

A IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE RELATO FINANCEIRO NA EUROPA – UMA ANÁLISE DOS CASOS POLACO E PORTUGUÊS¹

Maria do Céu GASPAR ALVES

Investigadora do NECE – Núcleo de Estudos em Ciências Empresariais

Professora Auxiliar da Universidade da Beira Interior (Portugal).

mceu@ubi.pt

Eduardo CAMEIRA ANTUNES

Mestre em Gestão - Universidade da Beira Interior.

Eduardocameira@tlen.pl

RESUMO

O objectivo deste trabalho consiste em estudar o processo de harmonização contabilística na União Europeia e mais concretamente em dois países: Portugal e Polónia. Para isso, é efectuada uma análise sucinta da forma como decorreu o processo, sendo efectuada uma análise comparativa dos normativos vigentes em cada país. Foram ainda recolhidos dados secundários provenientes de documentos oficiais e de alguns estudos, polacos e portugueses, publicados em revistas internacionais.

Os resultados deste estudo permitem-nos tomar consciência da importância vital da harmonização contabilística para o desenvolvimento da economia global, mas mostram também que o processo de harmonização ainda não está concluído, tem de evoluir e ganhar maior flexibilidade para uma melhor adaptação às especificidades de cada país. Em relação aos países estudados, constatou-se que embora já tenham sido dados passos muito importantes, e ambos os países estejam no caminho certo, ainda falta percorrer um longo caminho.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Internacional. Harmonização Contabilística Internacional. Normas Internacionais de Contabilidade. Polónia. Portugal.

¹ Artigo apresentado no 2º Congresso Transatlântico: “Accounting, Management Control, Audit and Cost Management, Norms and Standards”, Lyon, França, Junho 2010. Os autores agradecem os comentários e sugestões recebidos dos revisores.

SUMMARY

This article aims to examine the European accounting harmonization process of financial accounting standards. In the European process, Global Players, accounting systems' diversity and globalization phenomena has strengthened the need for a unique accounting system that is internationally accepted and that will simplify smooth the progress of accessing foreign capital markets. The purpose of this work is the study of such process, analyzing how this process developed in two such different countries as Portugal and Poland. In order to achieve this purpose a descriptive approach was chosen. This approach was based on national standards and secondary data available in official documents, books, articles and web pages.

The results of this study allow us to realize the vital importance of accounting harmonization for economic development, but also show that the harmonization process is not yet complete. It has to evolve and gain greater flexibility to better adapt to the specificities of each country. For the countries studied, it was found that although strides have been very important, and both countries are on track, there is still a long way.

KEYWORDS: International Accounting Standards. International Accounting Harmonization. International Accounting Research. Poland. Portugal.

RESUMEN:

El objetivo de este trabajo es estudiar el proceso de armonización contable en la Unión Europea y más concretamente en dos países: Portugal y Polonia. Para ello, se hizo un análisis de cómo el proceso se desarrolló y se hizo un análisis comparativo de la normativa vigente en cada país. También se recogieron datos secundarios obtenidos de documentos oficiales y estudios, polacos y portugueses, publicados en revistas internacionales.

Los resultados del estudio nos permiten comprender la importancia vital de la armonización contable en el desarrollo de la economía mundial, pero también muestran que el proceso de armonización no se ha completado esto, usted tiene que evolucionar y obtener una mayor flexibilidad para adaptarse mejor a las especificidades de cada país. En cuanto a los países estudiados, se constató que a pesar de avances han sido muy importantes, y ambos países están en camino, todavía queda un largo camino.

Los resultados de este estudio nos permiten comprender la importancia vital de la armonización contable para el desarrollo de la economía mundial, pero también muestran que el proceso de

armonización no se ha completado. Para los países estudiados, se encontró que a pesar de que ya se hayan dado pasos muy importantes todavía tienen que recorrer un largo camino.

PALABRAS CLAVE: Armonización Contable Internacional. Normas Internacionales de Contabilidad. Polonia. Portugal.

RESUME:

Le but de ce travail est d'étudier le processus d'harmonisation comptable dans l'Union Européenne et plus particulièrement dans deux pays: le Portugal et la Pologne. Pour cela, une analyse succincte de la façon dont le processus a eu lieu et une analyse comparative des réglementations en vigueur dans chaque pays ont été faites. On a également recueillies des données secondaires à partir de documents officiels et d'études publiées dans des revues internationales, sur la situation du Portugal et de la Pologne. Les résultats de cette étude nous permettent de comprendre l'importance vitale de l'harmonisation comptable pour le développement de l'économie mondiale. Mais, elle nous montre aussi que le processus d'harmonisation n'est pas encore achevée, il doit évoluer et acquérir une plus grande souplesse pour mieux s'adapter aux spécificités de chaque pays. Pour les pays étudiés, il a été constaté que les deux pays sont sur la bonne voie, mais il ya encore un long chemin à faire.

MOTS-CLES: Comptabilité internationale. Harmonisation comptable internationale. Normes comptables internationales. Pologne. Portugal.

1. INTRODUÇÃO

A investigação em harmonização contabilística internacional tem ganho grande relevância nos últimos anos devido ao fenómeno da globalização dos mercados e consequente internacionalização dos negócios (Van der Tas, 1992, Van Hulle, 1993, Hopwood, 1994, Archer, Delvaille e McLeay, 1995, Saudagaran e Meek, 1997, Canibaño e Mora, 2000, Fritz e Lamme, 2003, Barbu, 2004, Nobes e Parker, 2006, Baker e Barbu, 2007). Esta crescente globalização dos mercados, a complexidade das transacções comerciais das empresas e a concentração de negócios num ambiente de concorrência internacional levam à necessidade de captação de fundos junto de investidores diversificados. Neste processo, os mercados de capitais desempenham um papel fundamental satisfazendo, de alguma forma, as necessidades de obtenção desses fundos e apelando à participação de uma multiplicidade de agentes. Este fenómeno de globalização dos mercados financeiros impôs uma discussão profunda em torno da necessidade de harmonização internacional.

Neste contexto, o principal objectivo deste trabalho consistirá em analisar todo o processo de Normalização e Harmonização Contabilística, centrando-se na análise de dois Estados Membros: Portugal e Polónia.

Para atingir este objectivo foi efectuada uma análise descritiva dos normativos. Foram ainda recolhidos dados secundários provenientes de alguns estudos publicados (Vellam, 2004, Lemos, 2006, Deloitte, 2007, 2008).

A revisão da literatura efectuada permitiu concluir que o processo de harmonização contabilística internacional terá começado nos anos 60 e ainda decorre. Neste âmbito vamos recordar os passos dados pela União Europeia (EU) e ver como as pressões exercidas pelas Global Players que, tendo recorrido ao mercado internacional em busca de financiamento, constataram que as directivas existentes, iniciadoras do processo de normalização e harmonização contabilística na União Europeia, eram insuficientes para as suas necessidades. Esta insuficiência revelou-se um forte impulso no processo de normalização e harmonização contabilística internacional.

Depois de uma introdução, na qual é salientada a relevância e actualidade do tema, os objectivos do estudo e é apresentada a estrutura do trabalho. Inicia-se a revisão da literatura com um capítulo sobre a necessidade de harmonização contabilística internacional. No ponto seguinte é feita uma análise à forma como tem decorrido o processo na Polónia e em Portugal, destacando-se as principais diferenças.

2. A NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Depois da crise financeira e dos escândalos nos EUA e Europa, escândalos esses relacionados com a contabilidade “criativa” de algumas empresas como a ENRON e a Parmalat, tornou-se evidente a necessidade de informação financeira viável como um elemento vital para o correcto funcionamento dos mercados de capitais. O primeiro passo para a resolução desta situação foi dado pelos Estados Unidos em 2002 com a criação da lei SOX que penaliza seriamente a falta de ética nas práticas contabilísticas. Mas isto não foi suficiente, para se restaurar a confiança dos investidores e do público em geral sendo necessário um novo sistema normativo contabilístico mais rigoroso e uniforme que reduza o risco de novos escândalos financeiros. Neste contexto ganha relevância a harmonização contabilística internacional.

Na Europa, a razão de ser do processo de harmonização contabilística fundamenta-se na diversidade de práticas contabilísticas dos vários países da UE (Fritz e Lämmle, 2003). Esta diversidade de

sistemas contabilísticos no mercado global pode representa um entrave às empresas que se desejam internacionalizar, especialmente para as que tenham menores recursos (D'Arcy, 2001).

Também o meio em que um determinado país opera exerce influência nas suas práticas contabilísticas (Nobes et al., 1997). Diferentes meios significam diferentes práticas contabilísticas, essas diferenças podem-se situar a vários níveis, legal (Nobes et al., 1997), origem do financiamento empresarial (Hill, 1999), fiscalidade (Nobes e Parker, 2006), grau de desenvolvimento do país (Nobes e Parker, 2006), por factores culturais (Saudagaran e Meek, 1997; Gray, 1988; Zarzeski, 1996) e por outras diferenças (Fritz e Lämmle, 2003; Graham e Neu, 2003).

Na literatura sobre harmonização contabilística internacional surgem frequentemente os conceitos de harmonização e normalização. Dada a sua importância começa-se por fazer algum enquadramento conceptual (Barbu, 2004; Ali, 2005). Assim, a normalização pressupõe a uniformidade de normas e regulamentos nos diferentes países pertencentes à UE. Representa frequentemente a tradução do termo anglo-saxónico: “standardization” (Barbu, 2004). Por seu lado a harmonização supõe o ajustamento dos diferentes pontos de vista (contabilísticos) dos “diferentes” países membros da UE. O objectivo da harmonização “é reduzir a variedade de práticas contabilísticas para as tornar mais comparáveis” (Barbu, 2004:4). Ela procura satisfazer as necessidades dos utilizadores e das empresas. Para isso, as demonstrações financeiras das empresas devem ser comparáveis (Giner e Mora, 2001). “A normalização é um processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas enquanto que a harmonização contabilística é um processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país” (Lemos, 2006:6).

Habitualmente distinguem-se dois tipos de harmonização (Van der Tas, 1988; Archer, Delvaille e McLeay, 1995, Herrmann e Thomas, 1995; Rahman et al., 1996; Krisement, 1997; Canibaño e Mora, 2000; Garrido et al., 2002; Taplin, 2004; Fontes et al., 2005; Ali, 2005). A harmonização material ou de facto, que se refere às práticas contabilísticas utilizadas por diferentes empresas e à busca de semelhanças consistentes entre essas praticas. Quanto maiores as semelhanças maior o grau de harmonização. E, a harmonização formal ou de jure, que se refere às normas contabilísticas, ou seja às semelhanças e diferenças na regulamentação/legislação contabilística de diferentes países. Na generalidade dos casos, a harmonização formal leva à harmonização material

O processo de harmonização contabilística está contudo longe de ser um processo consensual. A revisão da literatura efectuada evidencia argumentos a favor e contra (Burlaud, 2001; Ali, 2005). A crítica mais frequente consiste em não se atender à necessidade da contabilidade se adaptar ao contexto económico-social no qual está integrada a empresa (Rivera, 1989; Goeltz, 1991; Hopwood,

1994; Hoarau, 1995; Cairns, 1997; Lehman, 2005). Contudo, embora existam muitas vozes críticas (Lehman, 2005), constata-se que à medida que o processo de globalização dos mercados financeiros avança, as vozes a favor parecem prevalecer (Van Hulle, 1993; Thorell e Whittington, 1994; Cairns, 1997; Nobes e Parker, 2006). Não podem contudo ser esquecidas as dificuldades de implementação. A revisão da literatura efectuada evidencia a existência de desafios na implementação das normas internacionais de contabilidade (NIC) por parte das empresas europeias (Alp e Ustundag, 2007). Tais desafios não ocorreram somente durante ao período de adaptação das legislações nacionais às directivas comunitárias mas também durante a implementação dessa mesma legislação (Wong, 2004; Alp e Ustundag 2007).

3. AS NORMAS INTERNACIONAIS EM PORTUGAL

O sistema contabilístico português é caracterizado por Nobes (1981) como um sistema pertencente ao “bloco continental”, pela sua forte tradição “legislativa”, i.e. pela forte ligação entre contabilidade e fiscalidade patente na legislação em vigor; pela limitada influencia dos profissionais de contabilidade no processo normativo; pelo facto de o montante de capital proveniente de instituições bancárias ser bastante significativo e, finalmente, pelo facto de o estado ser o utilizador privilegiado das demonstrações financeiras.

O primeiro passo para a harmonização contabilística em Portugal foi dado em 1977 com a criação da CNC e com a publicação do primeiro POC - Plano Nacional de Contabilidade (POC/77). Este POC foi sobretudo influenciado pelo plano de contabilidade francês.

Com a adesão de Portugal à UE em 1 de Janeiro de 1986, foi necessário incluir na legislação portuguesa as 4ª e 7ª directivas comunitárias. Assim, em Novembro de 1989 foi publicada uma nova versão do POC (POC/89) revisto de modo a incluir o essencial da 4ª directiva comunitária. Esta situação repetiu-se em 2 de Julho de 1991 com a incorporação da 7ª directiva no POC, através da inclusão do DL 231/91 que vem transpor para o direito interno as normas de consolidação de contas estabelecidas pela 7ª directiva. Assim, o POC sofreu serias alterações entre a primeira edição de 1977 e a subsequentes duas edições de 1989 e 1991. Em 1989 passou a incorporar informação sobre as características esperadas da informação financeira, sobre princípios contabilísticos e critérios de medição. Esta informação mostrava-se bastante próximas das directivas comunitárias.

A partir de 1991 a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) optou por emitir directrizes contabilísticas (DC) em lugar de reformular novamente o POC. Sendo que as DC emitidas mostram uma clara aproximação da CNC às normas do IASB, permitindo deste modo que os desenvolvimentos

contabilísticos em Portugal se mostrem perfeitamente enquadrados na estratégia de harmonização contabilística da UE.

Em Portugal, a CNC é o organismo oficial de normalização/harmonização e depende financeira e administrativamente do Ministério das Finanças.

Neste momento está em fase de implementação no País o SNC (Sistema de Normalização Contabilística), o qual se baseia em NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro que reflectem os conteúdos das normas internacionais adoptadas pela União Europeia (IASB/UE).

De acordo com o relatório do Orçamento do Estado para 2008 (MFAP, 2007), trata-se de um modelo baseado no normativo contabilístico do IASB que foi adoptado na UE, pelo que as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) do SNC constituem adaptações das IAS/IFRS. O SNC é um modelo em que se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, pelo que foi criada uma norma destinada a entidades de pequena dimensão (NCRF-PE), com necessidades de relato mais reduzidas.

Pronunciando-se sobre o Novo Modelo de Normalização Contabilística Português a CNC alega que “O Modelo proposto assenta, necessariamente, numa expectativa de correcta utilização das normas que deverão ser aplicadas com o rigor técnico que se exige, devendo, para isso ser instituídos adequados mecanismos de controlo (enforcement)” (CNC, 2003:32). Este sistema é definido em termos comunitários da seguinte forma: “Enforcement is a system to whenever possible prevent, and thereafter identify and correct, material errors or omissions in the application of IFRS in financial information and other regulatory statements issued to the public.” (FEE, 2002:31). Ou seja o enforcement pode ser visto como um sistema de controlo e, traduz-se na implementação de mecanismos para uma correcta implementação das NIC.

Haller e Keppler (2002) referem que as NIC só poderão cumprir o seu objectivo, de garantir a fiabilidade e comparabilidade da informação contabilística, se forem correctamente aplicadas e interpretadas por quem elabora e prepara as demonstrações financeiras. Segundo Freire (2003) o objectivo do enforcement é contribuir para a transparência da informação financeira e a aplicação consistente das NIC, tendo por base a protecção dos investidores e a promoção da confiança nos mercados. Neste processo destaca-se a figura do revisor oficial de contas que, pela sua postura profissional de independência e objectividade, é um garante da conformidade das contas com os requisitos normativos.

4. AS NORMAS INTERNACIONAIS NA POLÓNIA

Na última década o relato financeiro na Europa Central e Oriental viu-se transformado em resultado de importantes mudanças económicas e políticas. Oito países tornaram-se, em 2004, membros da União Europeia e, conseqüentemente, as suas demonstrações financeiras terão de ser consolidadas segundo a utilização das NIC.

A Polónia é um bom exemplo para estudar a transição contabilística sofrida na Europa Central e Oriental, transição essa resultante da implementação de uma economia de mercado no lugar da anterior economia centralizada, da sua adesão à UE e obviamente da implementação das NIC. A Polónia é um país consideravelmente grande, com uma população que ronda os 39 milhões, número que dentro da UE é apenas ultrapassado pela Alemanha, França, Reino Unido, Itália e Espanha. Tornou-se membro da OCDE em 1996 e da União Europeia em 2004. Tendo sido considerada no relatório da OCDE em 2000 como uma das mais prósperas economias de transição, apresenta contudo como ponto fraco a contenção da corrupção, característica lacuna das economias da Europa Central e Oriental e uma herança directa da URSS (Aslund, 2002).

A título histórico convém referir que em 1945 e após 6 anos de ocupação nazi, os polacos descobriram que a dita "libertação" não conduziu à liberdade mas apenas significou a substituição do domínio do regime nazi pelo domínio do regime soviético. O conhecimento destes eventos permite considerar que os desenvolvimentos na economia e contabilidade polaca talvez sejam bem mais significativos do que aparentam. De facto estamos a falar de um país que se tornou independente, capitalista e democrático há menos de 20 anos e que mesmo assim já se tornou membro da União Europeia e que desde 2005 está, com algum sucesso, no processo de implementação das NIC.

Existem porém, ainda muitas diferenças e problemas associados com a implementação das NIC que se viram agravados pela decisão da União Europeia em “apressar” a implementação das NIC após escândalos como o da Enron e especialmente o da Parmalat. Estas diferenças centram-se em algumas áreas previstas pelas NIC mas não previstas pela Contabilidade Polaca, como por exemplo, a contabilização dos benefícios dos empregados de um modo distinto ao previsto nos planos de contribuição; ou ainda, os ajustamentos no âmbito das concentrações de actividades empresariais. Destacam-se também, algumas diferenças entre as Práticas Contabilísticas Polacas e as NIC/IAS/IFRS como por exemplo os activos intangíveis são calculados tendo como base de referência o valor contabilístico; ou ainda, os investimentos em moeda estrangeira são convertidos para moeda nacional tendo em conta a mais baixa taxa de conversão seleccionada entre a última taxa de conversão do mês e a taxa média mensal, isto permite o diferimento dos ganhos. E finalmente, a legislação polaca que

regula a contabilidade é baseada em regras e não em princípios o que causa incompatibilidade com as NIC/IAS/IFRS.

A primeira fase desta implementação ocorreu em 2005 com a exigência da UE para que todas as empresas cotadas em bolsas de valores consolidassem as suas contas segundo as NIC/IAS/IFRS. Porém, a adopção da NIC/IAS/IFRS na Polónia não se estende a todas as empresas. A sua implementação é, em primeiro lugar, voluntaria e em segundo lugar, limitada a um grupo específico de empresas. Para consolidarem as suas contas segundo as NIC/IAS/IFRS as empresas polacas devem em primeiro lugar estar cotadas em bolsa, ou fazer parte de um grupo de empresas em que uma delas esteja cotada em bolsa. Em segundo lugar, o conselho fiscal das empresas deve passar uma resolução requerendo ao conselho de administração que este implemente as NIC/IAS/IFRS no seu relato financeiro. Assim as empresas cotadas na bolsa de valores de Varsóvia (WSE) podem escolher aplicar ou não as NIC/IAS/IFRS. Na falta de resolução do conselho fiscal, as empresas polacas cotadas na bolsa de valores de Varsóvia devem consolidar as suas contas segundo o sistema de práticas e princípios contabilísticos em vigor na Polónia.

Convém recordar que os contabilistas e auditores chegaram às suas profissões e actuais posições dentro das empresas por diferentes caminhos, uns por mérito próprio e escolha pessoal outros por herança do sistema. Assim se alguns são excelentes profissionais, não tendo qualquer problema em compreender regulamentações novas ou revistas e implementá-las, outros são profissionais de competência discutível que ainda têm problemas em aplicar a lei original de 1994 sem considerar as correcções e actualizações entretanto efectuadas nem as recém chegadas NIC/IAS/IFRS. Assim para muitas empresas cotadas na WSE é preferível (e prudente) não aplicar as NIC/IAS/IFRS.

Um dos principais problemas dos países da Europa Central e Oriental resulta da sua curta experiência no relato financeiro orientado para o investidor, característica própria das economias de transição que na última década sofreram importantes mudanças sociais, políticas e económicas. O objectivo da contabilidade regida por um sistema comunista era a alocação dos recursos de acordo com objectivos centralmente pré-determinados e não a medição do desempenho das empresas de modo a auxiliar a tomada de decisão por parte dos investidores, tema em que as NIC/IAS/IFRS fazem uma forte ênfase.

Devido ao envolvimento dos investidores/proprietários nas empresas de capital privado (não cotadas em bolsa, PME) existe um conhecimento do real valor da empresa e da sua rentabilidade, o que não acontece com empresas de capital público (cotadas em bolsa) e assim as empresas não cotadas em bolsa não têm uma necessidade tão grande de implementar as NIC/IAS/IFRS como acontece com as

empresas cotadas em bolsa onde a propriedade do capital e a gestão da empresa estão em mãos diferentes.

5. UMA ANÁLISE COMPARATIVA DOS NORMATIVOS

O objectivo principal deste trabalho é o estudo das principais diferenças entre o normativo contabilístico internacional, português e polaco. Ou seja, a apresentação e comparação dos esforços feitos por Portugal e pela Polónia no que diz respeito à harmonização com as normas do IASB, dos seus normativos contabilísticos.

Para atingir este objectivo, foi efectuada uma análise descritiva dos normativos em vigor e foram ainda recolhidos dados secundários provenientes de alguns estudos publicados (Vellam, 2004; Lemos, 2006, Deloitte, 2007, 2008). Fritz e Lamme (2003) sugerem que a utilização de dados secundários é adequada a este tipo de investigação.

“A decisão sobre a metodologia a utilizar está directamente relacionada com o assunto a investigar e, por conseguinte, com a necessidade de adaptar o método (ou métodos) de trabalho, como em qualquer ciência, ao objecto de estudo” (Guimarães, 2007:11).

À semelhança de Lemos (2006) a metodologia usada para este estudo será a análise comparativa, uma vez que são comparados os normativos internacional, português e polaco. E, é efectuada a análise descritiva das diferenças identificadas. A análise comparativa tem sido um instrumento metodológico empregue desde sempre na investigação científica (Raventós, 1983). A maioria dos trabalhos nesta área tem sido de carácter descritivo (Baker e Barbu, 2007). Num trabalho recente estes autores identificam os estudos comparativos entre as tendências de investigação tradicionais em harmonização contabilística internacional. Constatam ainda que estes trabalhos se caracterizam por recorrer predominantemente a metodologias meramente descritivas.

Para a realização desta análise comparativa foi utilizada uma abordagem hermenêutica, uma vez que é a que melhor se adequa aos objectivos pretendidos com a realização da mesma. Esta abordagem caracteriza-se da seguinte forma (Fritz e Lamme, 2003):

- Objectivo – As interpretações são feitas de modo a compreender os conceitos que caracterizam o fenómeno,
- Tipo de análise – Análise qualitativa,

- Método – Descrição, interpretação e explicação de textos,
- Tipo de informação – Dados secundários,
- Papel do investigador – O investigador deve compreender que o fenómeno não pode ser percebido objectivamente pelo facto de essa percepção ser influenciada pelas suas características pessoais, mesmo assim deve ser o mais objectivo e neutral possível.

Com a análise Hermenêutica do quadro normativo vigente em Portugal e na Polónia pretende-se mostrar como duas nações com passados contabilísticos, económicos, políticos, sociais e culturais completamente diferentes reagiram ao fenómeno da harmonização contabilística internacional e de que modo implementaram as NIC/IAS/IFRS nos seus sistemas de práticas e princípios contabilísticos. Este será essencialmente um estudo descritivo.

O quadro normativo português será identificado como POC-DC (Plano Oficial de Contabilidade e Directrizes Contabilísticas). O quadro normativo polaco será identificado como NCP (Normas Contabilísticas Polacas). O quadro normativo internacional será identificado como NIC (Normas Internacionais de Contabilidade).

Numa análise comparativa POC-DC/NCP/NIC, ao nível dos objectivos da informação financeira verifica-se que não existem diferenças significativas ou de ordem substancial. Já em 2001 o Comité de Contacto da Comissão Europeia tinha concluído que a NIC 1 era compatível com a legislação comunitária (CE, 2001). Ao nível das características da informação financeira verifica-se que o quadro normativo polaco é bastante omissivo a este respeito.

Numa análise comparativa POC-DC/NCP/NIC, ao nível do reconhecimento e valorização nas demonstrações financeiras verifica-se que o NCP se distingue por aplicar o método do justo valor em detrimento do método custo histórico previsto no POC, a este respeito a NCP está mais próxima das NIC/IAS/IFRS que o POC. Mesmo considerando a DC 13/93 – Conceito de justo valor que permite a aplicação deste critério em determinadas situações.

Os critérios de valorização das demonstrações financeiras estão dependentes dos princípios contabilísticos explicitados nos respectivos normativos. De uma forma geral a NCP e o POC-DC fazem uma maior ênfase no princípio da prudência que as NIC/IAS/IFRS.

Numa análise comparativa POC-DC/NCP/NIC, ao nível das Demonstrações Financeiras verifica-se que o POC se encontra mais próximo das NIC/IAS/IFRS do que a NCP. A qual apresenta um menor número de demonstrações financeiras.

A NIC 1 e a legislação portuguesa são, semelhantes no que respeita às considerações gerais que devem ser adoptadas quando se preparam as demonstrações financeiras, (Lemos, 2006).

No que respeita aos tipos de inventario o POC encontra-se claramente mais próximo das NIC/IAS/IFRS que a NCP.

Quanto aos activos tangíveis, uma das principais razões para a existências de discrepâncias entre o normativo polaco e o normativo internacional reside no facto de a legislação polaca não permitir reavaliações regulares dos activos fixos tangíveis (Krzywda e Schroeder, 2007).

Em Portugal a reavaliação do imobilizado está contemplada na DC 16 - Reavaliação de activos imobilizados tangíveis, esta temática é parte integrante da NIC 16.

Numa análise comparativa POC-DC/NCP/NIC, são identificadas diferenças nos procedimentos a adoptar no tratamento dos activos intangíveis, sendo as NCP mais próximas das NIC/IAS/IFRS. No que respeita a Activos e Passivos Financeiros e Concentrações Empresariais a análise comparativa POC-DC/NCP/NIC, permite identificar diferenças nos procedimentos a adoptados pelo POC-DC e pelas NCP relativamente às NIC/IAS/IFRS.

No que respeita a Instrumentos Financeiros a NCP encontra-se mais próxima das orientações das NIC/IAS/IFRS que o POC-DC.

Foi recentemente publicado um estudo (Deloitte, 2008) sobre o estado de implementação das NIC/IAS/IFRS na UE. Relativamente a Portugal e Polónia obtiveram-se resultados que indicam que as diferenças entre os dois países são mínimas. Embora se identifique na literatura algumas diferenças significativas no que diz respeito à adopção voluntária das NIC/IAS/IFRS por parte das empresas do sector privado, e nesta situação Portugal leva claramente a dianteira (Francis et al., 2008). Este facto não surpreende dado considerar-se a Polónia como um país em transição onde ainda existem algumas diferenças em relação ao normativo da UE (Craner et al., 2000).

De igual modo em 2007 o ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) preparou para a UE um estudo comparativo sobre a implementação das NIC/IAS/IFRS e a aplicação do conceito de justo valor (Deloitte, 2007). Neste trabalho constata-se que a Polónia obriga as suas

instituições financeiras a aplicarem o Justo valor assim como todas as empresas que não sejam subsidiárias de uma empresa que já implementa as NIC/IAS/IFRS ou que estejam a aguardar cotação numa bolsa de valores. Em Portugal o Justo valor apenas é permitido às empresas não cotadas em bolsa na consolidação das suas demonstrações financeiras.

Quando comparada com as NIC/IAS/IFRS a NCP reflecte o desejo do corpo legislativo polaco em convergir com as directivas europeias, especialmente devido ao facto de no ano 2000 a NCP ter sido reformulada tendo por base o normativo internacional.

Identificaram-se algumas dificuldades na implementação das NIC/IAS/IFRS na Polónia, destacando se os problemas com a implementação da NIRF 2, da NIC 18, 27, 28, 31, 32 e 36 (Jaruga et al., 2007).

Em relação a Portugal o esforço da CNC na área da normalização contabilística portuguesa é visível no grande número de decretos contabilísticos emitidos que resultam numa clara aproximação do POC às NIC/IAS/IFRS. Já em 1997, Jarne (apud Rodrigues e Fontes, 2002) classificava o sistema contabilístico português como um dos mais próximos das normas do IASB, no contexto internacional. Mesmo assim, apresenta algumas lacunas. Assim, existe uma falta de normas contabilísticas para os instrumentos financeiros em Portugal, nomeadamente para os derivados (Lopes e Rodrigues, 2007).

O Professor Rogério Fernandes Ferreira, especialista português nas questões de normalização contabilística, afirmava recentemente que “pode dizer-se que não há dissonâncias entre a doutrina e a prática contabilísticas nacionais e as normas internacionais. Ao confrontar a nossa estrutura conceptual com o que se retira das normas internacionais não se encontram divergências sensíveis” (Ferreira, 2006:19).

6. CONCLUSÕES

Há dezanove anos atrás a Polónia transitou de uma economia centralizada para uma economia de mercado. Começou por reinstalar o código comercial, pré-comunista, de 1936 e pouco depois emitiu um decreto-lei sobre a contabilidade. Decreto esse que estabeleceu os conceitos e princípios básicos de relato financeiro na recém estabelecida economia de mercado.

Desde este momento em 1989 até ao dia de hoje o sistema político polaco não parou de evoluir e foi alvo de múltiplas alterações, correcções e actualizações. Em 1994 foi implementada uma nova legislação contabilística que foi posterior e periodicamente actualizada, também nesta altura foi implementado um novo código comercial.

Estas mudanças foram inspiradas nas normas internacionais de contabilidade (NIC/IAS/IFRS) e introduzidas na legislação contabilística polaca e conseqüentemente os requerimentos do relato e consolidação financeira polacos ficaram muito próximos dos exigidos pelas NIC/IAS/IFRS.

A adopção das NIC/IAS/IFRS na Polónia não se estende a todas as empresas. A sua implementação é, em primeiro lugar, voluntaria e em segundo lugar, limitada a um grupo específico de empresas.

Uma vez que a Polónia alterou a sua legislação contabilística durante os últimos 14 anos utilizando as NIC/IAS/IFRS como linha de orientação, as diferenças entre as NIC/IAS/IFRS e o sistema de práticas e princípios contabilísticos nacional não são muito extensas, estando as principais diferenças nas notas dos demonstrações financeiras, onde as NIC/IAS/IFRS requerem maior detalhe. Uma outra diferença é a ênfase das NIC/IAS/IFRS no conceito de justo valor, ou seja a avaliação dos activos e passivos divulgados no balanço de acordo com o seu valor de mercado. A ênfase está em reportar o justo valor da empresa aos accionistas. No sistema de práticas e princípios contabilísticos utiliza-se o valor histórico e não o justo valor e a ênfase está no cálculo dos ganhos por acção e no cálculo dos ganhos dos accionistas.

O sistema contabilístico português também registou alterações significativas durante os últimos anos. Estas alterações representaram passos significativos no sentido da harmonização contabilística internacional (Fontes et al., 2005). Há todavia ainda um longo trajecto a percorrer, nomeadamente no que respeita á correcta aplicação das NIC/IAS/IFRS à realidade contabilística portuguesa. Factores sociais culturais e políticos não permitem a existência de um único modelo no que respeita à implementação das NIC/IAS/IFRS, cada país é um caso e cada país deve encontrar o melhor modo de introduzir e a adaptar as NIC/IAS/IFRS à realidade nacional.

Em Portugal não se prevêem grandes alterações na estrutura organizacional existente, resultantes do processo de implementação das NIC/IAS/IFRS. Não obstante, serem necessários alguns ajustamentos que garantam uma intervenção mais eficaz e adequada no terreno. A particularidade do sistema de supervisão nacional ser constituído por diversos organismos com funções de regulação, supervisão e controle (enforcement), embora estes estejam focados em diferentes domínios, esse sistema não contribui eficazmente para o desenvolvimento e manutenção de um sistema contabilístico uniforme e congruente. A unificação dos diversos organismos reguladores num só, como ocorre com a SEC nos Estados Unidos da América, poderia colmatar parte dos problemas e limitações referidas, não obstante ser necessária a existência de comissões que assistam à adequação a especificidades sectoriais.

Relativamente a Portugal e à Polónia as diferenças culturais e sociais decorrentes de percursos históricos completamente diferentes sobrepõem-se às diferenças contabilísticas, uma vez que o facto de ambos os países estarem em convergência para as NIC/IAS/IFRS leva a que os seus sistemas contabilísticos se aproximem entre si e que as diferenças não sejam significativas.

As diferentes práticas contabilísticas destes países estão a ser progressivamente reduzidas através da introdução de novas directrizes contabilísticas no quadro normativo nacional que basicamente são adaptações das NIC/IAS/IFRS e que visam aproximar a normas nacionais das internacionais (NIC/IAS/IFRS).

Para as entidades reguladoras a disseminação das NIC/IAS/IFRS significa o decréscimo da necessidade de ter que lidar com diferentes sistemas de normalização contabilística. Para os auditores um único sistema de normalização contabilística permite que se melhore a qualidade do serviço a nível internacional e um decréscimo na complexidade das auditorias das empresas que operam simultaneamente em mais do que um país.

Para as pequenas empresas polacas e portuguesas ainda subsistem muitas dúvidas quanto às vantagens da harmonização contabilística.

Os resultados deste estudo permitem concluir pela importância vital da harmonização contabilística para o desenvolvimento da economia global, mas mostram também que o processo de harmonização ainda não está concluído e que tem ainda que evoluir e ganhar uma maior flexibilidade que lhe permita uma melhor adaptação em relação às especificidades de cada país.

7. AGRADECIMENTOS

Os autores agradecem o apoio financeiro da FCT - Fundação para a Ciência e Tecnologia (Programa de Financiamento Plurianual das Unidades de I&D), apoio concedido através do NECE - Núcleo de Estudos em Ciências Empresariais, da Universidade da Beira Interior.

8. REFERÊNCIAS

Ali, M. J. (2005). A Synthesis of Empirical research on International Accounting Harmonization and Compliance with International Financial Reporting standards. *Journal of accounting literature*, n. 24, p.1-54.

Alp, A. e Ustundag, S. (2007). Financial reporting, transformation: Experience of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, p.2-17.

Archer, S., Delvaille, P. e McLeay, S. (1995). A Statistical Model of International Accounting Harmonization. *Abacus*, v.32, n.1, p.1-29.

Aslund, A. (2002). *Building Capitalism: The Transformation of the Former Soviet Bloc*. UK. Cambridge University Press.

Baker, C. R. e Barbu, E. M. (2007). Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of accounting*, n.42, p.272-304.

Barbu, E. (2004). *Tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization*. Orleans, França, Documento de Recherche n° 2004-3, LOG- Laboratoire Orleanais de Gestion. Disponível em «<http://www.univ-orleans.fr/log/rechdoc.htm>». Acedido em 6 de maio de 2008.

Burlaud, A. (2001). International accounting: a French perspective. *International Journal of Asian Management*, n° 1, pp. 51–59.

C.E. – Comissão Europeia. (2001) Análise da conformidade entre as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e as Directivas Contabilísticas da união Europeia: NIC 1 – NIC 41. Documento n° 6926/2001 do comité de Contacto das Directivas Contabilísticas.

Cairns, D. (1997). The future shape of harmonization: a reply. *The European Accounting Review*, v.6, n.2, p.304–348.

Canibano, L. e Mora, A. (2000). Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: A study of European global players. *The European Accounting Review*, v.9, n.3, p.349–369.

CNC – Comissão de Normalização Contabilística. (2003). *Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional*. Lisboa, Disponível em «http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf». Acedido em 16 Maio 2008.

Craner, J., Krzywda, D., Novotny, J. e Schroeder, M. (2000). The Determination of a Group for accounting Purposes in the UK, Poland, and the Czech Republic in a supranational Context. *The International Journal of Accounting*, v.35, n.3, p.355-397.

D’Arcy, A. (2001). Accounting classification and the international harmonization debate. *Accounting Organizations and Society*, n.26, p.327-349.

Deloitte. (2007). EU Implementation Of IFRS And The Fair Value Directive. Disponível em «<http://www.iasplus.com/uk/0710icaewifrsreport.pdf>». Acedido em 11 Junho 2008.

Deloitte. (2008). Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA. Disponível em «http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf». Acedido em 11 Junho 2008.

FEE –Fédération des Experts Comptables Européens. (2002). Discussion paper on Enforcement of IFRS within Europe. Disponível em «<http://www.iasplus.com/restruct/euro2002.htm>». Acedido em 16 Maio 2008.

Ferreira, R. F. F. (2006). Da Normalização Contabilística Nacional para a Internacional. *Revisores e Empresas*, Abril/Junho, p. 19-24.

Fontes, A., Rodrigues, L. e Craig R. (2005). Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards. *Accounting Forum*, n.29, p. 415–436.

Francis, J. R., Khurana, I. K., Martin, X. e Pereira, R. (2008). The role of Firm-Specific Incentive and Country Factors in Explaining Voluntary IAS Adoptions: Evidence from Private firms. *European Accounting Review*, doi:10.1080/0963818070180701819899; p. 1-30.

Freire, M. (2003). O papel do CERSfin no desenho de um sistema de Enforcement à escala Europeia. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários – CMVM*, n.16. p.137-49.

Fritz, S. e Lammler, C. (2003). The International Process of Accounting Standards. *International Master Program and Culture*.

Garrido, P., Angel, L. e Ana, Z. (2002). Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience. *The International Journal of Accounting*, n.37, p.1-26.

Giner, B. e Mora, A. (2001). The accounting harmonization process in Europe: analysis of the relation between accounting research and the evolution of the economic reality. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v. XXX, n.107, p. 103-128.

Goeltz, R. K. (1991). International Accounting Harmonization: The Impossible (and Unnecessary?) Dream. *Accounting Horizons*, v.5, n.1, p. 85–88.

Graham, C. e Neu, D. (2003). Accounting for globalization. *Accounting Forum*, v.27, n.4. p. 449–471.

Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*, v. 24, p. 1-15.

Guimarães, R. (2007). Metodologia científica em contabilidade. *Revista de Contabilidade e Finanças*, n.90, p. 10-12.

Haller, A. e Keppler, J. (2002). Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects. *The European Accounting Review*, v.11, n.1, p.153-190.

Herrmann, D. e Thomas, W. (1995). Harmonization of Accounting Measurement Practices in the European Community. *Accounting and Business Research*. V.25. n.10, p. 253-65.

Hill, C. (1999). *Competing in the Global Marketplace*. Irwin McGraw Hill, Boston, 3rd edition.

Hoarau, C. (1995). International accounting harmonization American hegemony or mutual recognition with benchmarks?. *The European Accounting Review*, v.4, n.2, p.217-233.

Hopwood, A. G. (1994). Some reflections on the harmonization of accounting within the EU. *The European Accounting Review*, v.3, n.2, p.241–253.

Jaruga, A., Fijalkowska, J., Jaruga-Baranowska, M. e Frenzel, M. (2007). The Impact of IAS/IFRS on Polish Accounting Regulation and their Practical Implementation in Poland. *Accounting in Europe*, v. 4, n.1, p- 67-78.

Krisement, V. (1997). An approach for measuring the degree of comparability of financial accounting information. *The European Accounting Review*, v.6, n.3, p.465-485.

Krzywda, D. e Schroeder, M. (2007). An Analysis of the Differences between IFRS and Polish Accounting Regulations: Evidence from the Financial Statements of Listed Entities on the Warsaw Stock Exchange for the Calendar Years Ending 2001, 2003 and 2004. *Accounting in Europe*, v.4, n.1, p.79-107.

Lehman, G. (2005). A critical perspective on the harmonization of accounting in a globalizing world. *Critical Perspectives on Accounting*, n.16, p. 975–992.

Lemos, E. (2006) Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa, p.1-21.

Lopes, P. e Rodrigues, L. (2007). Accounting for financial instruments: An analysis of the determinants of disclosure in the Portuguese stock exchange. *The International Journal of Accounting*, n.42, p.25-56.

MFAP – Ministério das Finanças e da Administração Pública, (2007), “Proposta de Orçamento do Estado para 2008.

Nobes, C e Parker, R. (2006). *Comparative International Accounting* (9th Ed), London, Prentice Hall,

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

Nobes, C; Mueller, G; Gernon, H, e Meek, G. (1997). *Accounting an International Perspective*, Richard D. Irwin, Inc; Chicago, 4th edition.

Rahman, A, Perera, H e Ganeshanandam, S. (1996). Measurement of Formal Harmonisation in Accounting: An Exploratory Study. *Accounting and Business Research*, n. 26, p.325-339,

Raventós S. F. (1983). El fundamento de la metodologia comparativa em Educación. *Educar*, n.3, p. 61-75.

Rivera, J. M. (1989). The internationalization of accounting standards: Past problems and current prospects. *The International Journal of Accounting*, v.24, n.4, p. 320–341.

Rodrigues, L. e Fontes, M. (2002). The Portuguese Accounting System and International Accounting harmonization. *Accounting Forum*, n.29, p. 415–436.

Saudagaran, S. M., e Meek, G. K. (1997). A review of research on the relationship between international capital markets and financial reporting by multinational firms. *Journal of Accounting Literature*, n.16, p.127–159.

Taplin, R.H. (2004). A unified approach to the measurement of international accounting harmony. *Accounting and Business Research*, n.34 (winter), p.57-73.

Thorell P. e Whittington G., (1994). “The harmonization of accounting within the EU Problems, perspectives and strategies”, *The European Accounting Review*, v.3, n.2, p.215-239.

Van der Tas, L. G. (1992). Measuring International Harmonization and Standardization: A Comment. *Abacus*, September, p. 211-216.

Van Hulle, K. (1993). Harmonization of accounting standards in the EC: Is it the beginning or is it the end? *The European Accounting Review*, n.2, p.387–396.

Vellam, I. (2004). Implementation of International Accounting Standards in Poland: Can True Convergence be Achieved in Practice? *Accounting in Europe*, v.1, n.1, p. 143 – 167.

Wong, P. (2004). Challenges and Successes in Implementing International: Standards Achieving Convergence to IFRSs and IASs. IFAC - International Federation of Accountants. New York.

Zarzeski, M. (1996). Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices. *Accounting Horizons*, v.10, n.1, p.18-37.