos fiscais e as cauções permanentes deveriam ser registradas no imobilizado financeiro;

- no ativo pendente seriam registradas as despesas diferidas não classificáveis em outros grupos do ativo e o valor do ágio das ações próprias adquiridas;
- a parcela do lucro correspondente à importância aplicada na aquisição de ações próprias deveria ser evidenciada sob a rubrica “Lucro aplicado na aquisição de ações próprias” ;
- no passivo não exigível, além do capital social e do capital a realizar, deveriam constar as reservas, provisões, capital excedente e lucros acumulados.

Nas notas explicativas deveriam constar as modificações dos critérios de contabilidade; dos critérios de depreciação (quando diferentes do exercício anterior); a indicação dos prazos considerados para classificação de longo e curto prazo (se diferentes de 180 dias); os investimentos; o preço de mercado dos valores mobiliários em curto prazo e as condições dos contratos de financiamento em longo prazo, somente quando significativos; e as operações realizadas entre membros da administração e a própria empresa, também quando significativas.

Para a apresentação gráfica do Balanço Patrimonial e do Demonstrativo de Resultados, a Circular n. 179 estabeleceu critérios gerais, conforme mostram os Anexos A, B e C.

Atualmente, conforme Schmidt et al (2004, p. 17), nas normas brasileiras, as sociedades são reguladas pelo Código Civil, Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Contudo, as sociedades anônimas possuem uma norma específica denominada Lei das Sociedades por Ações, Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

4.1.7 Lei n. 6.404, de 1976

Na Lei n. 6.404/76, a regulamentação contábil para as sociedades anônimas está prevista no Capítulo XV, artigos 175 a 188⁷. Essa lei estabelece que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos seus preceitos, aos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Entretanto, não há, nessa lei, referências sobre quais são os princípios de contabilidade geralmente aceitos.⁸

Quanto às demonstrações de elaboração obrigatória, são exigidos: o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

No Balanço Patrimonial, as contas devem ser classificadas de acordo com os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. É dividido em: a) Ativo e b) Passivo e Patrimônio Líquido. No Ativo, as contas devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos, registrados nos grupos: ativo circulante, ativo realizável em longo prazo e ativo permanente; sendo esse último dividido em investimentos, imobilizado e diferido.

⁷ A Lei n. 6.404/76, nos artigos relativos à contabilidade, teve alterações a partir de 1989. Nesta pesquisa foram utilizados os textos originais.

⁸ Esses princípios, ou melhor, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, foram instituídos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), primeiramente, por meio da Resolução n. 530, de 1981. Essa Resolução foi revogada em 1993, por ocasião da emissão, também pelo CFC, da Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993.

No ativo circulante devem ser registrados as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. No ativo realizável em longo prazo, registram-se os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, incluindo os que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia. Em investimentos, são registradas as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia. No ativo imobilizado, devem ser registrados os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial. No ativo diferido, são registradas as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

No Passivo, as contas devem ser registradas nos seguintes grupos: passivo circulante, passivo exigível em longo prazo, resultados de exercícios futuros e patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados. As obrigações da companhia devem ser registradas no passivo circulante, quando vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível em longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior. Em resultados de exercícios futuros, serão classificadas as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes. No Patrimônio Líquido, a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

Os critérios de avaliação de elementos do ativo, estabelecidos nessa lei são:

- direitos, títulos de crédito e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos – pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se esse for menor;
- direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia – pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando esse for inferior;
- investimentos em participação no capital social de outras sociedades – pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente;
- demais investimentos – pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando esse for inferior;
- direitos classificados no imobilizado – pelo custo de aquisição, deduzido do saldo das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão;
- ativo diferido – pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrarem a sua amortização.

Os critérios de avaliação de elementos do Passivo, estabelecidos nessa lei são:

- obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, devem ser computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

- obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, devem ser convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
- as obrigações sujeitas a correção monetária,⁹ devem ser atualizadas até a data do balanço.

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deve discriminar: a) o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial; b) as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; c) as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período. Como ajustes de exercícios anteriores, são considerados os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes. Essa demonstração deve indicar o montante do dividendo por ação do capital social e pode ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.¹⁰

Para a Demonstração do Resultado do Exercício, a Lei 6.404 estabelece que devem ser discriminados:

- a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

⁹ A correção monetária foi extinta em 1989 (BRASIL, 1989).

¹⁰ Quanto à Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, não há, em Brasil (1976), orientação sobre como elaborá-la. Esse assunto foi tratado pela Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Instrução n. 59, de 22 de dezembro de 1986 (CVM, 1986).

- as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária;
- o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;
- o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
- as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Na determinação do resultado do exercício devem ser computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Quanto à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Lei 6.404 estabelece que deve indicar as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:

- as origens dos recursos, agrupadas em: a) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros; b) realização do capital social e

contribuições para reservas de capital e, c) recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível em longo prazo, da redução do ativo realizável em longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado;

- as aplicações de recursos, agrupadas em a) dividendos distribuídos; b) aquisição de direitos do ativo imobilizado; c) aumento do ativo realizável em longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido e, d) redução do passivo exigível em longo prazo;
- o excesso ou a insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido;
- os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.

As notas explicativas devem complementar as demonstrações, indicando:

- os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- o aumento de valor de elementos do ativo, resultante de novas avaliações;

- os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;
- o número, espécies e classes das ações do capital social;
- as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- os ajustes de exercícios anteriores;
- os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

4.1.8 Resolução CFC n. 530, de 1981

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a Resolução n. 321, de 14 de abril de 1972, tornou indispensável, aos auditores, a certificação¹¹ de que as demonstrações contábeis das empresas auditadas estariam elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, sem, no entanto, especificá-los. Foi previsto também que enquanto o então Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB)¹² não codificasse os princípios, os membros dessa instituição poderiam aceitar como tais “os contidos nas obras de doutrinadores consagrados e os constantes dos programas das disciplinas de contabilidade das

¹¹ Corresponde à emissão de parecer.

¹² Atualmente, é designado Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

faculdades de Ciências Contábeis” (BRASIL, 1972). O então IAIB não chegou a especificar tais princípios.

Em 1981, o CFC, com a Resolução n. 530, de 23 de outubro,¹³ definiu os seguintes Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- Entidade – o patrimônio da entidade não se confunde com o dos seus sócios ou acionistas ou do proprietário individual.
- Qualificação e Quantificação dos Bens Patrimoniais – os componentes do patrimônio da entidade deverão ser diferenciados quantitativa e qualitativamente, sendo suscetíveis de expressão em termos físico e monetário.
- Expressão Monetária – o patrimônio e as operações da entidade devem ser expressos na moeda em vigor no país, convertendo-se nesta as transações realizadas noutras moedas.
- Competência – as receitas e despesas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período a que pertencerem, e de forma simultânea, quando se co-relacionarem. As despesas devem ser reconhecidas independentemente do seu pagamento e as receitas somente quando de sua realização.
- Oportunidade – as mudanças nos ativos, passivos e na expressão contábil do patrimônio líquido devem reconhecer-se formalmente nos registros contábeis logo que ocorrerem, ainda que os seus valores sejam razoavelmente estimados e as provas documentais posteriormente complementadas.

¹³ Atualmente, os princípios são os definidos na Resolução CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993.

- Formalização dos Registros Contábeis – os atos e fatos administrativos devem estar consubstanciados em registros apropriados. Qualquer que seja o processo adotado para tais registros, devem ser sempre preservados os elementos de comprovação necessários à verificação, não só quanto à precisão, como à perfeita compreensão das demonstrações contábeis.
- Terminologia Contábil – os termos utilizados nos registros e nas demonstrações contábeis conseqüentes devem expressar, tanto quanto possível, o verdadeiro significado das transações ocorridas, preservando-se expressões do idioma nacional.
- Equidade – no registro contábil da transação o seu efeito deve-se sobrepor a quaisquer interesses conflitantes.
- Continuidade – a vida da entidade é continuada. Por conseqüência, como as demonstrações contábeis são estáticas, não podem ser desvinculadas dos períodos anteriores e subseqüentes. Ocorrendo a descontinuidade, o fato deve ser divulgado.
- Periodicidade – os exercícios contábeis deverão ser de igual duração, o que permitirá a sua comparabilidade, a avaliação da eficiência e eficácia da gestão.
- Prudência – o critério de menor valor para os itens do ativo e da receita e o de maior valor para os itens do passivo e da despesa, com os efeitos correspondentes no Patrimônio Líquido, serão adotados para registro, diante de opções na escolha de valores.

- Uniformidade – os critérios aplicados num período, nos registros contábeis e nos levantamentos deles decorrentes, devem ser mantidos nos períodos subseqüentes. Contudo, em certas circunstâncias, havendo mudanças de critérios o seu efeito nas demonstrações contábeis, deve ser divulgado.
- Informação – as demonstrações contábeis devem revelar, a quem de direito, todos os fatos que possam influir significativamente na sua interpretação.
- Atos e Fatos Aleatórios – os direitos e obrigações da entidade, de natureza aleatória, devem ser registrados e divulgados nas demonstrações contábeis.
- Correção Monetária – a perda do poder aquisitivo da moeda deve ser reconhecida em valores que integram as demonstrações contábeis.
- Integração – as entidades dependentes, por participação de capital, deverão ter suas demonstrações contábeis integradas, o que originará uma nova demonstração.

4.2 Normas Contábeis Aplicáveis às Sociedades Anônimas em Portugal

Em Portugal, como no Brasil, a sociedade por quotas é o tipo societário de maior quantidade. Porém, a data de criação das sociedades anônimas é mais remota:

Em 1863 foi criada uma lei para facilitar a criação de sociedades anônimas e, em 1901, foi criada a lei das sociedades por quotas, que é atualmente a forma usual de constituição das empresas em Portugal (CARVALHO et al; 2002, p. 13).

Ferreira e Regojo (1996, p. 11) observam que em Portugal, até o século XV, as técnicas contábeis mantiveram-se muito pouco desenvolvidas. O método das partidas dobradas foi divulgado a partir do século XVI; porém, desconhece-se a extensão em que foi utilizado e não consta que existiram, nessa época, livros originais portugueses ou traduções de obras estrangeiras, nem que tivessem sido estabelecidos requisitos contábeis que as empresas deveriam cumprir.

Quando se trata de normalização contábil ou da evolução cronológica de acontecimentos relacionados à contabilidade, autores como (COSTA; ALVES, 2005; FERREIRA, 1984; FERREIRA; REGOJO, 1996; GUIMARÃES, 2005; TUA PEREDA, 1989 e RODRIGUES et al, 2003) registram que em Portugal, os instrumentos que fundamentaram as normas contábeis instituídas por esse País, no período de 1822 a 1986, foram o Código Comercial de 1833; a Carta de Lei de 28 de junho de 1888; o Decreto-Lei n. 45.103, de 1963; o Decreto-Lei n. 49.381, de 1969; o Decreto-Lei n. 147, de 1972; o Decreto-Lei n. 47, de 1977 e o Código das Sociedades Comerciais, de 1986. Também foram analisados, nesta dissertação, a Carta de Lei de 22 de julho de 1867 e o Regulamento da fiscalização das sociedades anônimas, de 13 de abril de 1911.

4.2.1 Código Comercial de 18 de setembro de 1833

O primeiro Código Comercial de Portugal foi instituído em 1833. Quanto à contabilidade foram

especificados os livros que os comerciantes eram obrigados a manter, bem como, a maneira como deviam estar organizados. Tinha de haver registo público dos guarda-livros responsáveis pela preparação dos livros de um comerciante (RODRIGUES et al, 2003, p. 105. Grafia portuguesa).

4.2.2 Carta de Lei de 22 de julho de 1867

Essa Carta de Lei previu a elaboração de inventário, acompanhado de balanço ou conta corrente de perdas e ganhos, e do relatório da situação comercial financeira e econômica da sociedade:

no fim de cada anno os mandatarios apresentarão ao conselho fiscal o inventário desenvolvido do activo e passivo da sociedade, indicando o valor dos bens moveis e immoveis, e dando conta de todos os contractos e compromissos executados ou em execução. Este inventário será acompanhado d'um balanço ou conta corrente de perdas e ganhos, e d'um relatório da situação commercial financeira e economica da sociedade. [...] depois de apresentados e discutidos em assembléia geral, serão publicados com os relatórios da administração e parecer do conselho fiscal, no diário do governo [...] (Portugal, 1867, p. 4. Grafia portuguesa).

4.2.3 Carta de Lei de 28 de Junho de 1888

Esse dispositivo legal instituiu o segundo Código Comercial português, onde foi estabelecido que todo comerciante era obrigado a ter livros com uma escrituração que permitisse conhecer de forma fácil, clara e precisa, as operações comerciais e a fortuna. A escrituração devia ser feita sem intervalos em branco, entrelinhas, rasuras ou transportes para as margens. No caso de erros ou omissão de fatos, a correção ou alteração seria por meio de estornos. O número, as espécies de livros e a forma de organização, ficavam inteiramente ao arbítrio do comerciante, contanto que não deixasse de ter os livros de inventário e balanços, diário, razão e copiador.

Os livros de inventário e diário, antes de escritos, deviam ter as folhas numeradas, rubricadas e com termos de abertura e de encerramento. No diário, os comerciantes deviam registrar, dia a dia e por ordem de datas, cada um dos fatos que modificassem ou viessem a modificar a fortuna. No razão, escriturava-se o movimento de todas as operações do diário, ordenadas por débito e crédito, em

relação a cada uma das respectivas contas, para que se conhecesse o estado e a situação de qualquer uma, sem necessidade de recorrer ao exame e à separação de todos os lançamentos. O livro copiador servia para o registro cronológico e sucessivo, das correspondências expedidas pelo comerciante. Todos esses livros deviam ser conservados pelo período de dez anos.

Essa carta de lei previu que todos comerciantes deviam elaborar um balanço anual do ativo e passivo e registrá-lo no livro de inventário e balanços. Não houve especificação dos critérios ou da forma de elaboração dessa demonstração.

4.2.4 Regulamento da fiscalização das sociedades anônimas, de 13 de abril de 1911

Esse regulamento previu, para todas as sociedades anônimas, a obrigatoriedade de escrituração, definindo-a como “os livros e quaisquer documentos necessários para conhecer da veracidade das verbas indicadas nos balancetes e balanços” (Portugal, 1911. Grafia portuguesa). Estabeleceu, para as sociedades que não tivessem contratos com o Estado ou qualquer corporação administrativa, a obrigatoriedade da apresentação do balancete, extraído do livro razão, do balanço, acompanhado da conta de lucros e perdas e do resumo da conta de receita e despesa. Foi estabelecido também que a conta gastos gerais ou outra similar, deveria apresentar as verbas relacionadas a ordenados, contribuições, rendas, expediente, gratificações e serviços extraordinários.

4.2.5 Decreto-Lei n. 45.103, de 1963

Esse Decreto-Lei instituiu o Código da Contribuição Industrial. Trata-se de um conjunto de normas com caráter tributário, de acordo com o seguinte argumento:

Fruto da reforma fiscal dos anos sessenta, foi aprovado, em 1963, o Código da Contribuição Industrial (CCI), o qual estabelecia que a tributação dos lucros das grandes empresas devia ser calculada com base no lucro contabilístico [...]. O CCI impunha a obediência aos princípios contabilísticos geralmente aceites [...]. Por não existirem princípios contabilísticos geralmente aceites, o lucro tributável das empresas era determinado de acordo com definições e normas estabelecidas nas leis fiscais. Até aos anos sessenta, a diversidade existente nos conceitos, na terminologia, nos critérios de avaliação e na forma de determinar o lucro era bem aceite (FERREIRA; REGOJO, 1996, p. 13. Grafia portuguesa).

Ferreira e Regojo (1996, p. 13) ressaltam que o CCI não especificou os princípios contabilísticos, mas que poderiam referir-se ao respeito e à observância da doutrina e da prática contábil geralmente aceites.

4.2.6 Decreto-Lei n. 49.381, de 1969

Esse Decreto-Lei tratou sobre o regime de fiscalização aplicado às sociedades anônimas da época, definindo a forma de constituição, os poderes e deveres do Conselho Fiscal, as responsabilidades dos administradores e das entidades fiscalizadoras e a forma como a contabilidade, demonstrada pelo balanço, pela conta de resultados ou de ganhos e perdas e pelo relatório da administração, deveria ser apresentada ao referido conselho.

Quanto ao balanço, foi previsto que essa demonstração deveria indicar o valor do ativo e do passivo, apresentando as respectivas contas com clareza, separadas das correspondentes à situação líquida ou capital próprio e das relativas

a valores de mera informação ou de outra natureza. Para os elementos sujeitos à depreciação, o balanço deveria indicar as amortizações ou reintegrações acumuladas.

Em relação às contas de resultados ou de ganhos e perdas, foi previsto que deveriam indicar os custos e proveitos, discriminados conforme a sua natureza, com menção diferenciada do montante de cada verba. Deveriam ser especificados os custos com matéria-prima, matérias subsidiárias, mercadorias, os encargos com pessoal, publicidade, os de natureza fiscal, parafiscal, com amortizações e provisões. Quanto aos proveitos e ganhos, essa demonstração deveria mostrar os advindos dos vários ramos de atividades, os rendimentos de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, os rendimentos financeiros, remunerações recebidas, os benefícios fiscais e os proveitos da anulação total ou parcial das provisões.

4.2.7 Decreto-Lei n. 147, de 1972

Esse Decreto-Lei tornou obrigatória a publicação do balanço, das contas de resultados ou de ganhos e perdas, dos relatórios ou propostas da administração e do conselho fiscal, previstos no Decreto-Lei n. 49.381, de 1969. Previu também que fosse elaborado e publicado um inventário sobre as participações financeiras e outras aplicações em valores mobiliários.

4.2.8 Decreto-Lei n. 47, de 1977

O Plano Oficial de Contabilidade (POC),¹⁴ foi aprovado por meio desse decreto-lei. De acordo com Ferreira e Regojo (1996, p. 3), a normalização contábil nacional em Portugal começou com esse plano, cuja regulamentação ocorreu em 1980.

O POC apresenta considerações técnicas sobre Balanços (sintético e analítico), Demonstração de Resultados por Natureza, Demonstração de Resultados por Funções e sobre o Anexo ao balanço e demonstração de resultado. Para cada uma dessas demonstrações também são apresentados mapas, especificando as contas que as compõem. Sobre o Mapa de origem e aplicação de recursos, o POC exemplifica-o, de forma estrutural, apresentando uma lista de contas a serem utilizadas. Na seqüência, o POC relaciona contas com os respectivos códigos numéricos e explicações sobre a forma de movimentação e o conteúdo de cada uma. No final, são apresentados os princípios contábeis e os critérios de avaliação.

Para Ferreira (1984, p. 26), o POC é um instrumento de orientação da execução da contabilidade, e por conseqüência, um instrumento de gestão para a sua melhor realização, a boa ordem de processamento, registro e medida das operações, a apreciação dos seus reflexos no patrimônio e nos resultados. Complementa ainda que o Plano constitui o instrumento de consubstanciação das contas escolhidas para a relevação contabilística, descrevendo-as, classificando-as, codificando-as e indicando as regras da sua movimentação, valorimetria, periodização e apresentação em modelos e registros apropriados.

¹⁴ Alterado, a partir de 1989, para adequação às normas estabelecidas pela União Européia (COSTA; ALVES, 2005, p. 83)

Guimarães (2005, p. 138) descreve e considera importantes os trabalhos que precederam ao POC/77, embora, ressalta o autor, não tenham sido adotados oficialmente pelas empresas de Portugal:

- Plano Geral de Contabilidade (PGC), do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa, de 1964 – nesse plano, foi previsto que as contas deveriam seguir a ordem crescente de liquidez ou de exigibilidade. O ativo começava com os valores imobilizados, seguindo até aos valores disponíveis, ao passo que o passivo iniciava com os capitais próprios e terminava com os valores exigíveis em curto prazo. O PGC era concluído com um sistema das contas da contabilidade dos preços de custos e com os modelos de uma conta de resultados geral e de um balanço geral.
- Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa (PCNE), do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório e Distrito de Lisboa, de 1970 – destinava-se a ser apresentado como sugestão à Administração Pública e a todas as Empresas e Técnicos do país, a fim de resolver os problemas emergentes da normalização. Esse plano incluía modelos das demonstrações financeiras; classes e códigos de contas; esclarecimentos sobre cada uma das classes de contas; lista dos pontos-chave para o estudo da estratégia e atributos para caracterizar a atividade de uma empresa.
- Anteprojeto do Plano Geral de Contabilidade, do Ministério das Finanças, de 1973 – ressaltou, entre outros aspectos, as vantagens da adoção da normalização contábil para as empresas, para a profissão de técnico de contabilidade, para a didática e a pedagogia, para a análise macro-

empresarial e para a tributação. O conteúdo inclui um quadro e lista de contas, os modelos dos documentos contábeis de fim do exercício (balanço, conta de resultados, conta de exploração e notas explicativas). Também mostrou a necessidade da contabilidade traduzir a realidade da empresa de forma a satisfazer os interesses dos diversos utilizadores.

O Plano Oficial de Contabilidade estabelece oito demonstrações de elaboração obrigatória para sociedades anônimas: Balanço analítico; Demonstração dos resultados líquidos; Demonstração dos resultados extraordinários do exercício; Demonstração dos resultados de exercícios anteriores; Movimento da conta de resultados líquidos; Anexo ao balanço e à demonstração de resultados; Demonstração de resultados por funções e seus desenvolvimentos e Mapa de origem e aplicação de fundos.

O Balanço é dividido em: a) ativo e b) passivo e situação líquida. O ativo segue a ordem de liquidez decrescente; o passivo, a ordem de prazos de exigibilidades crescente enquanto que a situação líquida, segue a ordem de formação histórica dos capitais próprios. O Balanço pode ser sintético (Anexo D), no qual as contas resultam diretamente do Razão Geral, e analítico (Anexo E), onde as contas correspondem a um desenvolvimento do balanço sintético, elaborado a partir das contas do Razão Geral ou de suas subcontas, eventualmente desdobradas.

A classificação dos débitos e créditos, quanto ao prazo, ocorre da seguinte forma: vencimento previsto dentro de um ano – curto prazo, e vencimento previsto para além de um ano – médio e longo prazos. As amortizações e reintegrações são expressas no ativo, sendo os respectivos valores indicados em coluna para dedução aos valores das contas dos correspondentes elementos patrimoniais. As provisões são divididas em dois grupos, ou seja, as que correspondem a certos elementos do

ativo e as relativas a encargos que vierem tornar-se efetivos no futuro. Outras contas e a estrutura completa do Balanço podem ser observadas nos Anexos D e E.

A Demonstração de Resultados é elaborada em dois conjuntos diferentes designados por Demonstração de resultados por natureza e Demonstração de resultados por funções.

Na 'Demonstração de resultados por natureza' a classificação dos componentes do crédito obedeceu à sua natureza específica. A seriação das contas foi orientada no sentido de possibilitar o fácil cálculo, aproximado, do valor acrescentado (PORTUGAL, 1977, p. 4).

A Demonstração de resultados por natureza é composta pelo conjunto de outras demonstrações, especificamente o Movimento da conta Resultados Líquidos (Anexo F), a Demonstração dos resultados líquidos (Anexo G), a Demonstração dos resultados extraordinários do exercício (Anexo H) e a Demonstração dos resultados de exercícios anteriores (Anexo I).

Quanto a essa demonstração, o seguinte conjunto de contas é utilizado, para permitir o conhecimento do valor acrescentado bruto corrente, a custo de fatores, numa ótica de produção:

Custo das existências vendidas e consumidas Subcontratos Fornecimento e serviços de terceiros Impostos indiretos	Vendas de mercadorias e produtos Prestações de serviços Trabalhos para a própria empresa Variação de produções Subsídios destinados à exploração Receitas suplementares
---	--

Quadro 5 – Contas para o conhecimento do valor acrescentado, numa ótica de produção

Fonte: elaboração própria, a partir de dados obtidos em Portugal (1977, p. 4).

Outro conjunto de rubricas da demonstração permite o desdobramento do valor acrescentado, numa ótica de repartição:

Impostos diretos	Receitas financeiras correntes
Despesa com pessoal	Receitas de aplicações financeiras
Despesas financeiras	Outras receitas
Outras despesas e encargos	Utilização de provisões
Amortizações e reintegrações do exercício	Ganhos extraordinários do exercício
Provisões do exercício	Ganhos de exercícios anteriores
Perdas extraordinárias do exercício	
Perdas de exercícios anteriores	
Provisões para impostos sobre os lucros	
Resultados líquidos (+/-)	

Quadro 6 – Contas para o conhecimento do valor acrescentado, numa ótica de repartição

Fonte: elaboração própria, a partir de dados obtidos em Portugal (1977, p. 5).

Na Demonstração de resultados por natureza, são previstas provisões para constituição ou reforço, utilização indireta, reposição ou anulação. Especificamente para impostos sobre os lucros, são previstas provisões para constituição, utilização e reposição ou anulação.

Sobre a Demonstração de resultados por funções (Anexo J)

entendeu-se que, paralelamente à concepção da demonstração de resultados por natureza, se devia também avançar para outra de resultados por funções suportada por mapas parciais que explanassem as suas linhas mais importantes (PORTUGAL, 1977, p. 4).

Essa demonstração é composta por um conjunto de mapas de desenvolvimento. Desenvolvimento das Vendas (Anexo K), Desenvolvimento do Custo das Vendas (Anexo L), Desenvolvimento dos Custos de Distribuição (Anexo M), Desenvolvimento dos Custos Administrativos (Anexo N) e Desenvolvimento dos Custos Industriais não Incorporados (Anexo O).

Sobre o Anexo ao balanço e demonstração de resultados, o POC estabelece que o seu objetivo é apresentar notas que expliquem:

- relações com o estrangeiro, informando contas e valores;
- relações com as pessoas participantes no capital social da empresa e com as pessoas em cujo capital a empresa participa, incluindo débitos e

créditos a curto, médio e longo prazo, imobilizações financeiras, compras e vendas;

- valores globais dos débitos de sócios por subscrição de capital e dos adiantamentos por conta de lucros;
- indicação dos critérios de avaliação adotados, com explicação das eventuais alterações processadas, em relação ao exercício anterior, bem como a evidenciação dos resultados daí derivados;
- valor global em cada conta dos créditos de cobrança duvidosa;
- valor global dos créditos sobre o pessoal e débitos a este;
- saldo da conta de créditos ao Estado, abatidos de anulações feitas na empresa;
- desdobramento das despesas com o pessoal;
- fundos afetos por contas e respectivos valores;
- valor global para cada conta, dos créditos e débitos que se encontram titulados e não estejam evidenciados no balanço;
- valor global para cada conta, dos elementos patrimoniais que se encontram onerados, devendo ser especificadas as garantias prestadas;
- valores globais das existências que se encontram fora da empresa;
- com relação às imobilizações corpóreas e em curso, o valor global para cada uma das contas que se encontrarem em poder de terceiros, afetas a cada uma das atividades da empresa e implantadas em propriedade alheia;

- forma de realização do capital no exercício que houver o fato, as participações do Estado, das associadas e das pessoas coletivas que detenham entre 10% e 25% e das pessoas singulares com pelo menos 10% do capital;
- montante do capital amortizado;
- relação nominal das ações, obrigações e quotas de capital em sociedades, contendo os valores nominais de aquisição e de inventário, bem como os critérios de avaliação;
- descrição das responsabilidades da empresa por valores de terceiros que lhe foram confiados e das garantias prestadas ou compromissos assumidos por meio das contas de ordem;¹⁵
- movimento das contas da situação líquida, podendo ser explicada num mapa conforme demonstrado no Quadro 7;
- movimento das contas de provisões ocorridas no exercício, conforme demonstrado no Quadro 8.

¹⁵ Conforme Portugal (1977, p. 17), as contas de ordem não prevêm lançamentos digráficos.

Contas	Saldo inicial	Movimento no exercício	Saldo final	Observações
51-				
52- Capital social				
53- Prestações suplementares				
54- Capital individual				
55- Reservas legais e estatutárias				
56- Reservas especiais				
57- Reservas de reavaliação				
58- Reservas livres				
59- Resultados transitados				
88- Resultados líquidos				

Quadro 7 – Modelo para movimento das contas da situação líquida

Fonte: Portugal (1977, p. 16).

Contas	Saldo inicial	Constituição ou reforço	Utilização	Reposição e anulação	Saldo final
28- Provisões para impostos sobre os lucros.					
29- Provisões para cobranças duvidosas e outros riscos e encargos					
39- Provisão para depreciação de existências					
49- Provisão para imobilizações financeiras					

Quadro 8 – Modelo para movimento das contas de provisões

Fonte: Portugal (1977, p. 17).

Quanto aos princípios contábeis, o POC expõe que

na falta, de momento, de definição clara daqueles [princípios] pelas associações profissionais [...] são, agora, adotados, tanto quanto possível, os divulgados nos Institutos Superiores e Faculdades onde primordialmente se ministra o ensino extensivo da contabilidade.

Sob a alegação anteriormente citada, foram instituídos os seguintes Princípios

Contábeis:

- Continuidade da empresa - a empresa deve operar continuamente, com duração ilimitada;
- Consistência dos exercícios – a empresa não pode alterar os seus princípios de valorimetria ao longo dos exercícios;
- Efetivação das operações – as operações realizadas num exercício afetam os respectivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento;
- Custo histórico – determina que os registros se efetuem com base numa realidade objetiva, como por exemplo, o preço da fatura, em contraste com valores aleatórios ou subjetivos;
- Recuperação do custo das existências – a empresa não deve inventariar as existências finais a um valor que não possa ser recuperado por meio da venda ou do consumo;
- Conservantismo – implica que a contabilidade deve registrar todas as perdas de valor e não atender aos ganhos potenciais.

Quanto aos critérios e métodos de avaliação, o POC estabelece os seguintes:

- disponibilidades representadas em moeda estrangeira – preço de aquisição ou de acordo com o câmbio à data do balanço, se desse resultar um montante inferior ao primeiro;
- créditos e débitos que são expressos em moeda estrangeira – calculam-se em função do câmbio do dia, quanto a cada operação. No

balanço, verificando-se perda estimada, tendo em consideração o câmbio da data, pode-se constituir provisão para o fato. Se houver ganho estimado, permanece o valor já registrado;

- existências – adotam-se como critérios, o custo de aquisição, o custo de produção (inclui o custo padrão) e o custo de aquisição (ou de produção) ou preço de mercados, nesse caso, dos dois, o mais baixo;
- custeio das saídas – são adotados: a) custo unitário médio ponderado; b) PEPS – primeira entrada, primeira saída; c) UEPS – última entrada, primeira saída; d) custo padrão e, e) identificação específica.

4.2.9 Código das Sociedades Comerciais de 1986

Portugal ingressou na União Européia¹⁶ no dia 1º de janeiro de 1986. Dentre os blocos econômicos organizados, formados por países que congregam nações com fins específicos, o da União Européia é o mais antigo e organizado, estando seus estados-membros sujeitos a uma legislação comum (CASTRO NETO, 1998, p. 19). Também segundo esse autor (p. 18), as normas que regem os procedimentos contábeis nesse bloco, passaram a ser veiculadas por meio de Diretivas, elaboradas por uma comissão independente e referendadas por um conselho de ministros. As Diretivas publicadas estão sendo gradualmente incorporadas ao dispositivo legal próprio de cada estado-membro da União Européia, tornando as demonstrações contábeis mais harmônicas e comparáveis. De acordo com Sousa (1991, p. 165), pode-se afirmar que as Diretivas representam uma tentativa de conciliação dos

¹⁶ Inicialmente denominada Comunidade Comum Européia (CEE).

diferentes interesses de evidenciação contábil dos estados membros que compõem a União Européia, entre esses, Portugal.

Em 1986 foi aprovado o Código das Sociedades Comerciais, já incorporando as normas estabelecidas pela União Européia:

a necessidade urgente de adaptar a legislação portuguesa às diretivas da CEE, a que Portugal aceitou ficar vinculado, tornou inadiável a publicação do Código [...]. Nesta linha de orientação, o Código não só executa as diretivas comunitárias em vigor [...], como alarga algumas regras comunitárias (SOUSA, 1991, p. 165).

4.3 Origem das Normas Contábeis no Brasil e em Portugal

O sistema de escrituração por partidas dobradas surgiu gradativamente nos séculos XIII e XIV, no norte da Itália (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 39). Posteriormente, conforme Schmidt et al (2006, p. 23), esse sistema generalizou-se por toda a Europa. Entretanto, relata Ludícibus (2004, p. 36), a partir do início do século XX, devido a falta de aplicação e comprovação de algumas teorias e a ausência de pesquisas com caráter científico, a escola italiana perdeu a sua significância, para teorias e práticas contábeis norte-americanas.

Quanto às normas contábeis no Brasil e em Portugal, a literatura estudada mostra que tiveram uma origem diferente da atribuída ao sistema de escrituração por partidas dobradas. Tomazette (2005, p. 17) relata que é o Direito Comercial que disciplina a atividade empresarial e esse tem como sub-ramos jurídicos o Direito Industrial, o Direito Societário, o Direito Cambiário e o Direito Falimentar.

Martins (1991, p. 10) defende que o primeiro código comercial surgiu na França, promulgado em 15 de setembro de 1807 e que entrou em vigor a partir de 1º

de janeiro de 1808. No entanto, antes desse Código, a França já havia apresentado outros diplomas tratando de assuntos semelhantes:

sob o mercantilismo, a França produziu duas ordenações, uma sobre o comércio terrestre (*Code Savary*) e outra, atinente ao comércio marítimo, elaborada em 1762. Depois, como efeito residual do ideário liberal implantado pela burguesia, na Revolução Francesa (1789), o *Code de Commerce*, dos juristas de Napoleão Bonaparte, em 1808 [...] (FAZZIO JÚNIOR, 2000, p. 30).

No Brasil, tem-se que o Código Comercial de 1850, foi “muito influenciado pelo Código Comercial Francês de 1807” (TOMAZETTE, 2005, p. 15). Concordando com essa afirmação, Fazzio Júnior (2000, p. 30), expõe que “o diploma [Código Francês], tornou-se modelo das modernas codificações mercantis, inclusive do Código Comercial Brasileiro de 1850”. E, de acordo com Martins (1991, p. 12),

o Código de Comércio Francês teve influência nas legislações [...]. Influenciados por ele, direta ou indiretamente, surgiram [...] o Código Português, de 1833, [...] o Código Brasileiro, de 1850.

Acerca das demais normas brasileiras, de acordo com Iudícibus (2004, p. 42), “[...] a legislação comercial, que até a Lei das Sociedades por Ações¹⁷ era de inspiração européia [...] passa a adotar uma filosofia nitidamente norte-americana, a partir, principalmente, da Resolução n. 220 e da Circular n. 179¹⁸ do Banco Central”.

Também conforme Iudícibus (2004, p. 42), a influência norte americana nas normas e procedimentos de contabilidade, talvez tenha sido inserida, no Brasil, com as empresas de auditoria de origem anglo-americana e “a influência sobre os procedimentos adotados, por meio da imitação das grandes companhias, foi acentuada e deve ter influenciado os legisladores”. Sobre esse aspecto, Niyama (2005, p. 1) entende que, no Brasil, a influência da escola norte-americana de

¹⁷ Conforme Iudícibus e Ricardino Filho (2002), a Lei n. 1.083, de 1860 e o Decreto-Lei n. 2.627, de 1940 são identificados como Leis das Sociedades Anônimas.

¹⁸ A Resolução n. 220 e a Circular n. 179 foram instituídas em 1972. Essa Resolução apresentou normas sobre auditoria.

contabilidade teve início com o “estudo sobre princípios contábeis e a promulgação da Lei n. 6.404/76”.

Quanto à legislação societária em Portugal, de acordo com Ferreira e Regojo (1996, p. 12), os códigos comerciais de 1833 e de 1888, receberam influência francesa. Mostrando concordância com esses autores, Carvalho et al (2002, p. 13), afirmam que “estes códigos [de 1833 e de 1888], de influência francesa, regularam aspectos de contabilidade nas companhias”.

Além da França, outras nações influenciaram o Direito Comercial de Portugal, segundo Sousa (1991, p. 9), ao argumentar que a Carta de Lei que instituiu o Código Comercial de 1888 concebeu o direito mercantil da mesma forma concebida nos códigos francês e italiano de 1882 e espanhol de 1885.

Nesse mesmo sentido e, considerando especificamente a participação de autores estrangeiros no desenvolvimento da contabilidade em Portugal, Almeida e Marques (2003, p. 16) relatam que até 1977, a contabilidade foi desenvolvida de forma exógena, sendo principalmente influenciada por autores italianos, franceses e, em menor grau, por autores americanos e alemães.

No texto inicial do Decreto-Lei n. 47, de 1977, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) consta que para a elaboração desse plano, além de estudos e projetos portugueses, foram observados o Plano Geral de Contabilidade Espanhol, o Plano Contabilístico Francês, normas de contabilidade belgas e normas diversas anglo-saxônicas. Entre os estudos e projetos de origem nacional que antecederam ao POC,

*o Anteprojecto de Plano Geral de Contabilidade, completado em 1973, [...] identificou como o modelo a seguir, o plano de contabilidade francês de 1957 [...]. Mais tarde, em 1975, o processo de normalização foi facilitado pela existência do documento *Normalização Contabilística - 1 fase*, do Ministério das Finanças. De novo, o Plano Francês de Contabilidade foi*

utilizado como modelo (FERREIRA; REGOJO, 1996, p. 14. Grafia portuguesa).

Também, com entendimentos semelhantes, Carvalho et al, (2002, p. 7) relatam que Portugal viveu invasões francesas de 1807 até 1814, e que o Plano Oficial de Contabilidade adotou o modelo institucional francês para a regulamentação da contabilidade. Da mesma forma, para Tua Pereda (1989, p. 643) “o movimento de normalização contabilística começou por propostas de adaptação, em Portugal, do Plano de Contabilidade Francês”. Nesse mesmo sentido, Oliveira (s.d., apud RODRIGUES et al, 2003, p. 100), argumenta que, em 1755, o primeiro contabilista da Companhia de Grão-Pará e Maranhão¹⁹ era um francês que preparou portugueses que o vieram a substituir.

Em 1º de janeiro de 1986 Portugal aderiu às normas contábeis da Comunidade Comum Européia, atualmente, União Européia. Para Carvalho et al (2002, p. 7), com essa adesão, a influência francesa na contabilidade perdeu espaço para as normas de organismos internacionais de origem principalmente, anglo-saxônicas.

¹⁹ Empresa organizada em 1755, por comerciantes portugueses, para explorar o comércio atacadista (SIMONSEN, 1977, p. 358).

5 NORMAS CONTÁBEIS DO BRASIL E DE PORTUGAL

5.1 Análise Comparativa das Normas

Conforme foi demonstrado no Capítulo 4, as normas contábeis aplicáveis às empresas constituídas sob a forma de sociedades anônimas, no Brasil e em Portugal, no período de 1822 a 1986, seguem a ordem cronológica e apresentam os conteúdos identificados, de forma resumida, no Quadro 9:

CONTEÚDO DAS NORMAS	BRASIL	PORTUGAL
- Escrituração (livros obrigatórios e forma de organização).		Código Comercial de 1833
- Escrituração (livros obrigatórios, formalidades). - Elaboração do Balanço geral do ativo e passivo (sem especificação da forma ou critérios para esta demonstração).	Lei n. 556 de 1850	
- Obrigatoriedade da publicação de balancetes (com definição de modelos para esta demonstração).	Lei n. 1.083 de 1860 e Decreto n. 2.679, de 1860	
- Inventário do ativo e passivo, indicando o valor dos bens móveis e imóveis, e relatório dos compromissos executados ou em execução, acompanhado de balanço ou conta corrente de perdas e ganhos (sem a definição de formas ou critérios).		Carta de Lei de 22 de julho de 1867
- Escrituração (livros obrigatórios, formalidades, estorno); - Elaboração do Balanço do ativo e passivo (sem especificação da forma ou critérios para esta demonstração).		Carta de Lei de 1888
- Escrituração dos fatos referentes a entrada e saída de mercadorias.	Decreto n. 1.102, de 1903	
- Escrituração. - Apresentação do balancete, extraído do livro Razão. - Apresentação do balanço, acompanhado da conta de lucros e perdas e resumo da conta de receita e despesa. - Conteúdos para a conta Gastos gerais.		RFSA ²⁰ , de 1911

Quadro 9 – Resumo do conteúdo das Normas Contábeis no Brasil e em Portugal, de 1822 a 1986

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do referencial teórico.

²⁰ Regulamento da Fiscalização das Sociedades Anônimas.

CONTEÚDO DAS NORMAS	BRASIL	PORTUGAL
<ul style="list-style-type: none"> - Obrigação da elaboração do Balanço Geral (com especificação da forma de classificação dos elementos que o compõem). - Obrigação da elaboração da Demonstração da Conta de Lucros e Perdas (com a especificação das contas a serem lançadas a débito e a crédito). - Regras para avaliação do Ativo (mercadorias, valores mobiliários, créditos prescritos, despesas de instalação). 	Decreto-Lei n. 2.627 de 1940	
<ul style="list-style-type: none"> - Tributação com base no lucro contábilístico. - Obediência aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (sem especificá-los). 		Decreto-Lei n. 45.103 de 1963
<ul style="list-style-type: none"> - Escrituração (livros, formalidades, estorno). 	Decreto-Lei n. 486 de 1969	
<ul style="list-style-type: none"> - Elaboração do Balanço (com indicação do valor do ativo e do passivo, apresentando as respectivas contas, separadas das correspondentes à situação líquida e das relativas a valores de mera informação). - Orientações sobre as contas sujeitas à depreciação. - Elaboração das Contas de resultados ou de ganhos e perdas, com apresentação dos custos e proveitos. 		Decreto-Lei n. 49.381 de 1969
<ul style="list-style-type: none"> - Publicação do balanço, das contas de resultados ou de ganhos e perdas, dos relatórios ou propostas da administração e do conselho fiscal, previstos no Decreto-Lei 49.381, de 1969. - elaboração e publicação de um inventário sobre as participações financeiras e outras aplicações em valores mobiliários 		Decreto-Lei n. 147, de 1972
<ul style="list-style-type: none"> - Normas de escrituração. - Regime de Competência. - Critérios de avaliação de ativos. - Critérios para formação de reserva e provisões. - Critérios para classificação do Balanço Patrimonial. - Modelos para a elaboração do Balanço patrimonial e do Demonstrativo de Resultados. - Conteúdo das Notas Explicativas. 	Circular BACEN n. 179 de 1972	
<ul style="list-style-type: none"> - Escrituração. - Obrigação de seguir aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (sem especificá-los). - Regime de Competência. - Demonstrações obrigatórias: Balanço Patrimonial; Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados; Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (com especificação da forma de classificação dos elementos que as compõem). - Critérios de avaliação do ativo e passivo. - Notas explicativas. 	Lei n. 6.404 de 1976	

Quadro 9 – Resumo do conteúdo das Normas Contábeis no Brasil e em Portugal, de 1822 a 1986 (continuação).

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do referencial teórico.

CONTEÚDO DAS NORMAS	BRASIL	PORTUGAL
- Demonstrações obrigatórias: Balanço analítico; Demonstração dos resultados líquidos; Demonstração dos resultados extraordinários do exercício; Demonstração dos resultados de exercícios anteriores; Movimento da conta de resultados líquidos; Anexo ao balanço e à demonstração de resultados; Demonstração de resultados por funções e seus desenvolvimentos; Mapa de origem e aplicação de fundos (com especificação da forma de classificação, dos elementos que as compõem e demonstrativos gráficos exemplificativos). - Notas Explicativas. - Critérios de avaliação do ativo e passivo. - Princípios Contabilísticos.		Decreto-Lei n. 47 de 1977
- Princípios Fundamentais de Contabilidade	Resolução CFC n. 530 de 1981	

Quadro 9 – Resumo do conteúdo das Normas Contábeis no Brasil e em Portugal, de 1822 a 1986 (continuação).

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do referencial teórico.

Para a comparação das normas, visando identificar características semelhantes e a possibilidade de herança colonial das portuguesas para as brasileiras, os conteúdos de natureza comum aos dois países, apresentados no Quadro 9, foram transferidos para o Quadro 10, com a seqüência cronológica crescente em que passaram a vigorar em cada país, chegando-se aos seguintes resultados:

ITEM	CONTEÚDO	DATA DA INTRODUÇÃO DA NORMA NOS PAÍSES
1	Escrituração (livros obrigatórios e formalidades).	<ul style="list-style-type: none"> • em Portugal, no ano de 1833 (Código Comercial de 1833) • no Brasil, no ano de 1850 (Lei n. 556)
2	Previsão de lançamentos de estornos.	<ul style="list-style-type: none"> • em Portugal, no ano de 1888 (Carta de Lei de 1888) • no Brasil, no ano de 1969 (Decreto-Lei n. 486)
3	Obrigatoriedade de elaborar balanço geral do ativo e do passivo (sem especificação da forma ou critérios).	<ul style="list-style-type: none"> • no Brasil, no ano de 1850 (Lei n. 556) • em Portugal, no ano de 1867 (Carta de Lei de 1867)
4	Especificação de modelos, critérios e conteúdos para elaboração de balancetes ou balanços.	<ul style="list-style-type: none"> • no Brasil, no ano de 1860 – balancetes (Decreto n. 2.679); no ano de 1972 (Circular n. 179) e no ano de 1976 (Lei n. 6.404) - balanço • em Portugal, no ano de 1977 (Decreto-Lei n. 47) - balanço

Quadro 10 – Instituição das Normas nos Países.

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do referencial teórico.

ITEM	CONTEÚDO	DATA DA INTRODUÇÃO DA NORMA NOS PAÍSES
5	Obrigatoriedade da publicação de balancetes (ou balanços) das operações efetuadas.	<ul style="list-style-type: none"> • no Brasil, no ano de 1860 (Decreto n. 2.679) • em Portugal, no ano de 1972 (Decreto-Lei n. 147)
6	Escrituração dos fatos referentes a entrada e saída de mercadorias.	<ul style="list-style-type: none"> • no Brasil, no ano de 1903 (Decreto n. 1.102) • em Portugal, no ano de 1977 (Decreto-Lei n. 47)
7	Elaboração da conta de resultados de ganhos e perdas (ou lucros e perdas).	<ul style="list-style-type: none"> • em Portugal, no ano de 1911, sem especificação do conteúdo (RFSA²¹) • no Brasil, no ano de 1940, com especificação do conteúdo (Decreto-Lei n. 2.627) • em Portugal, no ano de 1969, com especificação do conteúdo (Decreto-Lei n. 49.381)
8	Elaboração de balanço patrimonial e demonstrativo de resultado (com apresentação das estruturas e conteúdos).	<ul style="list-style-type: none"> • no Brasil, no ano de 1972 (Circular n. 179) e no ano de 1976 (Lei n. 6.404) • em Portugal, no ano de 1977 (Decreto-Lei n. 47)
9	Obrigação de seguir os Princípios Contábeis (sem especifica�o).	<ul style="list-style-type: none"> • em Portugal, no ano de 1963 (Decreto-Lei n. 45.103) • no Brasil, no ano de 1972 (Resolu�o CFC n. 321)
10	Especifica�o dos Princípios Contábeis.	<ul style="list-style-type: none"> • em Portugal, no ano de 1977 (Decreto-Lei n. 47) • no Brasil, no ano de 1981 (Resolu�o CFC n. 580)
11	Regras para estima�o de elementos patrimoniais.	<ul style="list-style-type: none"> • no Brasil, no ano de 1940, (Decreto-Lei n. 2.627), no ano de 1972 (Circular n. 179) e no ano de 1976 (Lei n. 6.404) • em Portugal, no ano de 1977 (Decreto-Lei n. 47)
12	Ado�o do regime de competência.	<ul style="list-style-type: none"> • no Brasil, no ano de 1972 (Circular n. 179) e no ano de 1976 (Lei n. 6.404) • em Portugal, no ano de 1977 (Decreto-Lei n. 47)
13	Especifica�o de conteúdos para notas explicativas.	<ul style="list-style-type: none"> • no Brasil, no ano de 1972 (Circular n. 179) e no ano de 1976 (Lei n. 6.404) • em Portugal, no ano de 1977 (Decreto-Lei n. 47)

Quadro 10 – Institui o das Normas nos Pa ses (continua o).

Fonte: elabora o pr pria, a partir de informa es do referencial te rico.

Nas informa es mostradas no Quadro 10 pode-se observar, quanto   data de institui o das normas, que dos treze conte dos identificados com natureza comum aos dois pa ses, o Brasil antecedeu Portugal em nove deles, sendo, portanto, os correspondentes aos itens 3 a 8 e 11 a 13. Portugal antecedeu ao Brasil em quatro deles, sendo os correspondentes aos itens 1, 2, 9 e 10. A partir dessa observa o, procedeu-se   busca de caracter sticas semelhantes entre as normas que foram adotadas primeiramente em Portugal, em rela o  s adotadas posteriormente no Brasil. Essas normas referem-se a escritura o; estornos;

²¹ Regulamento da Fiscaliza o das Sociedades An nimas, de 1911.

obrigação de seguir princípios contábeis, sem suas especificações e obrigação de seguir princípios contábeis, com suas especificações.

Quanto às normas de escrituração instituídas em Portugal, na Carta de Lei de 1833, o conteúdo que consta, conforme Rodrigues et al (2003, p. 105) é a especificação dos “livros que os comerciantes eram obrigados a manter, bem como, a maneira como deveriam estar organizados”. Esse mesmo assunto foi tratado no Brasil, por meio da Lei n. 556, de 1850; porém, acrescido da especificação dos livros e das formalidades que deveriam apresentar.

Sobre as normas relacionadas a estornos, em Portugal, a Carta de Lei de 1888 previu: “se houver cometido erro ou omissão em qualquer assento, será ressalvado por meio de estorno”. Sobre esse mesmo assunto, no Brasil, o Decreto-Lei n. 486, de 1969, previu: “os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamentos de estornos”. Exceto quanto à forma textual, não há diferenças entre essas normas.

Em relação à determinação de que a contabilidade deveria apresentar concordância com os princípios contábeis, Brasil e Portugal, enquanto não especificaram seus respectivos princípios, adotaram alternativas semelhantes. Em Portugal, conforme Ferreira e Regojo (1996, p. 13), embora os princípios não tivessem ainda sido especificados, poderiam referir-se ao “respeito e observância da doutrina e prática contábil geralmente aceitas”. No Brasil, a Resolução CFC n. 321, de 14 de abril de 1972 estabeleceu que enquanto não definidos, os princípios poderiam ser “os contidos nas obras de doutrinadores consagrados e os constantes dos programas das disciplinas de contabilidade das faculdades de Ciências Contábeis”.

Os princípios contábeis especificados em cada País, no caso, em Portugal, “Princípios Contabilísticos”, instituídos por meio do Plano Oficial de Contabilidade, de 1977, foram: Continuidade da empresa, Consistência dos exercícios, Efetivação das operações, Custo histórico, Recuperação do custo das existências e, Conservantismo. No Brasil, identificados como “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, foram instituídos pela Resolução CFC n. 530, de 1981, os seguintes: Entidade, Qualificação e Quantificação dos Bens Patrimoniais, Expressão Monetária, Competência, Oportunidade, Formalização dos Registros Contábeis, Terminologia Contábil, Equidade, Continuidade, Periodicidade, Prudência, Uniformidade, Informação, Atos e Fatos Aleatórios, Correção Monetária e Integração. Para permitir a comparação e análise, no Quadro 11 apresentam-se os princípios portugueses, relacionando-os aos princípios brasileiros que possuem conteúdo semelhante:

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	
PORTUGAL (Decreto-Lei n. 47/1977)	BRASIL (Resolução CFC n. 530/1981)
Efetivação das operações – as operações realizadas num exercício afetam os respectivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento.	Competência – as receitas e despesas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período a que pertencerem e, de forma simultânea, quando se co-relacionarem. As despesas devem ser reconhecidas independentemente do seu pagamento, e as receitas, somente quando de sua realização.
Continuidade – a empresa opera continuamente, com duração ilimitada.	Continuidade – a vida da entidade é continuada; por conseqüência, como as demonstrações contábeis são estáticas, não podem ser desvinculadas dos períodos anteriores e subseqüentes. Ocorrendo a descontinuidade, o fato deve ser divulgado.
Conservantismo – a contabilidade deve registrar todas as perdas de valor e não atender aos ganhos potenciais. Recuperação do custo das existências – a empresa não deve inventariar as existências finais a um valor que não possa ser recuperado através da venda ou do consumo.	Prudência – o critério de menor valor para os itens do ativo e da receita, e o de maior valor para os itens do passivo e da despesa, com os efeitos correspondentes no patrimônio líquido, serão adotados para registro, diante de opções na escolha de valores.
Consistência – a empresa não altera os seus princípios de valoração ao longo dos exercícios.	Uniformidade – os critérios aplicados num período, nos registros contábeis e nos levantamentos deles decorrentes, devem ser mantidos nos períodos subseqüentes. Contudo, em certas circunstâncias, havendo mudanças de critérios, o seu efeito nas demonstrações contábeis deve ser divulgado.

Quadro 11 – Comparação dos Princípios Contábeis

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do referencial teórico.

Um dos princípios portugueses, o do Custo histórico, que estabelece que “os registros se efetuam com base numa realidade objetiva (por exemplo o preço da fatura), em contraste com valores aleatórios ou subjetivos”, não tem princípio, com conteúdo de natureza semelhante, no texto previsto na Resolução CFC n. 530 de 1981.

Essa Resolução instituiu outros princípios, além dos previstos no Plano Oficial de Contabilidade de Portugal, em 1977: Entidade, Qualificação e Quantificação dos Bens Patrimoniais, Expressão Monetária, Oportunidade, Formalização dos Registros Contábeis, Terminologia Contábil, Eqüidade, Periodicidade, Informação, Atos e Fatos Aleatórios, Correção Monetária e Integração. Quanto aos princípios relacionados no Quadro 11, observa-se que, exceto quanto à forma textual, há semelhança entre os conteúdos definidos no Brasil, em relação aos definidos em Portugal.

5.2 Predominância de Valores Contábeis

Os valores contábeis definidos por Gray (1988) como sendo profissionalismo, uniformidade, conservadorismo e sigilo, juntamente com seus opostos: controle governamental, flexibilidade, otimismo e transparência, foram analisados em normas contábeis adotadas no Brasil e Portugal. Para essa finalidade utilizou-se uma análise comparativa composta por seis normas contábeis extraídas da Lei n. 6.404/76 instituída no Brasil e do Decreto-Lei n. 47/77 instituído em Portugal.

As normas analisadas foram: a) avaliação de estoques; b) reavaliação; c) operações em moeda estrangeira; d) ativos tangíveis; e) imobilizações financeiras e,

f) ativos intangíveis. A escolha dessas normas ocorreu em função da maior possibilidade de comparação, por serem contempladas nas duas legislações selecionadas. Os textos adotados em cada país referentes a essas normas (Apêndice A) foram apresentados a uma amostra aleatória de trinta pessoas, composta por professores universitários (doutores e mestres); auditores; alunos de pós-graduação em nível de especialização e profissionais que atuam em instituições de regulamentação.

Cada uma das pessoas pesquisadas indicou os valores contábeis que melhor se identificam com as normas de cada país e cerca de 20% dessas indicaram mais de uma alternativa. Assim, o percentual atribuído aos valores mostrados no Quadro 12 corresponde à quantidade obtida por valor em cada norma, dividida pela quantidade total de respostas obtidas em cada legislação. A quantidade total de respostas para a Lei n. 6.404/76 variou entre 33 e 40, distribuídas da seguinte forma: avaliação de estoques – 39; reavaliação – 40; operações em moeda estrangeira e ativos tangíveis – 37 cada; imobilizações financeiras – 36 e ativos intangíveis – 33. Para o Decreto-Lei n. 47/77 a quantidade variou entre 32 e 36: avaliação de estoques e reavaliação – 35 cada; operações em moeda estrangeira – 33; ativos tangíveis e imobilizações financeiras – 32 cada; ativos intangíveis – 36. Os Quadros 13 e 14 mostram os percentuais médios dos valores contábeis em cada país.

NORMAS	BRASIL – LEI n. 6404/76 (valores em %)								PORTUGAL – DECRETO-LEI n. 47/77 (valores em %)							
	P	CG	U	F	CD	O	S	T	P	CG	U	F	CD	O	S	T
Avaliação de estoques	2,6	15,4	12,8	10,3	56,4	2,6	0	0	0	8,6	5,7	25,7	54,3	5,7	0	0
Reavaliação	7,5	17,5	32,5	5	17,5	10	0	10	8,6	11,4	22,9	11,4	11,4	20	0	14,3
Operações em moeda estrangeira	8,1	16,2	45,9	5,4	13,6	2,7	2,7	5,4	6,1	12,1	21,2	9,1	48,5	0	0	3
Ativos tangíveis	10,8	21,6	16,2	0	45,9	0	0	5,4	6,3	15,6	12,5	21,9	34,4	3,1	0	6,3
Imobilizações financeiras	11,1	19,4	16,7	5,6	44,5	0	0	2,8	6,3	9,4	6,3	18,8	53,1	3,1	3,1	0
Ativos intangíveis	12,1	18,2	18,2	3	45,7	0	3	0	11,1	13,9	11,1	8,3	38,9	5,6	5,6	5,6

Quadro 12 – Percentuais dos valores contábeis

Fonte: elaboração própria

Brasil	P (%)	CG (%)	U (%)	F (%)	CD (%)	O (%)	S (%)	T (%)
Média por valores	8,7	18,1	23,7	4,9	37,2	2,5	1,0	3,9

Quadro 13 – Médias dos valores contábeis no Brasil

Fonte: elaboração própria

Portugal	P (%)	CG (%)	U (%)	F (%)	CD (%)	O (%)	S (%)	T (%)
Média por valores	6,4	11,8	13,3	15,9	40,1	6,3	1,4	4,9

Quadro 14 – Médias dos valores contábeis em Portugal

Fonte: elaboração própria

Legenda

- P** Profissionalismo
- CG** Controle governamental
- U** Uniformidade
- F** Flexibilidade
- CD** Conservadorismo
- O** Otimismo
- S** Sigilo
- T** Transparência

As médias por valores contábeis no Brasil e em Portugal destacadas nos Quadros 13 e 14, mostram que o conservadorismo apresenta maior predomínio nas seis normas analisadas. Nas brasileiras representa 37% e nas portuguesas 40%. A escolha do conservadorismo pela maioria dos pesquisados pode ser justificada pelo conceito explícito de “custo ou mercado” enfatizado nas duas legislações selecionadas.

A uniformidade apresenta-se com 24% nas brasileiras e 13% nas portuguesas. No caso brasileiro, a uniformidade foi identificada nos itens “reavaliação” e “operações em moeda estrangeira”. No lado português, nesses dois itens (reavaliação e operações em moeda estrangeira), predominou a uniformidade.

O controle governamental superou o profissionalismo nas normas dos dois países, representando 18% nas brasileiras e 11% nas portuguesas. Embora a Lei n. 6.404/76 tenha sido elaborada com influência da legislação norte-americana (onde a profissão contábil é responsável pela edição das normas contábeis), e a legislação portuguesa com influência do modelo da Europa Continental, as seis normas pesquisadas mostraram baixa vinculação dos valores “profissionalismo” e “controle governamental” nos dois países.

Quanto a evidenciação, as normas portuguesas representam 5% de transparência e as brasileiras 4%. O item “reavaliação” foi o único escolhido pelas pessoas que responderam a pesquisa como um ponto de evidenciação. Nesse aspecto, o julgamento pode ter sido de que ativos reavaliados (adotando-se valores de mercado) produzem informações mais transparentes e relevantes aos usuários do que itens avaliados ao custo histórico.

O resultado dessa comparação sugere que o conservadorismo é o valor contábil que predomina nas seis normas analisadas. Weffort (2005, p. 25) considera

que no Brasil, além do conservadorismo, predominariam também o profissionalismo, a uniformidade e o sigilo. Essa autora destacou ainda que outros países têm valores contábeis similares, entre eles, a França.

6 CONCLUSÃO

Este estudo baseou-se no argumento de que a contabilidade de um país colonizado tem características semelhantes à contabilidade do país que o colonizou, representando, portanto, uma herança colonial. Assim, considerando a colonização do Brasil por Portugal, a questão que conduziu esta pesquisa foi: as normas contábeis instituídas no Brasil revelam semelhanças com as normas de Portugal?

A resposta a essa pergunta fundamenta-se no referencial teórico apresentado e nas análises comparativas entre as normas contábeis dos dois países. Conforme destacado, o Brasil, quanto à emissão das normas contábeis, antecedeu em maioria (69%), as normas emitidas por Portugal, na cronologia e no conteúdo. Nesse contexto, não há a possibilidade de semelhanças advindas de uma herança colonial, haja vista essa antecendência brasileira.

Outra fundamentação para esta conclusão relaciona-se à origem das normas societárias no Brasil e em Portugal. A literatura mostra que no Brasil o Direito Societário foi inicialmente influenciado pelo Direito Comercial Francês. Essa influência perdurou até cerca do ano de 1972 e a partir dessa data teve início a influência de normas americanas na contabilidade brasileira. Em relação a Portugal, a literatura também revela que as normas contábeis adotadas nesse país, até cerca do ano de 1986, tiveram influência direta das normas de outros países, principalmente as francesas, pois essas eram consideradas como modelo a ser seguido. Nessa mesma linha, a análise dos valores contábeis sugeriu que houve predomínio do conservadorismo nas normas selecionadas para o Brasil e Portugal, da mesma forma como ocorre na França. A influência francesa diretamente nas normas dos dois países anula a possibilidade de herança colonial na contabilidade do Brasil, vinda originariamente de Portugal.

Assim, considerando a antecedência das normas contábeis brasileiras em relação às portuguesas, bem como as suas origens francesas, conclui-se que as normas contábeis instituídas no Brasil para as sociedades anônimas de natureza privada, no período de 1822 a 1986, não apresentam características de que foram herdadas das normas de Portugal.

Ressalta-se, no entanto, as delimitações adotadas nesta pesquisa e apresenta-se como sugestão para a sua continuidade, a análise das normas e valores contábeis de outros países que foram colonizados, com as normas de seus respectivos colonizadores como, por exemplo, aqueles que também foram colonizados por Portugal e pela França.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. J. M.; MARQUES, M. C. C. Dumarchey and the Accountancy in Portugal. **9^o Accounting and Management History Conference**. Paris, 2003. Disponível em: <http://www.crefige.ninth/histo_accoutancy>. Acesso em: 16 jun. 2005.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- APECA. Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração. Disponível em: <<http://www.dbsrv.com/estatutos.aspx>>. Acesso em: 5 abr 2006.
- APOTEC. Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.apotec.pt>>. Acesso em: 21 mai. 2006.
- APPC. Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas. Disponível em: <http://www.apc.pt/appc/dados_historicos.htm>. Acesso em: 21 mai. 2006.
- BACEN. Banco Central do Brasil. Circular n. 179, de 11 de maio de 1972. Dispõe sobre Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade. Brasília, 1972.
- BAYDOUN, N.; WILLETT, R. Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries. **ABACUS**, p. 67-91, 1995.
- BAYDOUN, N.; NISHIMURA, A.; WILLETT, R. **Accounting in the Asia-Pacific Region**. Singapore, 1997.
- BELKAOUI, A. R.; PICUR, R. D. Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts. **International Journal of Accountig**, n. 26, p. 118 – 130, 1991.
- BELKAOUI, A. **International Accounting**. Quorum, 1995.
- BÊRNI, D. A. (Org.). **Técnicas de Pesquisa em Economia: Transformando Curiosidade em Conhecimento**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BORBA, J. E. T. **Direito societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- BRASIL. Decreto n. 1.102, de 21 de novembro de 1903. Institui regras para o estabelecimento de empresas de armazéns gerais. Rio de Janeiro, 1903.
- _____. Decreto n. 1.339, de 9 de janeiro de 1905. Declara instituição de utilidade pública a Academia de Commercio do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 1905.

_____. Decreto n. 2.679, de 03 de novembro de 1860. Impõe aos bancos e outras companhias, e às sociedades anônimas a obrigação de remeter, às competentes Secretarias de Estado, seus balanços e outros documentos. Rio de Janeiro, 1860a.

_____. Decreto n. 20.158, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial e regulamenta a profissão de contador. Rio de Janeiro, 1931.

_____. Decreto n. 21.033, de 8 de fevereiro de 1932. Estabelece novas condições para o registro de contadores e guarda-livros. Rio de Janeiro, 1932.

_____. Decreto n. 64.567, de 22 de maio de 1969. Regulamenta dispositivos do Decreto-Lei n. 486, de 3 março de 1969, que dispõe sobre a escrituração de livros mercantis e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1969a.

_____. Decreto-Lei 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por ações. Rio de Janeiro, 1940.

_____. Decreto-Lei n. 486, de 3 de março de 1969. Dispõe sobre a escrituração e livros mercantis e dá outras providências. Brasília, 1969b.

_____. Decreto-Lei n. 6.141, de 28 de dezembro de 1943. Lei orgânica do ensino comercial. Rio de Janeiro, 1943.

_____. Decreto-Lei n. 7.988, de 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. Rio de Janeiro, 1945a.

_____. Decreto-Lei n. 8.191, de 20 de novembro de 1945. Disposições relativas ao curso comercial básico. Rio de Janeiro, 1945b.

_____. Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros. Rio de Janeiro, 1946.

_____. Lei n. 556, de 25 de junho de 1850. Institui o Código Comercial Brasileiro. Rio de Janeiro, 1850.

_____. Lei n. 1.083, de 22 de agosto de 1860. Contêm providências sobre bancos de emissão, meio circulante e diversas companhias e sociedades. Rio de Janeiro, 1860b.

_____. Lei n. 1.401, de 31 de julho de 1951. Desdobra o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Rio de Janeiro, 1951.

_____. Lei n. 3.384, de 28 de abril de 1958. Dá nova denominação à profissão de guarda-livro. Rio de Janeiro, 1958.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976.

_____. Lei n. 7.730, de 31 de janeiro de 1989. Institui regras de desindexação da economia. Brasília, 1989.

_____. Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília, 1996.

BRISTON, R. J.; LIANG, F. S. The Evolution of Corporate Reporting in Singapore. **Third World Accounting**, v. I, p. 263-280, 1990.

CARVALHO, J. M. M.; CONDE, M. F. T.; PAIXÃO, J. C. A First Attempt to Identify Phases and Periods of the Accounting History in Portugal. **9^o World Congress of Accounting Historians**. Melbourne, 2002.

CASTRO NETO, J. L. **Contribuição ao Estudo da Prática Harmonizada da Contabilidade na União Européia**. Tese (Doutorado em Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

CERVO, A. L.; BERVIAN, A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 nov. 2005.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 321, 14 abr. 1972. Aprova as Normas e os Procedimentos de Auditoria. Rio de Janeiro, 1972. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_321.DOC>. Acesso em: 2 fev. 2006.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 530, de 23 de outubro de 1981. Aprova os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Rio de Janeiro, 1981. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_530.DOC>. Acesso em: 30 nov. 2005.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília, 1993. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_750.doc>. Acesso em: 30 nov. 2005.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 751, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. Brasília, 1993. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_751.doc>. Acesso em: 30 nov. 2005.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 948, de 29 de novembro de 2002. Dispõe sobre o registro profissional de nível técnico em contabilidade.

Brasília, 2002. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_948.DOC>. Acesso em: 30 nov. 2005.

CHANCHANI, S.; MACGREGOR, A. A Synthesis of Cultural Studies in Accounting. **Journal of Accounting Literature**. v. 18, p. 1 - 30, 1999.

CHOI, F. D. S.; MUELLER, G. G. **International Accounting**. Prentice-Hall, 1992.

CNC. Comissão de Normalização Contabilística. Disponível em:
<http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_poc.htm>. Acesso em: 21 mai. 2006.

COELHO, F. U. **Manual de Direito Comercial**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, C. B.; ALVES, G. C. **Contabilidade Financeira**. 5. ed. Lisboa: Publisher Team, 2005.

CTOC. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Disponível em:
<<http://www.ctoc.pt/gc>>. Acesso em: 21 mai. 2006.

CVM. Comissão de Valores Mobiliários. Instrução n. 59, de 22 de dezembro de 1986. Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>>

ELLIOT, B.; ELLIOT, J. **Financial Accounting and Reporting**. 2nd ed. United Kingdom, 1996.

FAZZIO JÚNIOR, W. **Manual de Direito Comercial**. São Paulo: Atlas, 2000.

FECHNER, H. E.; KILGORE, A. The Influence of Cultural Factors on Accounting Practice. **International Journal of Accounting**. v. 29, 1994.

FERREIRA, A. B. H. **Dicionário da Língua Portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA, L. F.; REGOJO, P. A Regulamentação Contabilística em Portugal. Lisboa, **Jornal de Contabilidade**. APOTEC, ano XX, n. 230, Julho, p. 155, 1996.

FERREIRA, R. F. **Normalização Contabilística**. Coimbra: Livraria Arnaldo, 1984.

FLOWER, John; EBBERS, Gabi. **Global Financial Reporting**. New York: Palgrave, 2002.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIMENES, F. M. P.; GIMENES, R. M. T.; OPAZO, M. A. U. Os Processos de Integração Econômica sob a Ótica da Análise Estatística de Agrupamento. **FAE**, Curitiba, v.7, n.2, p.19-32, jul./dez. 2004.

GRAY, S. J. Towards a Theory of Cultural Influences on the Development of Accounting Systems Internationally. **ABACUS**, v. 24, p. 1 – 15, mar., 1988.

GUIMARÃES, J. C. **História da Contabilidade em Portugal, Reflexões e Homenagens**. Áreas: Lisboa, 2005.

HALLER, A.; WALTON, P. **International Accounting**. Londres: International Thomson Business Press, 2003.

HAMID, S.; CRAIG, R.; CLARKE, F. Religion: Confounding Cultural Element in the International Harmonization of Accounting?. **ABACUS**, v. 29, n. 2, p. 131-148, 1993.

HANIFFA, R. M.; COOKE, T.E. Culture, Corporate Governance and Disclosure in Malaysian Corporations. **ABACUS**, v. 38, n. 3, 2002.

HARRISON, G. L.; MCKINNON, J. L., Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 11, n. 3, p. 233-252, 1986.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOFSTEDE, G. **Culture's Consequences: International Differences in Work – Related Values**. Beverly Hills: Sage Publications, 1984.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; RICARDINO FILHO. A Primeira Lei das Sociedades Anônimas no Brasil. Lei n. 1.083 – 22 de agosto de 1860. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, n. 29, p. 7-25, 2002.

JAGGI, B.; LOW, P. Y. Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures. **International Journal of Accounting**, v. 35, n. 4, p. 495 – 519, 2000.

JAGGI, B. L. The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosures. **International Journal of Accounting**, Spring, p. 75 – 84, 1975.

LA PORTA, Rafael; SILANES, Florencio Lopez; SHLEIFER, Andrei. What Works in Securities Laws? **Journal of Finance**. v. LXI, n. 1, 2006.

MARTINS, F. **Curso de Direito Comercial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NOBES, C. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. **ABACUS**, v. 14, n. 2, p. 162 – 187, 1998.

NOBES, C.; PARKER, R. H. (eds), **Comparative International Accounting**. Prentice-Hall, 1995.

NOBES, C.; ROBERTS, A. Towards a Unifying Model of Systems of Law, Corporate Financing, Accounting and Corporate Governance. **Australian Accounting Review**, n. 10, p. 26, Mar, 2000.

OROC. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Disponível em: <<http://www.oroc.pt>>. Acesso em: 21 mai. 2006.

PELEIAS, I. R.; BACCI, J. Pequena Cronologia do Desenvolvimento Contábil no Brasil: os Primeiros Pensadores, a Padronização Contábil e os Congressos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Administração On Line – FECAP** – v. 5, n. 3, p. 39-54 jul a set, 2004.

PERERA, H. Towards a Framework to Analyse the Impact of Culture on Accounting. **International Journal of Accounting**. v. 24, 1989.

POC. **Plano Oficial de Contabilidade**. Lisboa, 1977. Disponível em: <<http://www.dre.pt>>. Acesso em 21 mai. 2006.

POPPER, Karl Raimund. **A Lógica da Pesquisa Científica**. 6. ed. São paulo: Cultrix, 1972.

PORTUGAL. Carta de Lei de 22 de julho de 1867. Institui normas sobre sociedades anônimas. Portugal, 1867.

_____. Carta de Lei de 28 de junho de 1888. Institui o Código Comercial Coimbra, 1888.

_____. Decreto-Lei n. 47, de 7 de fevereiro de 1977. Institui o Plano Oficial de Contabilidade. Lisboa, 1977.

_____. Decreto-Lei n. 147, 5 de maio de 1972. Lisboa, 1972.

_____. Decreto-Lei n. 45.103, de 01 de julho de 1963. Institui o Código de Contribuição Industrial. Lisboa, 1963.

_____. Decreto-Lei n. 49.381, de 15 de novembro de 1969. Lisboa, 1969.

_____. Regulamento da Fiscalização das Sociedades Anônimas, de 13 de abril de 1911. Lisboa, 1911.

RADEBAUGH, L. H.; GRAY, S. J. **International Accounting and Multinational Enterprises**. 5. ed. New York: Wiley, 2001.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Falimentar**. 1º v. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Curso de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

RÍO, M. J. G. **Metodologia de la Investigación Social**: Técnica de Recolección de Datos. Amalgama, 1997.

RODRIGUES, L. L.; GOMES, D.; CRAIG, R. Corporatism, Liberalism and the Accounting Profession in Portugal Since 1755. **Accounting Historians Journal**, v. 30, n. 1, p. 95, 2003.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; FERNANDES, L. A. **Contabilidade Internacional Avançada**. São Paulo: Atlas, 2004.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **História do Pensamento Contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, P. **Vocabulário Jurídico**. São Paulo: Forense, 3ª ed., 1973.

SIMONSEN, R. C. **História Econômica do Brasil (1500/1820)**. 7ª ed., São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1977.

SOUSA, A. F. de. **Legislação Comercial Anotada**. Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Lisboa, 1991.

STICKNEY, C. P.; WEIL, R. L. **Contabilidade Financeira**: Uma Introdução aos Conceitos, Métodos e Usos. São Paulo: Atlas, 2001.

TOMAZETTE, M. **Direito Comercial**. Brasília: Fortium, 2005.

TUA PEREDA, Jorge. **La contabilidad en Iberoamerica**. Madrid: ICAC, 1989.

VIOLET, W. J., The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective. **International Journal of Accounting**. Spring, p. 1-12, 1983.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**: Influências dos Sistemas Jurídico e Educacional, da Cultura e do Mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

WILLINGHAM, J. J.; CARMICHAEL, D. R., The Professional Auditing Subculture. **ABACUS**, v. 4, p. 153-163, 1968.

ZYSMAN, J., **Government, Markets and Growth: Financial Systems and the Politics of Industrial Change**. Cornell University Press, 1983.

ANEXOS

ANEXO A – Estrutura do Balanço Patrimonial, conforme a Circular n. 179/1972.

ATIVO

1 DISPONÍVEL

- 1.1 Bens numerários
- 1.2 Depósitos bancários à vista
- 1.3 Títulos vinculados ao mercado aberto

2 REALIZÁVEL A CURTO PRAZO

- 2.1 Estoques
 - 2.1.1 Produtos acabados
 - 2.1.2 Produtos em elaboração
 - 2.1.3 Matérias Primas
 - 2.1.4 Ferramentas, peças e material de manutenção
 - 2.1.5 Materiais diversos
 - 2.1.6 Importações em andamento
 - 2.1.7 Outros (discriminar)
 - 2.1.7.1...
 - 2.1.7.2...

2.2 Créditos

- 2.2.1 Contas a receber de clientes
 - (-) valores descontados
 - (-) previsão para devedores duvidosos
- 2.2.2 De empresas subsidiárias ou coligadas
- 2.2.3 Outros créditos (discriminar)
 - 2.2.3.1...
 - 2.2.3.2...

2.3 Valores e bens

- 2.3.1 Títulos e valores mobiliários
- 2.3.2 Bens não destinados a uso
- 2.3.3 Outros valores e bens (discriminar)
 - 2.3.3.1...
 - 2.3.3.2...

3 REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

- 3.1 Créditos de Clientes
- 3.2 Créditos de empresas subsidiárias ou coligadas
- 3.3 Bens não destinados a uso
- 3.4 Outros créditos, valores e bens (discriminar)
 - 3.4.1...
 - 3.4.2...

4 IMOBILIZADO

- 4.1 Imobilizações Técnicas
 - Valor histórico
 - (+) Correção Monetária
 - (=) Valor Corrigido
 - (-) Depreciações Acumuladas
- 4.2 Imobilizações Financeiras
 - 4.2.1 Participações em empresas subsidiárias ou coligadas
 - 4.2.2 Aplicações por incentivos fiscais
 - 4.2.3 Cauções permanentes
 - 4.2.4 Outras (discriminar)

5 RESULTADO PENDENTE

- 5.1 Despesas Diferidas
- 5.2 Outras (discriminar)

6 CONTAS DE COMPENSAÇÃO

TOTAL

**ANEXO A – Estrutura do Balanço Patrimonial, conforme
a Circular n. 179/1972 - continuação.**

PASSIVO

1 EXIGÍVEL A CURTO PRAZO

- 1.1 Fornecedores
- 1.2 Empresas subsidiárias ou coligadas
- 1.3 Diretores e acionistas
- 1.4 Instituições financeiras
- 1.5 Provisões (inclusive para o imposto de renda)
- 1.6 Outras exigibilidades a curto prazo (discriminar)
 - 1.6.1...
 - 1.6.2...

2 EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- 2.1 Fornecedores
- 2.2 Empresas subsidiárias ou coligadas
- 2.3 Diretores e acionistas
- 2.4 Instituições financeiras
- 2.5 Debêntures e debêntures conversíveis em circulação
- 2.6 Outras exigibilidades a longo prazo (discriminar)
 - 2.6.1...
 - 2.6.2...

3 NÃO EXIGÍVEL

- 3.1 Capital subscrito
 - (-) Capital a realizar
- 3.2 Capital excedente
- 3.3 Correção monetária do ativo imobilizado
- 3.4 Reservas legais
 - 3.4.1 Reserva legal (DL 2627)
 - 3.4.2 Reserva para manutenção do capital de giro
 - 3.4.3 Outras reservas legais (discriminar)
- 3.5 Reservas estatutárias (discriminar)
 - 3.5.1...
 - 3.5.2...
- 3.6 Reservas livres (discriminar)
 - 3.6.1...
 - 3.6.2...
- 3.7 Provisões (discriminar)
 - 3.7.1...
 - 3.7.2...
- 3.8 Lucros suspensos
- 3.9 Prejuízos acumulados (deduzir)

4 PENDENTE

- 4.1 Receitas diferidas
- 4.2 Outros (discriminar)
 - 4.2.1...
 - 4.2.2...

5 CONTAS DE COMPENSAÇÃO

TOTAL

**ANEXO B – Estrutura do Demonstrativo de Resultados
(empresas industriais), conforme a Circular n. 179/1972.**

- 1 Renda operacional bruta
 - 1.1 Venda dos produtos
 - 1.2 Prestação de serviços
- 2 Imposto faturado
- 3 Renda operacional líquida
- 4 Custo dos produtos vendidos
- 5 Lucro bruto
- 6 Despesas com vendas
 - 6.1 Comissões sobre vendas
 - 6.2 Propaganda e publicidade
 - 6.3 Imposto de circulação de mercadorias
 - 6.4 Provisão para devedores duvidosos
 - 6.5 Outras despesas
- 7 Gastos gerais
 - 7.1 Honorários da diretoria
 - 7.2 Despesas administrativas
 - 7.3 Impostos e taxas diversos
 - 7.4 Despesas financeiras
 - 7.5 Provisões diversas
 - 7.6 Perdas diversas
- 8 Depreciações e amortizações
- 9 Lucro operacional
- 10 Rendas não operacionais
- 11 Despesas não operacionais
- 12 Lucro líquido antes do imposto de renda
- 13 Imposto de renda pago no período
- 14 Lucro líquido ... do imposto de renda
- 15 Lucro suspenso ou saldo anterior
- 16 Reversão de provisões, provisões e reservas
 - 16.1 Provisão para devedores duvidosos
 - 16.2 Provisão para imposto de renda
 - 16.3 Outras provisões e provisões
 - 16.4 Reservas
- 17 Gratificações
- 18 Partes beneficiárias
- 19 Provisão para imposto de renda
- 20 Outras provisões
- 21 Resultados a distribuir
 - 21.1 Dividendos e bonificações
 - 21.2 Provisões e reservas
 - 21.2.1 Reserva legal
 - 21.2.2 Reserva para manutenção de capital de giro
 - 21.2.3 Outras provisões e reservas
 - 21.3 Lucro suspenso ou saldo atual

**ANEXO C – Estrutura do Demonstrativo de Resultados
(empresas comerciais), conforme a Circular n. 179/1972.**

- 1 Renda operacional
 - 1.1 Venda de mercadorias
 - 1.2 Prestação de serviços
- 2 Custo das mercadorias vendidas e dos serviços prestados
- 3 Lucro bruto (1 – 2)
- 4 Despesas com vendas
 - 4.1 Comissão sobre vendas
 - 4.2 Propaganda e publicidade
 - 4.3 Imposto de circulação de mercadorias
 - 4.4 Despesa de pessoal
 - 4.5 Provisão para devedores duvidosos
 - 4.6 Outras despesas
- 5 Gastos gerais
 - 5.1 Honorários da diretoria
 - 5.2 Despesas administrativas
 - 5.3 Impostos e taxas diversos
 - 5.4 Despesas financeiras
 - 5.5 Provisões diversas
 - 5.6 Perdas diversas
- 6 Depreciações e amortizações
- 7 Lucro operacional (3) – (4 a 6)
- 8 Rendas não operacionais
- 9 Despesas não operacionais
- 10 Lucro líquido antes do imposto de renda
- 11 Imposto de renda pago no período
- 12 Lucro líquido ... do imposto de renda
- 13 Lucro suspenso ou saldo anterior
- 14 Reversão de provisões, provisões e reservas
 - 14.1 Provisão para devedores duvidosos
 - 14.2 Provisão para imposto de renda
 - 14.3 Outras provisões e provisões
 - 14.4 Reservas
- 15 Gratificações
- 16 Partes beneficiárias
- 17 Provisão para imposto de renda
- 18 Outras provisões
- 19 Resultados a distribuir
 - 19.1 Dividendos e bonificações
 - 19.2 Provisões e reservas
 - 19.2.1 Reserva legal
 - 19.2.2 Reserva para manutenção do capital de giro
 - 19.2.3 Outras provisões e reservas
 - 19.3 Lucro suspenso ou saldo atual

ANEXO D – Estrutura do Balanço Sintético, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

ACTIVO

Disponibilidades		
Caixa	x	
Depósitos à ordem	x	x
Créditos a curto prazo		
Depósitos com aviso prévio	x	
Depósitos a prazo	x	
Clientes	x	
Fornecedores	x	
Empréstimos concedidos	x	
Sector público estatal	x	
Sócios (ou accionistas) e associadas	x	
Outros devedores	x	
Provisões para cobranças duvidosas	(x)	x
Existências		
Mercadorias	x	
Produtos acabados e semiacabados	x	
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulgos	x	
Produtos e trabalhos em curso	x	
Matérias primas subsidiárias e de consumo	x	
Embalagens comerciais retornáveis	x	
Provisão para depreciação de existências	(x)	x
Crédito a médio e longo prazo		x
Imobilizações		
Imobilizações financeiras	x	
Provisão para imobilizações financeiras	(x)	
Imobilizações corpóreas	x	
Imobilizações incorpóreas	x	
Imobilizações em curso	x	
Amortizações e reintegrações acumuladas	(x)	
Custos antecipados	x	x
Despesas antecipadas	x	
Custos plurienais	x	x
	<i>Total do activo</i>	x

**ANEXO D – Estrutura do Balanço Sintético, conforme
o Decreto-Lei n. 47/1977 - continuação.**

PASSIVO

Débitos a curto prazo			
Clientes		x	
Fornecedores		x	
Empréstimos obtidos		x	
Sector público estatal		x	
Sócios (ou accionistas) e associadas		x	
Outros credores		x	
Provisões para impostos sobre os lucros		x	
Provisões para outros riscos e encargos		x	
			x
Débitos a médio e longo prazo			x
Proveitos antecipados			
Receitas antecipadas			x
			x
	<i>Total do passivo</i>		x
SITUAÇÃO LÍQUIDA			
Capital, reservas e resultados transitados		(+ -) x	
.../Capital social/Capital individual		x	
Prestações suplementares		x	
Reservas legais e estatutárias		x	
Reservas especiais		x	
Reserva de reavaliação de imobilizações		x	
Reservas livres		x	
Resultados transitados		(+ -) x	
			(+ -) x
Resultados apurados no exercício			
Resultados líquidos			(+ -) x
Resultados aplicados			
Dividendos antecipados			(x)
			(+ -) x
	<i>Total da situação líquida</i>		(+ -) x
	<i>Total do Passivo e da Situação Líquida</i>		x

ANEXO E – Estrutura do Balanço Analítico, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

ACTIVO	Activo bruto	P/A/R ²²	Activo líquido
Disponibilidades			
Caixa	X		X
Depósitos à ordem	X		X
	X		X
Créditos a curto prazo			
Depósitos com aviso prévio	X		X
Depósitos a prazo	X		X
Clientes, c/ gerais	X	X	X
Clientes, c/ letras e outros títulos a receber	X	X	X
Fornecedores, c/c	X	X	X
Adiantamentos a fornecedores	X	X	X
Empréstimos a associados	X	X	X
Outros empréstimos concedidos	X	X	X
Sector público estatal	X	X	X
Sócios (ou accionistas), c/ gerais	X	X	X
Associadas, c/ gerais	X	X	X
Outros devedores	X	X	X
	X	X	X
Existências		X	
Mercadorias	X	X	X
Produtos acabados e semiacabados	X	X	X
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulos	X	X	X
Produtos e trabalhos em curso	X	X	X
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	X	X	X
Embalagens comerciais retornáveis	X	X	X
	X	X	X
Créditos a médio e longo prazo	X	X	X
Imobilizações financeiras			
Participações de capital em associadas	X	X	X
Participações de capital noutras empresas	X	X	X
Participação de capital na própria empresa	X	X	X
Obrigações e outros títulos	X	X	X
Outras imobilizações financeiras	X	X	X
	X	X	X
Imobilizações corpóreas			
Terrenos e recursos naturais	X	X	X
Edifícios e outras construções	X	X	X
Equipamentos básicos e outras máquinas e instalações	X	X	X
Ferramentas e utensílios	X	X	X
Material de carga e transporte	X	X	X
Equipamento administrativo e social e mobiliário diverso	X	X	X
Taras e vasilhame	X	X	X
Outras imobilizações corpóreas	X	X	X
	X	X	X
Imobilizações incorpóreas			
Traspases	X	X	X
Propriedade industrial, outros direitos e contratos	X	X	X
Gastos de instalação e expansão	X	X	X
Outras imobilizações incorpóreas	X	X	X
	X	X	X

²²Provisões, Amortizações e Reintegrações

**ANEXO E – Estrutura do Balanço Analítico, conforme
o Decreto-Lei n. 47/1977 - continuação.**

Resultados transitados		
Exercício de...		(+ -) x
Exercício de...		(+ -) x
		(+ -) x
Resultados líquidos		
Resultados correntes do exercício		(+ -) x
Resultados extraordinários do exercício		(+ -) x
Resultados de exercícios anteriores		(+ -) x
	<i>Resultados antes dos impostos</i>	(+ -) x
Provisões para impostos sobre os lucros		(-) x
	<i>Resultados líquidos depois dos impostos</i>	(+ -) x
Dividendos antecipados		(-) x
	<i>Total da situação líquida</i>	(+ -) x
	<i>Total do passivo e da situação líquida</i>	x

**ANEXO F – Estrutura da Demonstração de Resultados por Natureza –
Movimento da Conta de Resultados Líquidos, conforme o
Decreto-Lei n. 47/1977.**

Aplicação do lucro do ano anterior			
Sector público estatal		X	
Sócios (ou accionistas) e associadas			
Sócios, c/ resultados (ou accionistas, c/ dividendos)	X		
Associadas, c/ resultados (ou dividendos)	X		
			X
Sócios (ou accionistas), c/c	X		
Associadas, c/c	X		
Outros devedores e credores			
Devedores e credores diversos			X
Capital individual			
Adquirido	X		
Conta particular	X		
			X
Reservas legais e estatutárias			
Reserva geral	X		
Reserva para investimentos	X		
Reserva para fins sociais	X		
Reserva legal	X		
Reservas estatutárias	X		
			X
Reservas livres			X
Dividendos antecipados		X	X
Transferência do lucro não aplicado			
Resultados transitados			X
Prejuízo apurado no ano anterior			X
Prejuízos apurados no exercício			
Resultados correntes do exercício		X	
Resultados extraordinários do exercício		X	
Resultados de exercícios anteriores		X	
			X
Lucros retidos			
Provisões para impostos sobre os lucros			
Para contribuição industrial		X	
Para imposto complementar		X	
Para imposto de mais-valias		X	
Para imposto de comércio e indústria		X	
Para outros impostos sobre os lucros		X	
			X
Lucro Líquido apurado no exercício			X
			X

**ANEXO F – Estrutura da Demonstração de Resultados por Natureza –
Movimento da Conta de Resultados Líquidos, conforme
o Decreto-Lei n. 47/1977 - continuação.**

Lucro apurado no ano anterior			x
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
Cobertura do prejuízo do ano anterior			
Sector público estatal		x	
Sócios e associadas			
Sócios, c/ resultados	x		
Associadas, c/ resultados	x		
		x	
Capital individual			
Adquirido	x		
Conta particular	x		
		x	
Reservas legais e estatutárias			
Reserva geral	x		
Reserva legal	x		
Reservas livres		x	
			x
Transferência do prejuízo não coberto			
Resultados transitados			x
Lucros apurados no exercício			
Resultados correntes do exercício		x	
Resultados extraordinários do exercício		x	
Resultados de exercícios anteriores		x	
			x
Prejuízo líquido apurado no exercício			x
			x

**ANEXO G – Estrutura da Demonstração dos Resultados Líquidos,
conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.**

		Deduções em Compras		
Existências iniciais				
Mercadorias				X
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				X
Embalagens comerciais retornáveis				X
				X
Compras				
Mercadorias	X	X		X
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	X	X		X
Embalagens comerciais retornáveis	X	X		X
	X	X		X
Regularização de existências				
Mercadorias				± X
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				± X
Embalagens comerciais retornáveis				± X
				± X
Existências finais				
Mercadorias				(-) X
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				(-) X
Embalagens comerciais retornáveis				(-) X
				(-) X
Custo das existências, vendidas e consumidas				
Mercadorias	X			
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	X			
Embalagens comerciais retornáveis	X			
				X
Subcontratos	X			
Fornecimentos e serviços de terceiros	X			
Impostos indirectos	X			
				X
Impostos directos	X			
Despesas com o pessoal	X			
Despesas financeiras	X			
Outras despesas e encargos	X			
				X
Amortizações e reitegrações do exercício	X			
Provisões do exercício	X			
				X
				X
	(A)			X
Perdas extraordinárias do exercício				X
Perdas de exercícios anteriores				X
Provisões para impostos sobre os lucros				X
Resultados líquidos				± X
				X
Resultados correntes do exercício:	(B) - (A) = ± X			

**ANEXO G – Estrutura da Demonstração dos Resultados Líquidos,
conforme o Decreto-Lei n. 47/1977 - continuação.**

		Deduções em vendas		
Vendas de mercadorias e produtos				
Mercadorias	x			x
Produtos acabados e semiacabados	x	x		x
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulos	x	x		x
Embalagens comerciais retornáveis	x	x		x
				x
Prestações de serviços	x	x		x
Trabalhos para a própria empresa				
Variacão de produções				
Existências finais				
Produtos acabados e semiacabados	x			
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulos	x			
Produtos e trabalhos em curso	x			x
Regularização de existências				
Produtos acabados e semiacabados	± x			
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulos	± x			± x
Existências iniciais				
Produtos acabados e semiacabados	- x			
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulos	- x			
Produtos e trabalhos em curso	- x			-x
Aumento/redução dos produtos				
Produtos acabados e semiacabados	± x			
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulos	± x			
Produtos e trabalhos em curso	± x			± x
Subsídios destinados à exploração	x			
Receitas suplementares	x		x	x
				x
Receitas financeiras correntes			x	
Receitas de aplicações financeiras			x	
Outras receitas			x	
Utilização de provisões			x	x
	(B)			x
Ganhos extraordinários do exercício			x	
Ganhos de exercícios anteriores			x	x
				x

ANEXO H – Estrutura da Demonstração dos Resultados Extraordinários do Exercício, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

Provisões para perdas extraordinárias	x	Utilização de provisões	x
Amortizações e reintegrações extraordinárias	x	Reposições e anulações de provisões	x
Multas e outras penalidades legais		Outros ganhos extraordinários	
Multas fiscais	x	Ganhos anormais em existências	x
Multas não fiscais	x	Recuperação de créditos	x
Outras penalidades	x	Ganhos em immobilizações financeiras	x
Outras perdas extraordinárias		Mais-valias em immobilizações corpóreas e incorpóreas	x
Perdas anormais em existências	x	Outros ganhos em immobilizações corpóreas e incorpóreas	x
Créditos incobráveis	x	Diferenças de câmbio favoráveis	x
Perdas em immobilizações financeiras	x	Benefícios de penalidades contratuais	x
Menos-valias em immobilizações corpóreas e incorpóreas	x	Ganhos extraordinários não especificados	x
Outras perdas em immobilizações corpóreas e incorpóreas	x		x
Diferenças de câmbio desfavoráveis	x		
Penalidades contratuais sofridas			
Donativos e quotizações não obrigatórias	x		
Perdas extraordinárias não especificadas	x		
		x	
Resultados extraordinários do exercício	± x		
	x		x

ANEXO I – Estrutura da Demonstração dos Resultados de Exercícios Anteriores, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

Impostos sobre os lucros	x	Utilização de provisões para impostos sobre os lucros	x
Outras perdas imputáveis a exercícios anteriores	x	Excessos de provisões para impostos sobre os lucros	x
		Excessos de outras provisões tributadas (art. 33 do CCI)	x
		Excessos de amortizações e reintegrações tributadas	x
		Restituição de impostos	x
		Indenizações por perdas de existências	x
Resultados de exercícios anteriores	± x	Outros ganhos imputáveis a exercícios anteriores	x
	x		x

ANEXO J – Estrutura da Demonstração de Resultados por Funções, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

		Importância	Porcentagem
Vendas líquidas		x	100
Custo das vendas		- x	- x
Resultados operacionais brutos		x	x
Custos industriais não incorporados		- x	- x
Resultados industriais		x	x
Custos de distribuição		- x	- x
Resultados depois da distribuição		x	x
Custos administrativos		- x	- x
Resultados operacionais líquidos		x	x
Custos financeiros	- x		
Proveitos financeiros	x	ƒ x	ƒ x
Resultados depois da função financeira		x	x
Outros custos	- x		
Outros proveitos	x	ƒ x	ƒ x
Resultados antes dos impostos		x	x
Provisões para impostos sobre os lucros		- x	- x
Resultados líquidos		x	x

ANEXO K – Estrutura do Mapa de Desenvolvimento das Vendas, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

	Actividade A	Actividade B	Actividade C	Actividades auxiliares e comuns	Total
Vendas de produtos					
Prestações de serviços					
Soma					
Devoluções					
Descontos e abatimentos					
Vendas líquidas de produtos e serviços					
Vendas de mercadorias e embalagens					
Devoluções					
Descontos e abatimentos					
Vendas líquidas de mercadorias e embalagens					
Total das vendas líquidas					

ANEXO L – Estrutura do Mapa de Desenvolvimento do Custo das Vendas, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

	Actividade A	Actividade B	Actividade C	Actividades auxiliares e comuns	Total
Consumo de matérias-primas e materiais diversos					
Matérias-primas					
Matérias subsidiárias, materiais e embalagens de consumo					
Subcontratos					
Fornecimentos e serviços de terceiros					
Eletricidade					
Combustíveis e outros fluidos					
Outros fornecimentos e serviços					
Despesas com o pessoal					
Amortizações e reintegrações					
Outros custos					
Soma					
Cedências e transferências recebidas (de funções ou actividades principais)					
Repartição de actividades auxiliares ou comuns					
Soma					
Variação da produção em curso					
Valor da produção acabada					
Trabalhos para o imobilizado					
Produção de materiais					
Cedências e transferências prestadas					
Valor da produção para venda					
Variação dos produtos acabados					
Custo dos produtos e serviços vendidos					
Custo das mercadorias e embalagens vendidas					
Custo das vendas					

ANEXO M – Estrutura do Mapa de Desenvolvimento dos Custos de Distribuição, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

	Actividade A	Actividade B	Actividade C	Actividades auxiliares e comuns	Total
Consumo de materiais e embalagens					
Subcontratos					
Fornecimentos e serviços de terceiros					
Despesas de representação					
Publicidade e propaganda					
Transporte de mercadorias					
Deslocações e estadias					
Comissões a intermediários					
Outros fornecimentos e serviços					
Despesas com o pessoal					
Ordenados e salários					
Remunerações adicionais - Comissões					
Outras remunerações e despesas com o pessoal					
Amortizações e reintegrações					
Outros custos					
Soma					
Cedências e transferências recebidas					
Cedências e transferências prestadas					
Total					

**ANEXO N – Estrutura do Mapa de Desenvolvimento dos Custos
Administrativos, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.**

	Actividade A	Actividade B	Actividade C	Actividades auxiliares e comuns	Total
Consumo de materiais					
Subcontratos					
Fornecimentos e serviços de terceiros					
Material de escritório					
Transporte de pessoal					
Deslocações e estadias					
Outros fornecimentos e serviços					
Despesas com o pessoal					
Remunerações dos órgãos sociais					
Ordenados e salários					
Outras despesas com o pessoal					
Amortizações e reintegrações					
Outros custos					
Soma					
Cedências e transferências recebidas					
Cedências e transferências prestadas					
Total					

ANEXO O – Estrutura do Mapa de Desenvolvimento dos Custos Industriais não Incorporados, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

	Actividade A	Actividade B	Actividade C	Actividades auxiliares e comuns	Total
Consumo de materiais diversos					
Subcontratos					
Fornecimentos e serviços de terceiros					
Despesas com o pessoal					
Amortizações e reintegrações					
Outros custos					
Soma					
Cedências e transferências recebidas					
Total					

ANEXO P – Estrutura do Mapa de Origem e Aplicação de Fundos, conforme o Decreto-Lei n. 47/1977.

ORIGEM DOS FUNDOS			APLICAÇÃO DOS FUNDOS		
Internas			Distribuições		
Resultados líquidos (lucros)	x		Por aplicação de resultados	x	
Amortizações e reintegrações do exercício	x		Por aplicação de reservas	x	x
Variação da provisões	± x	x	Reduções da situação líquida		
			Resultados líquidos (prejuízos)	x	
Externas			Reduções de capital e prestações suplementares	x	x
Aumentos da situação líquida			Movimentos financeiros a médio e longo prazo		
Aumentos de capital e prestações suplementares	x		Imobilizações financeiras	x	
Aumentos de reservas especiais	x		Redução de débitos a médio e a longo prazo	x	
Cobertura de prejuízos	x	x	Aumento de créditos a médio e longo prazo	x	x
Movimentos financeiros a médio e longo prazos			Investimentos		
Imobilizações financeiras (pelo valor contabilístico)	x		Trabalhos da empresa para ela própria (auto-investimeno)	x	
Redução de créditos a médio e longo prazo	x		Aquisição de imobilizações (excepto financeiras)	x	x
Aumento de débitos a médio e longo prazo	x	x			
Desinvestimentos					
Cessão de imobilizações (excepto financeiras) (pelo valor contabilístico líquido actual)		x			
Redução dos fundos circulantes		x	Aumento dos fundos circulantes		x
		x			x

APÉNDICE

APÊNDICE A – Normas selecionadas para comparação

1. AVALIAÇÃO DE ESTOQUES	BRASIL (Lei n. 6.404/76)	PORTUGAL (Decreto-Lei n. 47/77)
	Pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.	Custo de aquisição (ou de produção) ou preço de mercado, dos dois o mais baixo. Outros critérios para casos especiais devidamente justificados.
Valores contábeis		

2. REAVALIAÇÃO	BRASIL (Lei n. 6.404/76)	PORTUGAL (Decreto-Lei n. 47/77)
	Classificam-se como reservas de reavaliação, as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo, em virtude de novas avaliações com base em laudo informativo (critérios, vida útil...).	A reserva de reavaliação de imobilizações registra a contrapartida aos aumentos de expressão monetária atribuídos aos elementos do ativo imobilizado.
Valores contábeis		

3. OPERAÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA	BRASIL (Lei n. 6.404/76)	PORTUGAL (Decreto-Lei n. 47/77)
	Serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.	Ao preço de aquisição ou segundo o câmbio à data do balanço, se resultar um montante inferior ao primeiro.
Valores contábeis		

APÊNDICE A – Normas selecionadas para comparação (continuação)

4. ATIVOS TANGÍVEIS	BRASIL (Lei n. 6.404/76)	PORTUGAL (Decreto-Lei n. 47/77)
	Pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.	Avaliados a preço de aquisição, que inclui o valor da fatura e ainda todos os gastos adicionais necessários à sua entrada em funcionamento. Quando se tratar de elementos construídos ou fabricados pela própria empresa o seu valor resultará do sistema de custeio nela utilizado.
Valores contábeis		

5. IMOBILIZAÇÕES FINANCEIRAS	BRASIL (Lei n. 6.404/76)	PORTUGAL (Decreto-Lei n. 47/77)
	Custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas. Quando relevantes, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido.	Custo de aquisição para efeitos de balanço. Quando houver perdas potenciais pode-se constituir provisão por esse motivo; no caso de ganhos potenciais, mantêm-se os custos de aquisição.
Valores contábeis		

APÊNDICE A – Normas selecionadas para comparação (continuação)

6. ATIVOS INTANGÍVEIS	BRASIL (Lei n. 6.404/76)	PORTUGAL (Decreto-Lei n. 47/77)
	Custo de aquisição ou valor do capital aplicado, deduzido da respectiva amortização.	O valor correspondente ao custo de aquisição ou ao somatório dos gastos suportados para a obtenção dos respectivos elementos.
Valores contábeis		