
ARTÍCULOS DOCTRINALES / ARTICLES

REGULAÇÃO EM CONTABILIDADE DE GESTÃO: O CASO PORTUGUÊS (1970-2010)**Jorge P. V. Martins**

Instituto de Contabilidade e Administração de Aveiro - Universidade de Aveiro

Email jorgepmartins@ua.pt ORCID <https://orcid.org/0000-0002-6668-8528>**Rocio Caro-Puro**

Escola Universitária de Osuna - Universidade de Sevilla

Email rociocp@euosuna.org ORCID <https://orcid.org/0000-0001-5904-9253>**Carlos Chavarría-Ortiz**

Escola Universitária de Osuna - Universidade de Sevilla

Email cchavarria@euosuna.org ORCID <https://orcid.org/0000-0002-6608-5276>**Helena I. B. Saraiva**

Escola Superior de Tecnologia e Gestão - Instituto Politécnico da Guarda

Email helenasaraiva@ipg.pt ORCID <https://orcid.org/0000-0003-1734-1250>**Received in the journal: December 9, 2024****Accepted for publication: August 20, 2025****Cómo citar este artículo/Citation:**

Martins, J., Caro R., Chavarría C., y Saraiva H. (2025). Regulação em contabilidade de gestão: o caso português (1970-2010). *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 22 (2), 1 - 26. ISSN: 1886-1881 - doi: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.22.2.12574>

Resumo: No presente trabalho apresenta-se uma análise histórica sobre a temática da Contabilidade de Gestão em Portugal, durante o século XX, altura em que surgiram as principais evoluções, em termos de normalização, na área da ciência contabilística no país.

O trabalho incidiu essencialmente sobre a base legislativa que pode ser tomada como referência para a área deste ramo da Contabilidade.

Os resultados deste estudo indicam que pode ser explicada à luz da cultura contabilística em Portugal, que é altamente normativa, a insuficiência observada na área da Contabilidade de Gestão, conduzindo a que as práticas identificadas neste ramo da contabilidade sejam muito limitadas.

Palavras-Chave: *Contabilidade, Contabilidade de Gestão, Regulamentação, Normalização, Legislação.*

REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: EL CASO PORTUGUÉS (1970-2010)

Resumen: El presente trabajo presenta un análisis histórico de la temática de la Contabilidad de Gestión en Portugal durante el siglo XX, cuando tuvieron lugar los principales avances, en términos de estandarización, en el área de la Ciencia Contable en el país.

El trabajo se centró esencialmente en la base legislativa que puede tomarse como referencia para el área de esta vertiente de la Contabilidad.

Los resultados de este estudio indican que las insuficiencias observadas en el área de la contabilidad de gestión pueden explicarse por la cultura contable altamente normativa de Portugal, lo que significa que las prácticas identificadas en esta vertiente de la contabilidad sean muy limitadas.

Palabras clave: *Contabilidad, Contabilidad de Gestión, Normativas, Estandarización, Reglamentación.*

REGULATION IN MANAGERIAL ACCOUNTING: THE PORTUGUESE CASE (1970-2010)

Abstract: The present work presents a historical analysis of Managerial Accounting in Portugal during the 20th century, when the main developments, in terms of standardization, around accounting science in the country took place.

The work focused essentially on the legislative basis that can be taken as a reference for the area of this branch of accounting.

The results of this study suggest that the constraints observed in management accounting can be explained by the highly normative accounting culture in Portugal, which has resulted in very restricted identified practices.

Keywords: *Accounting, Managerial Accounting, Standardization, Laws and Regulations.*

Copyright: (c) 2025 Jorge P. V. Martins, Rocio Caro-Puro, Carlos Chavarria-Ortiz y Helena I. B. Saraiva. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Attribution (CC BY-NC-SA 4.0).

Introdução

Apesar de ser claramente conhecida a noção de que a Contabilidade de Gestão corresponde a solução diferenciada quando se considera a normalização contabilística em termos globais, é pouco conhecida a razão de ser da diferença verificada no processo de normalização, nomeadamente em Portugal. A referida diferenciação está relacionada com motivos históricos e também com a necessidade de maior ou menor grau de controlo por parte das entidades estatais sobre as diferentes atividades contabilísticas.

A questão de investigação considerada neste trabalho prende-se com o facto de compreender porque a Contabilidade de Gestão prosseguiu caminho diferenciado daquele que foi aplicado à Contabilidade Financeira, e se a forte relação entre o Estado e a Contabilidade (Macve, 2002) foi relevante neste âmbito, ao tentar, por um lado, desenvolver rapidamente e de forma sustentada o ramo da Contabilidade Financeira e menos exigente na temática da Contabilidade de Gestão.

De uma forma mais concreta, a principal questão de investigação corresponderá ao seguinte:

Porque seguiu a Contabilidade de Gestão um percurso de normalização diferenciado do da Contabilidade Financeira no caso português?

Uma segunda questão de Investigação, que decorre da primeira, será:

Que razões justificam e suportam essa diferenciação?

Parece-nos evidente a existência de uma forte lacuna identificada na literatura contabilística de cariz histórico, pois foram, à partida, identificados escassos trabalhos sobre o tema, nomeadamente em relação ao caso português. Assim, partindo da identificação destas circunstâncias e com base na escassez de textos sobre a temática produzidos em contexto nacional durante o período considerado: entre 1970 e 2010, consideramos que este trabalho pode constituir uma base para o desenvolvimento desta temática em termos nacionais. A razão de ser do período definido relaciona-se com as principais fases em que ocorreram iniciativas bem-sucedidas ao nível da normalização contabilística de âmbito geral, em Portugal.

Começaremos pela presente introdução e passaremos em seguida à justificação do enquadramento teórico de referência, em que mobilizámos a lente da Teoria Institucional para perceber os motivos pelos quais a Contabilidade Financeira em Portugal foi moldada por pressões estatais e regulamentares, enquanto que as mesmas forças não foram exercidas no caso da Contabilidade de Gestão, resultando em práticas normativas limitadas; na mesma secção apresentamos a metodologia utilizada. Depois, nos pontos dois e três do trabalho, iremos analisar os principais momentos correspondentes a iniciativas legislativas levadas a cabo pelos diferentes regimes e governos, no âmbito da regulamentação da Contabilidade de Gestão. Finalizaremos com as conclusões a que a análise efetuada ao conteúdo identificado nos pontos anteriormente mencionados nos induziu, destacando a possibilidade de poder compreender como a cultura contabilística normativa de Portugal acabou por condicionou a Contabilidade de Gestão.

1. Enquadramento Teórico e Metodológico

1.1. Referencial teórico

A perspetiva institucional tem tido um enorme sucesso em gerar interesse pela compreensão macrossociológica do modo como as organizações funcionam, estão estruturadas e se relacionam entre si. Grande parte deste sucesso e interesse poderá ser atribuído aos conceitos centrais em torno dos quais está organizada e ao potencial que possui para ajudar a dar sentido às transformações sociais em grande escala. Em simultâneo, alguns dos seus conceitos centrais, tais como a institucionalização, a mudança e a lógica institucionais, são o resultado de uma série de fatores através dos quais ocorrem mudanças sociais e económicas em grande escala.

De acordo com Greenwood e Hinings (1996), a TI salienta que os modelos conceptuais têm origem fora da organização e são relevantes para uma população de organizações dentro de um campo organizacional. Consequentemente, a TI chama a atenção para modelos para os quais as organizações convergem, e não para a singularidade das culturas organizacionais individuais. A convergência organizacional, e não a singularidade, está implícita. No entanto, a mudança convergente ocorre dentro dos parâmetros de um modelo de arquétipo existente.

Desde logo, no caso analisado neste trabalho, pode ser evidenciado que a solução prosseguida para este sector de atividade ou campo organizacional, em Portugal, não prossegue estratégia semelhante à que foi adotada para outros ramos da Contabilidade em que o relato é efetivamente incentivando, nomeadamente no que respeita ao ramo da Contabilidade Financeira, tal como apontado por diversos autores (Caria & Rodrigues, 2014; Guerreiro *et al.*, 2015; Saraiva *et al.*, 2015, 2017).

Tal como refere Nobes (1981), a normalização contabilística por via legal e por iniciativa governamental caracteriza os sistemas continentais de Contabilidade, nos quais Portugal se insere. Será ainda de relevar que, de acordo com as principais fontes identificadas que permitiram a realização deste trabalho – as bases legais – a perspetiva de análise teria de enquadrar-se na TI, uma vez que aquelas se enquadram no conceito de *normas formais* (North, 1991). Também a análise das forças institucionais é relevante, pois são estas que influenciam ações e resultados, assumindo-se neste trabalho como principal força institucional as agências do Estado e os respetivos propósitos (Miller *et al.*, 1991). Poderiam também considerar-se outras forças institucionais, tais como a ação das Associações Profissionais ou até práticas de ensino em escolas ou cursos vocacionados para a temática, mas tal não se verificou possível nesta fase do trabalho.

Outros autores evidenciam o papel assumido por certas entidades que atuam no âmbito da normalização e da harmonização contabilística questionando o papel das mesmas e o porquê de serem umas e não outras (ou seja *quais?*) sendo esta questão relevante (Fritz & Lamle, 2003). Podemos ainda recorrer aos mesmos autores para evidenciar ainda a importância acerca *do que é* alvo de normalização e *como* ocorre essa normalização, pois estas questões levam à definição de *quem* deve desenvolver e supervisionar o processo. Embora Fritz e Lamle (2003) se refiram em concreto ao processo de harmonização, no caso analisado no presente trabalho esta análise também se afigura adequada e aderente à realidade da normalização em Portugal, pois as soluções encontradas para um ramo da Contabilidade, não foram efetivamente prosseguidas para o outro ramo da mesma.

Estas questões são de extrema importância pois, no caso presente, poderão auxiliar na discussão acerca do esclarecimento das circunstâncias que envolvem a diferença do processo de normalização da Contabilidade de Gestão.

A racionalidade é materializada em regras institucionais aplicadas a diferentes domínios de atividade, assumindo preponderância e ascendente sobre a forma como as entidades se organizam (Powell & DiMaggio, 1991). Neste sentido, quanto mais avançada e atualizada estiver uma sociedade, maior relevância assumem as estruturas especializadas e dedicadas a determinados domínios, no entanto, como veremos adiante, o ambiente institucional (Greenwood & Hinings, 1996) que tradicionalmente funcionou para todas as outras iniciativas de normalização contabilística no país, nunca se verificou no caso do domínio de atividade da Contabilidade de Gestão.

Devemos ainda ter em conta que segundo March e Olsen (2008, p.7), o âmbito e a modalidade de institucionalização afetam o que as organizações estão motivadas a fazer e os resultados que elas conseguem alcançar. Os atores políticos organizam-se e agem seguindo regras e práticas que são socialmente construídas, publicamente conhecidas, esperadas e aceites. Por consequência, em virtude da existência destas regras e práticas, as instituições políticas definem

direitos e deveres básicos, regulando a forma como as oportunidades, os custos e os benefícios são atribuídos na sociedade, criando autoridade para resolver conflitos. Assim as instituições efetuam a ordenação das relações sociais, reduzem a flexibilidade e restringem as possibilidades de uma busca unilateral do interesse próprio.

Considerando também Meyer e Rowan (1977), existem três processos de racionalização das entidades: o desenho de redes complexas entre organizações, o nível de complexidade de organização do contexto em que atuam as entidades e os esforços das lideranças das organizações. Ora o que verificamos em termos da organização da Contabilidade em Portugal todos estes processos se verificam no contexto nacional, no caso da normalização da Contabilidade Financeira; no entanto no caso do ramo da Contabilidade de Gestão o mesmo não ocorre.

Ainda Greenwood e Hinings (1996), referem que a TI pode suportar e justificar a forma como os comportamentos organizacionais consistem em respostas não só às pressões do mercado, mas também às pressões institucionais, quer estas sejam efetuadas por intermédio de agências reguladoras, tais como o Estado e as profissões, ou de expectativas sociais gerais, ou ainda por ação de organizações líderes. De uma forma geral, o que se verificou em Portugal relativamente ao insucesso da institucionalização da Contabilidade de Gestão poderá estar relacionado com a inexistências destas pressões, uma vez que, no campo da Contabilidade, todas as iniciativas bem-sucedidas avançaram com base nas pressões efetuadas pelo Estado, através da força da lei e também, numa segunda linha, através das pressões de diversas entidades associativas de cariz nacional e internacional (Caria & Rodrigues, 2014; Guerreiro *et al.*, 2015; Saraiva *et al.*, 2015, 2017).

1.2. Breve enquadramento metodológico

De acordo com Carqueja (2011), no caso dos estudos conduzidos nas temáticas de História da Contabilidade, as etapas definidas para as questões a investigar, podem caracterizar-se pela análise da prática profissional e do saber; no entanto, na falta de objetivação de um destes elementos, torna-se aceitável recorrer à parte sobre a qual existe um maior número de dados e conhecimento disponível. No caso presente, uma vez que a prática profissional da temática investigada se encontra ainda muito inexplorada em Portugal, recorreremos essencialmente aos dados que se encontram divulgados e disponíveis:

- as bases legais relacionadas com o processo de normalização contabilística de cariz geral, ou seja, não setorial, assim como
- a bibliografia existente quer em publicações de teor técnico, quer de teor profissional, quer ainda de teor académico e científico.

Nas bases referidas no parágrafo anterior pesquisámos essencialmente nos regulamentos e leis (ou seja, bases legais), e nos repositórios científicos nacionais (nomeadamente no RCAAP – Repositórios Científicos de Acesso Aberto de Portugal), com recurso às expressões *Contabilidade de Gestão*, *Contabilidade Analítica*, *Contabilidade de Custos*, assim como *história da Contabilidade de Gestão*, *Contabilidade de Gestão em Portugal*. Também como ponto de partida para posteriormente recorrer a bases de dados mais restritas, nomeadamente as de teor científico, foi inicialmente feito um conjunto de pesquisas recorrendo às mesmas expressões, em português e em inglês, acompanhadas da palavra *Portugal* na *B-on* e no motor de busca *Google Scholar*. Também foi relevante, neste contexto, o facto de parte da equipa de

autores estar muito familiarizada, ancorada na respetiva experiência como Contabilistas Certificados, com as temáticas relacionadas quer com o processo de normalização em Portugal, quer com esta vertente aplicada especificamente à área de Contabilidade de Gestão, razão pela qual conhecia com alguma profundidade grande parte das fontes disponíveis.

A escassa bibliografia a que se recorreu obteve-se a partir da pesquisa referida no parágrafo anterior e que resultou, numa fase final e após leitura aprofundada de um conjunto mais vasto de textos, em seis fontes correspondente ao mesmo número de trabalhos técnicos e académicos (Caiado, 2011; Cravo, 1981; Ferreira, 1984; Lamelas, 2004; Machado, 1979; Silva, 1991). A metodologia prosseguida nesta investigação apesar de ter consistido numa ampla pesquisa acerca de textos sobre o tema, conduziu assim a resultados escassos, após análise da relevância do conteúdo dos textos para a temática analisada.

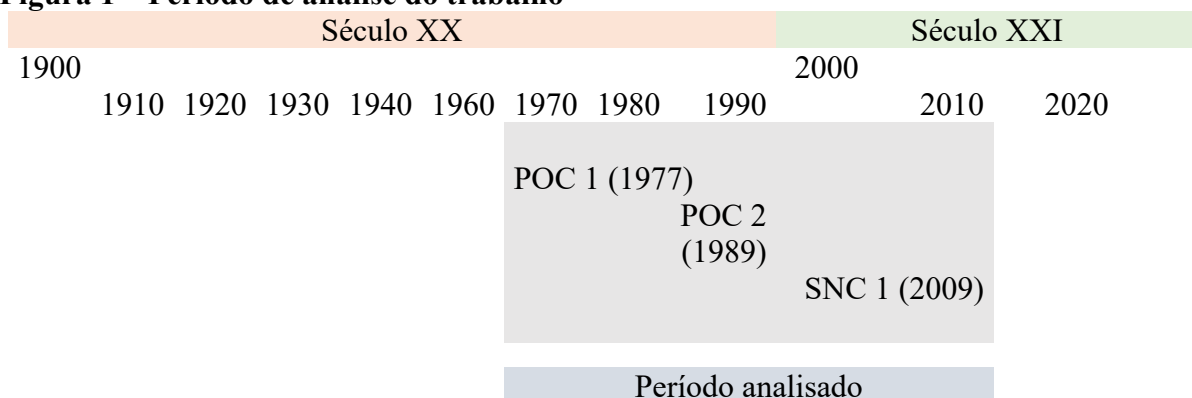
Quanto à estruturação do trabalho, a divisão do período de análise durante o final do século XX e a primeira década do século XXI, foi efetuada de acordo com os períodos de emissão e divulgação dos normativos dominantes, tendo por base o facto de estes constituírem as principais fontes identificadas.

Durante a primeira metade do Século XX, em Portugal verificou-se um período de menor intensidade económica, o que, por seu lado, não contribuiu para o desenvolvimento cabal da área estudada neste trabalho. A partir de, sensivelmente, 1950, com a evolução global da economia nacional verificou-se algum desenvolvimento. Essa expansão teve algumas consequências ao nível das entidades industriais. No entanto, em termos de normalização contabilística só houve alterações relevantes alguns anos antes de finalizar o século XX.

Quanto a este último aspeto, apesar de o primeiro normativo de características gerais, ou seja, aplicado à maior parte das empresas em Portugal, ter surgido apenas em 1977, existiam desde o início da década de 70 iniciativas governamentais que teriam conduzido a que um processo de normalização tivesse surgido mais cedo (Caria & Rodrigues, 2014; Cunha & Saraiva, 2023; Saraiva, Alves & Gabriel, 2015; 2017).

Assim a presente análise histórica incidiu de forma mais concreta sobre o período compreendido entre os anos 1970 e 2010, pelos motivos explicados nos parágrafos anteriores, especialmente quanto à legislação específica que possa ser tomada como referência para a área deste ramo da Contabilidade, o que apresentamos de forma esquematizada na Figura 1.

Figura 1 – Período de análise do trabalho



Elaboração própria

Legenda: POC (Plano Oficial de Contabilidade; SNC (Sistema de Normalização Contabilística)

Neste trabalho optamos por prosseguir a corrente tradicional da história da contabilidade, tal como definida por Carmona *et al.* (2004), dado que a investigação nesta corrente está principalmente centrada nas origens e evoluções da Contabilidade, não se adotando de uma forma vincada uma perspetiva crítica da história da Contabilidade.

No entanto e por outro lado, optou-se ainda por recorrer à Teoria Institucional (TI), ao evidenciar o papel assumido ou não assumido pelas diferentes instituições que acabaram por ter impacto na evolução das práticas contabilísticas deste sector.

2. Normalização em Contabilidade de Gestão em Portugal - Século XX

2.1. Enquadramento

Em termos globais, a evolução histórica da temática da contabilidade de gestão é referenciada como tendo um início relativamente recente, em meados do século XIX, devido às pressões induzidas por novos tipos de organizações que deixaram de ser geridas apenas pelos seus proprietários e em que passam a existir diversos níveis de responsabilidade (Johnson & Kaplan, 1987), na sequência do advento da Revolução Industrial. Outros autores referem a diversidade de estudos sobre a temática como estando mais concentrada no período considerado entre finais do século XIX e início do século XXI (Gutiérrez-Hidalgo, 2005). Outros autores ainda, mencionam práticas de Contabilidade de Gestão em períodos muito anteriores aos mencionados atrás e também muito ligadas a contextos específicos em algumas partes do mundo, nomeadamente em Itália (Antonelli, Cerbioni, & Parbonetti, 2002), na Grã-Bretanha e em França (Boyns, Edwards, & Nikitin, 1997), em França, Itália, Portugal e Espanha (Carmona, 2006), em Espanha (Gutiérrez, Larrinaga & Núñez, 2005). Em todos estes trabalhos é evidente a ligação entre períodos de desenvolvimento económico, mesmo que em contextos específicos, e o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão.

No período que antecede a normalização propriamente dita em Portugal e que culmina com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) de 1977, nomeadamente até à década de 1960, pouca era a sensibilização para as questões da Contabilidade em Portugal, essencialmente com preocupações de cariz prático, despojadas de conhecimentos teóricos e vulgarmente pouco aprofundados.

A reforma fiscal da década de 60 diligencia a inversão completa desta situação com o Código da Contribuição Industrial a promover um dos grandes passos qualitativos dados em Portugal em favor da Contabilidade. Ainda que o desenvolvimento da Contabilidade tenha essencialmente servido os interesses do estado através da sua óbvia vertente jurídico-fiscal, a verdade é que foi a partir deste marco que se passou a reconhecer o interesse na Contabilidade, embora servindo aqueles interesses.

Mas não foi antes da década de 70 que se começou a estudar e a tratar o tema da normalização contabilística. No início dessa década, propriamente em 1973, surgiu o Anteprojeto do Plano Geral de Contabilidade, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e em 1975 o trabalho “Normalização Contabilística – 1.ª Fase”.

A par destes principais trabalhos coexistiram algumas propostas para a elaboração de um plano português de Contabilidade, tais como o Plano Geral de Contabilidade do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório de Lisboa (1965), o Plano de Contabilidade para a Empresa do Grupo de Trabalho dos Técnicos de Contas do Sindicato dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa (1970), o Plano Português de Contabilidade da Sociedade Portuguesa de Contabilidade (1973), entre outros.

Em 1977 é finalmente publicado o primeiro POC, a que se segue um segundo POC em 1989, este último já adaptado às normas da 4.^a Diretiva da Comunidade Económica Europeia (CEE). As décadas de 80 e 90 foram enérgicas em acontecimentos que contribuíram para esta evolução destacando-se concretamente a publicação das Diretrizes Contabilísticas (DC) da Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Estavam lançadas as bases para a harmonização contabilística e a emergência era um dado adquirido. Exemplo do referido é o que consta do capítulo da introdução do segundo POC, que reproduzimos:

“estão a ser desenvolvidos, no âmbito das organizações europeias dos profissionais de Contabilidade e em ligação com as estruturas da CEE, vários trabalhos com vista a conseguir a harmonizar a contabilística mundial, objetivo máximo da Internacional Federation of Accountants (IFAC). Para a sua consecução estão a fazer-se esforços no sentido de eliminar as divergências, não muito significativas, entre as normas contabilísticas contidas na 4.^a Diretiva e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC). Neste sentido, o próprio IASC propõe-se limitar as opções de políticas contabilísticas contidas nas suas normas, de forma a facilitar a harmonização.”

No que toca à Contabilidade analítica, e reportando-se ainda ao Anteprojeto consubstanciado na proposta de 1973, refere Cravo (1981, p.36) que

“este anteprojeto (...) apresentava-se com algumas características interessantes, nomeadamente o facto de normalizar a terminologia da contabilidade analítica a um nível global, sem todavia deixar de ser flexível de modo a deixar aberta aos utilizadores a opção entre um qualquer esquema de relações entre a contabilidade geral e analítica”.

Já mais tarde, no âmbito do trabalho “Normalização Contabilística – 1.^a Fase” da então recente constituída CNC lamenta o facto de ter ficado para trás, e como admitido pela própria comissão, a demonstração dos resultados por funções. Acrescenta ainda o mesmo autor (Cravo, 1981, p.38) que

“em relação ao Anteprojeto do plano geral de contabilidade perdeu-se todavia a normalização da contabilidade analítica que constava naquele documento, uma vez que embora criasse a classe 9 para a contabilidade de custos ela foi mantida livre”.

Opostamente, e no domínio da normalização em Contabilidade de Gestão, Caiado (2011, p.372) sublinha que

“no que se refere à contabilidade interna e atendendo a que o apuramento dos custos de produção se encontra associada à natureza da atividade económica, à organização técnica do processo produtivo e às próprias necessidades da informação contabilística, é-se levado a supor que a imposição de normas rígidas nesta matéria poderá revelar-se inoportuna, despropositada, dispendiosa e de resultados duvidosos”.

Este último autor, porém, na consideração que tece quanto à definição de um plano sectorial de contabilidade, embora reconheça as reais dificuldades na sistematização num documento único, chega a sublinhar que se torna possível indicar um conjunto de contas e de subcontas que, após certas adaptações a cada caso particular, possibilitem as informações que os gestores necessitam. Desenvolve com profundidade a metodologia e estrutura possíveis na elaboração de um plano sectorial que deve ser constituído por: (i) Diploma que aprova as normas de adaptação do plano oficial de contabilidade às empresas do sector de atividade em causa; (ii) Definição da terminologia contabilística; (iii) Quadro de contas; (iv) Definição da nomenclatura, conteúdo e regras de movimentação das contas; (v) Definição de regras de avaliação ou valorimetria; (vi) Fixação de regras para elaboração dos documentos de síntese; e (vii) Definição de uma contabilidade analítica ou interna .

2.2. Plano oficial de contabilidade de 1977

O modelo nacional de normalização contabilística para as empresas comerciais e industriais e outras entidades foi então instituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, que aprovou o POC e criou a CNC, órgão destinado a assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística em Portugal, mas apenas cujas atribuições, competências e funcionamento são promulgadas com a publicação da Portaria n.º 819/80, de 13 de outubro.

Embora sendo a primeira versão do POC, a comissão desenvolveu atividade subsequente que se concretizou na elaboração de novos elementos designadamente uma demonstração dos resultados por funções, com cinco mapas auxiliares e interligados (ponto 4 da Introdução).

Na Introdução (Secção I), assume-se no seu ponto 8 que o plano versa, fundamentalmente, a contabilidade financeira. No conjunto, procurou-se equilibrar a necessária informação sobre a situação estático-patrimonial (balanço; contas de balanço, no quadro de contas), sobre os fluxos apresentados, por um lado, com finalidade exterior à empresa (demonstração dos resultados por natureza; mapa de origens e aplicações de fundos; contas de custos e proveitos classificados por natureza e de resultados extraordinários e imputáveis a exercícios anteriores, no quadro de contas) e sobre os fluxos apresentados, por outro lado, com finalidades internas (demonstração dos resultados por funções; contas das classes da contabilidade interna de custos, industrial ou de gestão - aliás, a desenvolver ulteriormente).

Reitera-se esta posição no ponto 10, afirmando-se que outros aspetos importantes não se focaram, destacando os que respeitam: (i) À contabilidade de custos, analítica ou de gestão; e (ii) A princípios e conceitos contabilísticos. Quanto ao primeiro aspeto, porque é dele que neste âmbito nos interessa aqui referir, entendeu-se que os correspondentes desenvolvimentos devem ser considerados a níveis setoriais e numa fase posterior, embora com a desejável brevidade.

Porém, apresenta-se um conjunto de mapas que implicam que as empresas se adaptem na sua organização interna a esquemas, se bem que simples, de contabilidade de custos, para os poderem satisfazer.

Machado (1979, p.549) discorda desta modesta e aparente simplicidade veiculada pela comissão incumbida de efetuar o estudo da normalização contabilística, afirmando que se

“deduz das demonstrações de custos apresentados, que a comissão sabia muito bem o que pretendia em contabilidade de custos e de gestão, pois que as demonstrações de resultados funcionais e seguintes refletem um conceito bastante evoluído e moderno daquela contabilidade e, mais, apontou imediatamente para o que deveria ser, aproximadamente, a classificação geral da classe 9, e da 0, se necessário”.

Já nas Considerações Técnicas (Secção II), o seu ponto 10 acrescenta que se construíram dois conjuntos de peças, diferentes quer quanto ao objetivo da informação, quer no que respeita ao modo da sua obtenção: (i) O conjunto que, simplificada, se designa por “Demonstração dos resultados por natureza”: Demonstração dos resultados líquidos; Demonstração dos resultados extraordinários do exercício; Demonstração dos resultados de exercícios anteriores; Movimento da conta “Resultados líquidos”; e (ii) O conjunto que, também de forma simplificada, se designa por “Demonstração dos resultados por funções”: Demonstração dos resultados por funções; Desenvolvimento das vendas; Desenvolvimento do custo das vendas; Desenvolvimento dos custos industriais não incorporados; Desenvolvimento dos custos de distribuição; Desenvolvimento dos custos administrativos. Esclareceu ainda que as peças da “Demonstração dos resultados por funções” são obtidas pela via da reclassificação dos encargos e proveitos classificados por natureza, podendo, naturalmente, derivar das próprias contas das classes 6, 7 e 8 ou de um apropriado sistema de contas (classes 9 ou 9 e 0) ou de quadros tecnicamente adequados.

Nas mesmas Considerações Técnicas (II), o ponto 14 volta a esta temática e esclarece que se entendeu que paralelamente à conceção da demonstração dos resultados por natureza se devia também avançar para outra de resultados por funções suportada por mapas parciais que explanassem as suas linhas mais importantes. Assim, foram concebidos os seguintes mapas de desenvolvimento: “Das vendas; Do custo das vendas; Dos custos industriais não incorporados; Dos custos de distribuição; e Dos custos administrativos”. Acrescenta que o mapa da demonstração dos resultados por funções salienta resultados de acordo com os fluxos desde os consumos até à saída da empresa, devendo esclarecer-se que os resultados líquidos encontrados são os mesmos que se apuram na demonstração dos resultados por natureza. Ao avançar-se para a normalização destes mapas, entendeu-se que não se devia abdicar de sugerir um esquema formalizado que, em certa medida, vai exigir, embora sem grande intensidade, algumas adaptações das contabilidades de custos de certas empresas e noutras a sua introdução (se bem que a nível muito geral), tudo isto no sentido de melhorar a análise das operações e facilitar a gestão e a divulgação de informações. De facto, e embora com alguns custos adicionais, pensa-se que as vantagens da análise, implícitas nos modelos, compensam os sacrifícios que se possam fazer nesse sentido. Adicionalmente, não se interfere nem se toma posição, tão-pouco, nas preferências e opções dos técnicos de contabilidade, no que respeita a sistemas de articulações

de contas. E é assim que o Plano apresentado permite qualquer via para a obtenção dos dados esquematizados nos mapas.

E ainda no seu ponto 15 acrescenta que os mapas sugeridos suportam qualquer sistema de custeio, desde o direto (ou primário) até ao de absorção total, ficando assim as empresas com uma ampla margem de atuação para fazer face às suas necessidades de gestão. O próprio sector industrial em que a empresa se insere determina necessidades específicas e diferentes, pelo que de futuro será a nível sectorial que serão fixadas as sistematizações adequadas.

No ponto 15 esclarece este POC que ficam reservadas as classes 9 e 0 à contabilidade interna, analítica, de custos ou de gestão e ao tratamento de outras informações.

O que concluímos do trabalho que culminou na versão do primeiro POC foi a de que consistiu numa mera referência e alguns esclarecimentos, embora mínimos, no tratamento das questões relacionadas com a Contabilidade de Gestão na sua generalidade. Partilhamos inequivocamente a opinião de autores que referem o mesmo sentimento, especialmente o de Ferreira (1984, p.323), que afirma que

“a Portaria n.º 819/80, de 13 de Outubro, que regulamenta a CNC, preceitua que ao Conselho Geral da Comissão competirá pronunciar-se sobre os projetos que impliquem alterações e aditamentos ao Plano e ainda sobre planos sectoriais. Estamos aqui perante um problema que a Comissão terá de resolver. Isto porque:

- a) O POC estará incompleto enquanto não aparecerem as definições e os desenvolvimentos das classes 9 e 0 nele previstas;
 - b) Não poderão determinar-se convenientemente os custos dos produtos e trabalhos em curso e dos produtos (e subprodutos) acabados sem se dispor de uma contabilidade específica para o efeito;
 - c) Têm, aliás, de ser aplicados os métodos e critérios de valorimetria que o POC prescreve para se poder chegar, de modo correto, às peças finais a que se refere o art.º 2.º do Dec. Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, que aprovou o Plano.
- Se bem que se saiba que, na prática, as dificuldades se vão resolvendo, será útil completar o POC em matéria de tanta importância.”

Também Silva (1991, p.77) perfilha desta posição afirmando que

“no Plano, poucas referências se encontram à contabilidade de custos, analítica ou de gestão”.

E ainda Caiado (2011, p.386), reconhecendo que

“uma das tarefas contabilísticas que tem peso decisivo no apuramento dos resultados dos exercícios económicos, por parte da contabilidade, é a avaliação das existências em produtos acabados e semiacabados em curso de fabrico. Trata-se, aliás, de matéria no âmbito da contabilidade interna, a qual deve definir regras específicas para recolha e tratamento das informações relativas às componentes dos custos de produção”.

Ferreira (1984, p.324) acusa mesmo que a Comissão designada para apresentar a primeira proposta de iniciativa governamental:

“entre deixar o assunto sem disciplina ou pelo menos apresentar uma sugestão, o POC preferiu o primeiro termo da alternativa. Cerca de dez anos antes, ao elaborar o Anteprojeto de Plano Geral de Contabilidade, estivemos perante igual dilema. Ponderámos então: destinando-se a contabilidade analítica de exploração apenas ao registo dos movimentos internos, os quais variam de empresa para empresa, consoante a sua dimensão, volume de operações, atividades, organizações de serviços, métodos de cálculo e apuramento de custos, etc., considera-se menos conveniente, para esta classe de contas, uma normalização tão pormenorizada com a da contabilidade geral.”

acrescentando que

“ainda assim, propôs-se, no Anteprojeto, uma orientação, um caminho, e é curioso notar que, não obstante o tempo decorrido, outras alternativas não apareceram” e “que será útil por isso retomar de novo os esquemas do Anteprojeto”.

Cravo (1981, p.40) não perfilha de todo desta posição, porquanto convictamente afirmara já antes que

“o relato contabilístico-financeiro saiu enriquecido com a versão aprovada do POC, uma vez que passou a incluir mais um conjunto de peças que é sintetizada pela «Demonstração dos Resultados por Funções».

Acrescenta ainda que

“a Demonstração dos Resultados por Funções foi uma das inovações do POC. Procurou-se dar com este documento um relevo aos resultados de acordo com os fluxos desde os consumos até à saída da empresa. No dizer da CNC os mapas sugeridos suportam quer o sistema de custeio direto quer o da absorção total. Estamos em crer ter sido uma das inovações mais proveitosas do POC”. (Cravo (1981, p.41)

Aqui devemos clarificar uma discordância com a análise deste autor na questão relacionada com a designação da Comissão que conduziu à apresentação da primeira proposta de normalização, uma vez que Saraiva & Gabriel (2018), demonstram de forma clara que a Comissão de Normalização Contabilística (com esta designação precisa), apenas inicia a sua atividade *de facto* em 1983, apesar de ter sido prevista no documento que estabelece o primeiro POC em Portugal. Em nossa opinião, e à semelhança de Cravo, também reconhecemos que o POC 77 deu o primeiro passo na regulação desta matéria. Porém, dos autores cujas análises recolhemos e das suas críticas citadas, estas foram no sentido de que este plano não acolheu, como deveria, todo um trabalho constante do Anteprojeto, na sua opinião muito mais esclarecedor, analítico e que desde logo despistava uma série de ambiguidades que acabaram por não ficar devidamente esclarecidas, optando a Comissão pelo seu diferimento.

2.3. Plano oficial de contabilidade de 1989

O POC foi, entretanto, objeto de sucessivas alterações, essencialmente motivadas pela necessidade de adaptação do modelo contabilístico nacional a instrumentos jurídicos comunitários. Assim, a adesão de Portugal à CEE em 1986 implicou, em relação às matérias contabilísticas, a obrigatoriedade de ajustamento dos normativos nacionais à Diretiva n.º 78/660/CEE (Quarta Diretiva), pelo que foi publicado em 1989 uma nova versão do POC (o segundo POC), através do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, que procedeu a diversos ajustamentos e melhorias ao Plano anterior.

Dois anos mais tarde, foi publicado o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho, que transpôs para a ordem jurídica interna o tratamento contabilístico de consolidação de contas, em consonância com o estabelecido na Diretiva n.º 83/349/CEE (7.ª Diretiva) e introduziu novos ajustamentos ao segundo POC, que consistiram em algumas modificações e no aditamento dos capítulos 13 e 14, respeitantes a normas de consolidação de contas e demonstrações financeiras consolidadas, respetivamente.

Outras alterações relevantes a este segundo POC foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, que acolheu o sistema de inventário permanente e a demonstração dos resultados por funções, e pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril, que introduziu a demonstração dos fluxos de caixa, pelo Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril, que estabeleceu as condições de aplicação do justo valor, transpondo para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro.

Por uma questão de sistematização analisar-se-á o que nos interessa acentuar no âmbito deste trabalho, atualizado, contudo, à luz dos normativos citados.

Tendo em consideração que as contas anuais devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações das empresas, a 4ª Diretiva estabelece esquemas de modelos obrigatórios para a elaboração do balanço e da demonstração dos resultados, as informações a divulgar em notas anexas e o conteúdo mínimo do relatório de gestão. Aquela Diretiva contempla também duas perspetivas de demonstrações dos resultados (aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99): (i) Por naturezas; e (ii) Por funções. A adoção no POC das duas perspetivas de demonstração dos resultados permite alargar os meios de análise da rendibilidade das empresas.

Uma das preocupações da Diretiva é a divulgação da informação sobre sociedades em regime de grupo e a preparação das contas para a consolidação, matéria que veio posteriormente a ser objeto de outra Diretiva daquele conselho, a n.º 83/349/CEE (7.ª Diretiva).

A adesão, em 1986, do nosso país à CEE veio trazer-lhe a obrigação de incluir no seu normativo as disposições das Diretivas comunitárias. Consciente da tarefa que se lhe impunha no que respeita às disposições de ordem contabilística, a CNC incluiu, nesse mesmo ano, no plano de atividades para 1987 a adaptação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) à 4.ª Diretiva.

Estudada a 4.^a Diretiva, a CNC entendeu dever fazer uma reflexão sobre a natureza desse trabalho e a metodologia a aplicar no seu desenvolvimento. Apesar de ter mais de 10 anos de aplicação, pois entrou em vigor em 1977, o POC apresenta uma conceção e estrutura que se adaptam, com relativa facilidade, à produção da informação requerida, sem necessidade de alterações muito profundas a nível da lista das contas e da sua terminologia e conteúdo.

Assim, a CNC optou por uma revisão com o mínimo de alterações, com efeitos positivos não só para os técnicos que o têm de aplicar, como também para os próprios utentes.

Todavia, o facto de a CNC ter optado por aquela revisão não a impediu de aproveitar a oportunidade para introduzir modificações que a prática da aplicação recomendava, bem como para desenvolver conceitos, princípios e normas de aceitação geral, dedicando especial atenção às normas internacionais.

Nesta matéria, e com a internacionalização dos mercados de bens, de serviços e de capitais, o nosso país não pode deixar de acompanhar os desenvolvimentos e progressos que se verificam ao mais alto nível, desligando-se de esferas de influências mais restritas, sob pena de se pôr em causa não só o funcionamento desses mercados, sempre dependentes da qualidade da informação financeira, como os profissionais de Contabilidade, que se têm esforçando em acompanhar a evolução registada.

Quanto à demonstração dos resultados por naturezas, este tipo de demonstração, de elaboração obrigatória, obtém-se a partir das quantias das rubricas de custos e de proveitos por naturezas, conforme a classificação constante das classes 6 e 7 do POC. Para além disso, possibilita a classificação dos resultados em correntes e extraordinários, bem como o desdobramento dos primeiros em operacionais e financeiros.

Já no respeitante à demonstração dos resultados por funções, preceitua o ponto 2.3 que este modelo de demonstração, para além da melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes, é ainda de evidente utilidade para a gestão das empresas, sendo também o de maior divulgação internacional.

O modelo e os conceitos adotados na preparação e apresentação desta demonstração financeira são os constantes da regulamentação contabilística específica, incluindo as diretrizes contabilísticas, em vigor. A estrutura conceptual deste modelo de demonstração conduz, de uma forma lógica, à determinação dos resultados pelos seguintes níveis: resultados brutos; resultados operacionais; resultados correntes (antes e depois de impostos); resultados extraordinários (antes e depois de impostos); resultados líquidos; e resultados por ação.

Perante a diversidade de situações empresariais e o progresso dos meios de tratamento da informação, entende-se não ser justificável a normalização de uma listagem de contas e da sua articulação com as restantes contas, tendo em vista a obtenção desta demonstração.

No caso de ser utilizada a classe 9, ‘Contabilidade de custos’, são de criar contas que recolham a informação necessária ao apuramento do custo de produção e de cada uma das rubricas

referidas na demonstração dos resultados por funções. O apuramento do custo de produção deve ser feito de acordo com o disposto no n.º 5.3.3 do capítulo 5 do POC. Mantém-se a possibilidade de fazer o tratamento dos dados necessários a esta demonstração em mapas e demonstrações auxiliares, que permitam estabelecer uma perfeita ligação entre as quantias obtidas e os registos da contabilidade digráfica e tenham periodicidade pelo menos mensal.

Como verificamos, também estes dispositivos legais acentuavam a importância da vertente da normalização no âmbito da Contabilidade de Gestão.

2.4. Diretriz Contabilística n.º 20

Quanto ao seu objetivo, a presente DC n.º 20 - Demonstração dos Resultados por Funções (CNC, 1997b), teve por objetivo atualizar conceitos e desenvolver procedimentos para a elaboração da demonstração dos resultados por funções, com vista a encorajar a generalização do seu uso e divulgação, dadas as vantagens para os destinatários da informação financeira, quer a nível interno da entidade, quer a nível externo no país e no estrangeiro.

Esta DC acentua que a “demonstração dos resultados por funções, quando apresentada juntamente com as demais demonstrações financeiras, contribui para os objetivos destas ao divulgar de forma específica os componentes do resultado líquido que sejam significativos para uma avaliação do desempenho da entidade”.

No item da estrutura da demonstração, a CNC acentua que “embora se reconheçam virtualidades na demonstração dos resultados por funções que constam do POC, desde a sua versão inicial de 1977, o tempo entretanto já decorrido aconselhou a introdução de algumas melhorias com vista à aproximação a conceitos e normas internacionais, na senda aliás da nova estratégia contabilística delineada pela comissão europeia.”

A estrutura a adotar conduziu à determinação dos resultados pelos seguintes níveis:

- Resultados brutos;
- Resultados operacionais;
- Resultados correntes (antes e depois de impostos);
- Resultados extraordinários (antes e depois de impostos);
- Resultados líquidos;
- Resultados por ação.

Pelo que os resultados, e porque naturalmente respeitam a uma classificação por funções, terão de possuir, normalmente, conteúdos e expressões numéricas diferenciados dos que constam da demonstração dos resultados por naturezas, não obstante produzam o mesmo resultado líquido.

As dúvidas quanto às empresas obrigadas a elaborar a demonstração dos resultados por funções foram esclarecidas através do Ofício n.º 042/00 de 29/03/2000 da comissão executiva da CNC que através do seu n.º 2 - Obrigatoriedade temporal da demonstração dos resultados por funções e do inventário permanente esclarece que "os critérios de dispensa e de obrigatoriedade, quer

da adoção do sistema de inventário permanente quer da elaboração da demonstração dos resultados por funções, devem ter em atenção as situações verificadas nos dois exercícios anteriores ao ano 2000.

Assim:

- a.** Se a entidade não ultrapassou os limites referidos no n.º 2 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, em 1998, nem em 1999, deve considerar-se dispensada, quer da adoção do sistema de inventário permanente quer da elaboração da demonstração dos resultados por funções, até ao termo do exercício seguinte àquele em que tais limites forem ultrapassados. Ou seja, uma entidade que esteja nestas circunstâncias está dispensada, pelo menos, até ao ano 2001, inclusive;
- b.** Se a entidade não ultrapassou os referidos limites em 1998, mas os ultrapassou em 1999, fica dispensada no ano de 2000 e passará a estar obrigada a partir de 01 de Janeiro de 2001;
- c.** Se os limites em causa foram ultrapassados em 1998 e 1999, a entidade está obrigada a partir de 01 de Janeiro de 2000;
- d.** Se a entidade ultrapassou os referidos limites em 1998, mas o mesmo não aconteceu em 1999, fica dispensada nos mesmos moldes referidos na alínea a)".

Também através do seu n.º 3 - Obrigatoriedade de preparação em referência ao exercício de 1999, da demonstração dos resultados por funções esclarece que importa reter que a DC n.º 20, publicada em 5 de Agosto de 1997, "tem por objetivo atualizar conceitos e desenvolver procedimentos para a elaboração da demonstração dos resultados por funções, com vista a encorajar a generalização do seu uso e divulgação". Não se definiu, porém, qualquer data a partir da qual fosse obrigatória a sua elaboração.

O Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, veio impor a elaboração da demonstração dos resultados por funções em determinadas condições, as quais, no entender desta comissão, são as descritas acima, no ponto 2.

Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, veio tomar de efeito obrigatório a DC n.º 20. Mas o que é obrigatório nesta diretriz contabilística n.º 20 não é uma data para o início da sua aplicação porque ela a não prevê. O que é obrigatório adotar, por força do Decreto-Lei n.º 367/99, são os conceitos, os procedimentos e tudo o mais que está previsto nessa diretriz. Assim, e em nosso entender, o diploma em causa não conflitua com o Decreto-Lei n.º 44/99, que é o único normativo que impõe uma data para se dar início à elaboração da demonstração dos resultados por funções.

Assim sendo, e interpretando o Decreto-Lei n.º 44/99 do modo descrito no ponto 2, a elaboração da demonstração dos resultados por funções toma-se obrigatória a partir do ano 2000, inclusive, devendo a sua preparação e desenvolvimento conformar-se com o previsto naquela DC n.º 20.

Mais uma vez, também esta diretriz, depois mais bem esclarecida com o referido Ofício, versa de uma forma muito analítica a aplicabilidade, a importância e as vantagens que esta peça contabilística goza no panorama informativo da contabilidade.

2.5. Planos Setoriais

Na primeira edição do POC, no seu n.º 2 do art.º 1.º afirma-se que “serão publicados planos sectoriais de diversas atividades de acordo com as respetivas especificidades”.

A aplicação dos planos setoriais previstos pelo Decreto-Lei n.º 47/77 visavam estruturalmente, em nossa opinião, afastar uma sistematização generalista e teriam sido de manifesta utilidade para setores de diversas atividades de acordo com as respetivas especificidades. Salvo raras exceções aplicadas à área empresarial, a que nos referiremos à frente, entre 1992 e 1999 foram publicados alguns planos contabilísticos setoriais, tendo sempre por referência o POC.

A saber:

- 1992 – Plano de Contas para o Sistema Bancário;
- 1994 – Plano de Contas para as Empresas Seguradoras;
- 1995 – Plano de Contas dos Fundos de Investimentos Mobiliários;
- 1996 – Plano de Contas dos Fundos de Investimento Imobiliários;
- 1997 – Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP);
- 1998 – Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (POCFAAC);
- 1999 – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

O POCP, o POCFAAC e o POCAL apresentavam uma característica comum: reservar, à semelhança do POC, uma classe 9 de utilização facultativa, reservando-se para uma fase posterior a eventual produção de normas sobre esta área.

O próprio POCAL, dado que a fixação das tarifas e preços dos bens e serviços públicos deve ter uma base objetiva, fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatórios para o apuramento de custos por funções, mas em nossa opinião extremamente genéricos e passíveis de se poderem operar adaptações decorrentes das suas especificidades. Pese embora o facto de o POCAL ter dado resposta à necessidade de tornar obrigatória a contabilidade de custos para o apuramento dos custos das funções, dos bens e dos serviços, tal veio a ser reforçado posteriormente com a aprovação do Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTL) e da Lei das Finanças Locais (LFL), evidenciando-se as necessidades de aplicação de sistemas de contabilidade de custos nas autarquias, já que estabelecem a obrigatoriedade da utilização de uma Contabilidade de Custos no apuramento dos custos das funções, a par também dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços prestados.

Salientamos, contudo, que à semelhança do também perfilhado por Caiado (2011, p.393),

“os desenvolvimentos no POCAL, no POC-E (plano oficial de contabilidade pública para o setor da educação), no POC-MS (plano oficial de contabilidade do ministério da saúde) e até no POCISSS (plano oficial de contabilidade pública das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social), revelam preocupações reais sobre as informações proporcionadas pela contabilidade analítica”.

Em relação aos planos setoriais, Cravo (1981, p.40) chega mesmo a perfilhar que

“fosse preferível a normalização global da nomenclatura da contabilidade analítica e os planos setoriais serem progressivamente integrados no plano global”.

No domínio da aplicação do POC às empresas previsto pelo Decreto-Lei n.º 47/77, previa este diploma, no seu n.º 2 do art.º 5.º, que o plano seria obrigatoriamente aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1978, salvo nos casos em que, pela natureza das empresas ou características do sector, o pedido de dispensa de tal obrigatoriedade viesse a obter despacho favorável do ministro das finanças, ouvida a CNC. Portanto, este diploma não excluía a impossibilidade de não aplicação do POC e a adoção de um outro plano que se viesse a demonstrar mais adequado. Na realidade, não se conhecem casos em que tal disposição viesse a ser utilizada.

Ora também de acordo com o n.º 1 da Portaria n.º 262/87, de 3 de Abril, é atribuição da CNC, entre outras, orientar a elaboração de planos setoriais ou pronunciar-se sobre eles, quando elaborados por outras entidades. Pelo que, e ainda no âmbito dos planos setoriais, apenas a referência a último aspeto, quando em fevereiro de 1987, a Direção Geral do Turismo apresentou às associações hoteleiras um documento que designou por anteprojeto do Plano Oficial de Contabilidade, entretanto iniciado em 1981, para a Indústria Hoteleira e Similar pedindo-lhes o seu parecer. Seguiu um modelo, de base suíço, que acabou por não ser implementado prevalecendo um antigo, mas eficiente, modelo americano. Na prática, o desinteresse das principais associações e a morosidade do processo retardaram e inviabilizaram a sua implementação. Chegou a ser apresentado ao ministério das finanças em 1997 sem mais evolução e notícias. Conclui Lamelas (2004, p.153) que

“esta aparente tendência de enveredar por planos específicos setoriais, na hotelaria, parece não despertar grande interesse, nem por parte dos empresários, nem por parte da CNC e, portanto, parece não se impor, pelo menos para já”.

3. Normalização em Contabilidade de Gestão em Portugal - Século XXI

3.1. Sistema de Normalização Contabilística

O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, relacionada com a modernização das diretivas contabilísticas, que alterou as Diretivas n.ºs 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/365/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros visando assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), em vigor desde 1 de Maio de 2002. Através deste decreto-lei, o estado português exerceu a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, com respeito à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Também no Decreto-Lei n.º 158/2009, correspondente ao primeiro Sistema de Normalização Contabilística (SNC) se reafirmou tal opção, agora no quadro do Sistema de Normalização Contabilística.

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 veio estabelecer a adoção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS), *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e interpretações conexas - *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), dando, assim, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira. Na verdade, nem todas as normas do referido sistema foram adotadas – apenas o foram as endossadas pela União Europeia (UE).

O preâmbulo do diploma do primeiro SNC refere que apesar de o POC ter desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, vinha-se revelando, há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, para além de carecer de revisão técnica no respeitante, nomeadamente, a aspetos concetuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas.

Entende-se, assim, facilmente, que à luz das profundas alterações verificadas nos trinta e dois anos que decorreram entre o aparecimento do primeiro e o do SNC, os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal, que nos domínios conceptuais e instrumentais transitam de 1977, já não respondiam adequadamente às exigências e que, por conseguinte, importaria proceder à sua modificação.

Consequentemente, procede-se à revogação do POC e legislação complementar criando-se o SNC, que vem na linha da modernização contabilística ocorrida na União Europeia. O SNC é constituído pelos elementos fundamentais de que fazem parte os modelos de demonstrações financeiras, nos quais se consagram a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações de balanço, de resultados (por funções e por naturezas), de alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.

Trata-se de um corpo de normas coerente com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE e, por outro lado, com as versões atualizadas das quarta e sétima diretivas comunitárias sobre contas, respetivamente, de entidades individuais e grupos de sociedades.

Porém, no seu artigo 11.º - demonstrações financeiras, para além de ser prevista a dispensa de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras, estabelece-se no seu n.º 1 que as entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras: a) Balanço; b) Demonstração dos resultados por naturezas; c) Demonstração das alterações no capital próprio; d) Demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto; e) Anexo.

O n.º 3 refere adicionalmente que pode ser apresentada uma demonstração dos resultados por funções, pelo que é inequivocamente definitiva a elaboração facultativa da demonstração dos resultados por funções.

O seu artigo 15.º - norma revogatória, nos seus números 1 e 2, procede à revogação dos seguintes diplomas: a) Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro; b) Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho; c) Decreto-Lei n.º 29/93, de 12 de Fevereiro; d) Decreto-Lei n.º 127/95, de 1 de Junho; e) Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril; f) Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril; g) Os artigos 4.º, 7.º e 11.º a 15.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro; h) As diretrizes contabilísticas n.ºs 1 a 29 emitidas pela CNC.

Por consequência, a revogação destes diplomas e no que particularmente neles se incluía em matéria de regulação em Contabilidade de Gestão não foi transposto para o SNC, ignorando-se valiosas e inovadoras contribuições que antecederam a sua publicação, retroagindo, na nossa opinião, para um estado de completo esquecimento e ausência de princípios de normalização nesta temática.

Como notas conclusivas desta parte do estudo relembramos as recomendações de Ferreira (1984, p.392) quando afirma que

“importa frisar que no aspeto da execução material das contabilidades devem adotar-se soluções normalizadoras que possibilitem margens razoáveis de flexibilidade, considerando-se, por uma lado, os particularismos setoriais e, por outro, as possibilidades técnicas atuais de implementação da contabilidade interna”, reforçando que “é urgente definir trabalhos setoriais e muito em particular caminhos a adotar no tratamento e desenvolvimento da contabilidade interna, a qual terá importante papel a desempenhar no aumento da eficiência das nossas unidades empresariais” (Ferreira, 1984, p.324).

Relevamos ainda que na solução do SNC, apesar de na norma correspondente aos Inventários (Norma Contabilística de Relato Financeiro 18), se pressupor ou se apelar ao efetivo funcionamento de critérios de mensuração que recorrem de forma intensiva a práticas de cálculo próprias da Contabilidade de Gestão, o que se verifica é que os referidos critérios de mensuração são utilizados exclusivamente de uma forma utilitária, no sentido de se obter a valorização das existências ou Inventários. Não se apela a qualquer tipo de análise com a finalidade de tomada de decisão ou a nenhum tipo de organização deste ramo da Contabilidade nas entidades. Curiosamente, na altura da introdução do SNC, de acordo com a pesquisa por nós efetuada, não surgiram considerações retóricas ou polémicas à volta da temática da Contabilidade de gestão, quer por parte da comunidade académica, quer da profissional.

Discussão e Conclusões

Neste contexto, a questão da TI assume especial importância uma vez que contribui de forma significativa para a compreensão de evolução da normalização contabilística e da evolução dos normativos em Portugal (Saraiva *et. al.*, 2017). De uma forma geral, as conclusões deste trabalho apontam para um desenvolvimento da Contabilidade de Gestão em Portugal que

acabou por ser excessivamente condicionado ao recente processo da harmonização verificado em Portugal, que se centrou essencialmente na Contabilidade Financeira e muito menos na Contabilidade de Gestão.

Procurando compreender como as práticas são moldadas por pressões institucionais, a TI quando aplicada à Contabilidade, sugere que as organizações, incluindo aquelas que se situam na base da hierarquia e que lidam com a Contabilidade, tais como as responsáveis pela regulação em Portugal, adotam determinadas práticas e procedimentos, não apenas por eficiência económica, mas também para obter legitimidade, estabilidade e aceitação social.

Por outro lado, a pressão normativa, associada às iniciativas legislativas, é, em grande parte, dirigida à Contabilidade Financeira, a qual assume em Portugal uma dupla vertente: o âmbito contabilístico e o âmbito fiscal. Esta grande prevalência das normas fiscais entre a contabilidade conduz a que o foco da contabilidade no território acabe por ser *externo* e não *interno*. Isto responde parcialmente à primeira questão de investigação.

Concluindo-se que, nesta matéria, a teoria segue o princípio do isomorfismo normativo (Caria & Rodrigues, 2014; Guerreiro, *et al.*, 2015; Macve, 2002; Nobes, 1981; North, 1991; Saraiva *et al.*, 2015; 2017), reconhece-se a influência das normas e das práticas estabelecidas por entidades profissionais e outros reguladores. Ora, na medida em que a Contabilidade é altamente regulamentada, as entidades reguladoras em Portugal seguiram normas e padrões estabelecidos por órgãos de carácter internacional, como o IASB, colocando em prática um conjunto alargado de procedimentos exclusivamente influenciados por entidades mais vocacionadas para temáticas de Contabilidade Financeira.

Em Portugal, verificou-se que foram notáveis os esforços e contribuições em matéria de normalização em Contabilidade de Gestão a partir da década de 1970 consagrados, com maior ou menor detalhe, nos documentos relativos à normalização contabilística durante o período que antecedeu a publicação do SNC. Com efeito, assistiu-se à ocorrência de notáveis discussões teóricas sobre este assunto, com enormes e elevadas sugestões partilhadas pelos mais conceituados autores nacionais de entre os quais destacamos Cravo (1981), Ferreira (1984), Silva (1991), e a que se seguiram diplomas legais que incorporaram parte destas contribuições. O tema da regulação em Contabilidade de Gestão era uma constante que se sentia presente, e cujos exemplos se testemunham quer através da transposição da legislação emitida, quer nas opiniões versadas em congressos, livros e documentos que reputados autores nacionais, que, tais como Caiado (2011), Cravo (1981), Ferreira (1984), Lamelas (2004), Machado (1979), Silva (1991), entre outros, teceram sobre o tema.

Porém, a descontinuidade deste processo culmina na revisão que se lhe seguiu pela CNC, traduzindo-se na deceção, ao permitir facultativa, no atual SNC, a elaboração da demonstração dos resultados por funções, contrariando os avanços operados outrora. É tanto mais estranha a evidência desta opção, porquanto contraria a tendência internacional cuja prática demonstra a relevância desta peça contabilística no panorama informativo contabilístico internacional. Em nossa opinião, a CNC não considerou todo um vasto e importante trabalho antecessor de normalização em sede de Contabilidade de Gestão, não atendendo as valiosas e inovadoras contribuições que antecederam a publicação do SNC, retroagindo para uma condição que desvaloriza os princípios de normalização nesta matéria. Esta constitui uma segunda resposta à primeira questão de investigação.

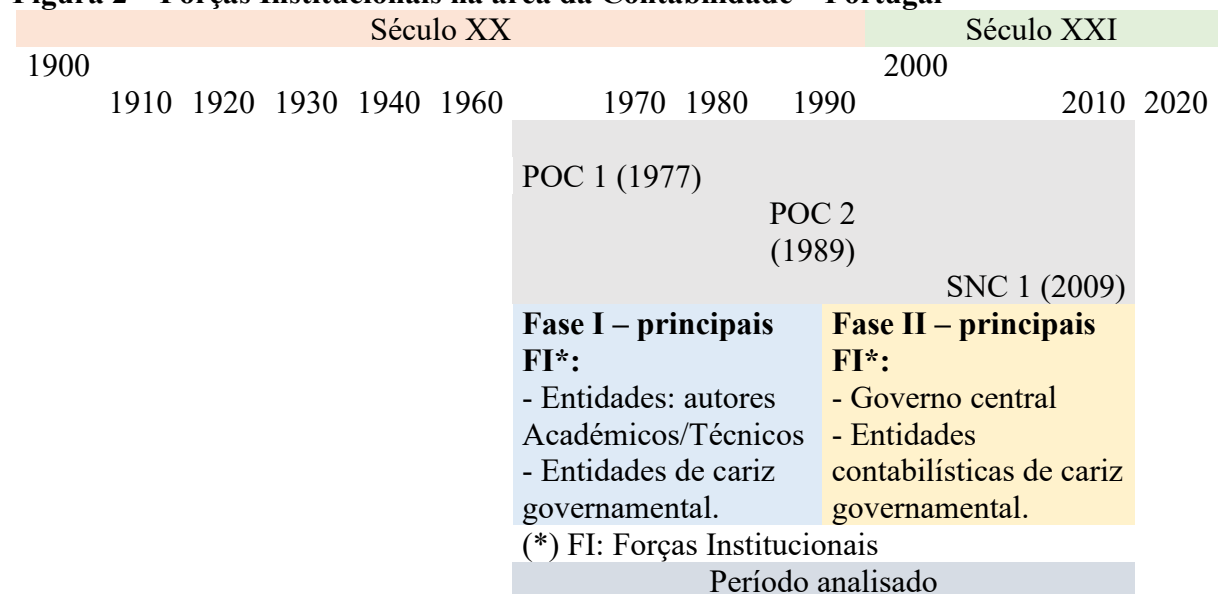
De acordo com a nossa análise, no final da década de setenta e ainda durante as décadas de oitenta e noventa do século XX as vozes de diversos autores e as próprias entidades normalizadoras nacionais, ao estarem ainda num processo de institucionalização inicial, não sofriam pressões tão vincadas por parte de entidades de cariz mais global ou regional. Desta forma, os atores locais, mesmo os individuais, contribuíram para moldar o ambiente institucional (Greenwood & Hinings, 1996), influenciando a própria legislação de maneira efetiva. Ou seja, o conjunto de iniciativas que deu origem às normas legais, numa fase inicial foi, ele próprio, influenciado pela atividade de um conjunto de profissionais e estudiosos da área que criaram uma forte problematização, chamando a si uma discussão e análise aprofundada sobre as funções e finalidades da Contabilidade. Em seguida, nomeadamente após a perceção de que o sistema de normalização nacional, a partir de meados da década de oitenta e até meados da década de noventa do século XX, se tornara insuficiente e até, em alguns temas, divergente dos normativos internacionais de referência, a principal preocupação foi a convergência com esses normativos. Nesta altura já o ambiente institucional (Greenwood & Hinings, 1996) desta área do saber se encontrava modificado, uma vez que a Contabilidade em Portugal foi sendo, sucessivamente e de forma crescente, moldada pelas normas legais e regulamentos emanados pelo Governo central. Assim o ambiente institucional passou a ser essencialmente enformado por *normas formais*, tal como apontado por North (1991) e uma das principais forças institucionais foram as agências e os propósitos do Estado, tal como referenciado por Miller *et al.* (1991) e por Macve (2002).

Passou-se assim de uma primeira fase em que os profissionais e os académicos da área influenciaram a legislação, assumindo-se como uma força institucional relevante, para uma segunda fase em que as forças institucionais eram essencialmente assumidas e asseguradas pelo Estado central. A identificação destas duas fases corresponde a uma terceira resposta à primeira questão de investigação. Esta identificação de diferentes fases relativas às diversas tipologias das forças institucionais verificadas ao longo deste período é uma das principais contribuições deste trabalho e pode ser resumida na Figura 2.

Respondemos deste modo às questões suscitadas por Fritz e Lamle (2003), quanto à relevância dos papéis desempenhados por determinadas entidades nos processos de normalização contabilística, concretamente *quem* as desenvolve, *o que* é alvo de normalização e *como* esta ocorre. No presente caso será relevante as questões apresentadas pelos autores sofrerem uma alteração, no sentido de questionar *porque* as entidades governamentais optaram por *não desempenhar* esse papel no que respeita especificamente à Contabilidade de Gestão. Esta opção é ainda mais estranha, quando se percebe que durante a Fase I apresentada na Figura 2, havia, por parte de um conjunto de atores que não estava integrado nas entidades de cariz governamental que apresentavam e discutiam soluções que acabaram por influenciar, até certo ponto, a introdução de algumas temáticas da área da Contabilidade de Gestão nas soluções legislativas, embora de forma muito limitada. Por um lado, o interesse destas entidades de cariz governamental, relativamente ao tema, era limitado, pois o seu interesse relaciona-se mais com preocupações relacionadas com a fiscalidade e a consequente arrecadação de impostos que a Contabilidade Financeira permite cumprir; por outro lado o conhecimento das temáticas relacionadas com a Contabilidade de Gestão, por parte das mesmas entidades, era também limitado, uma vez que corresponde a uma área de conhecimento muito específica; será ainda de considerar que do ponto de vista da utilidade que a Contabilidade de Gestão poderia assumir para as entidades governamentais, embora aquela pudesse contribuir para a interpretação dos

resultados das empresas, normalmente, em termos globais, este tipo de análises não contribuem para a alteração do valor dos referidos resultados. Estes fatores conduziram a que as entidades que normalmente se assumem como normalizadoras no campo da Contabilidade em Portugal, se tenham demitido desta função no âmbito deste ramo da Contabilidade, sendo esta outra das contribuições apresentadas e constituindo a resposta à segunda questão de investigação.

Figura 2 – Forças Institucionais na área da Contabilidade – Portugal



Elaboração própria

Legenda: POC (Plano Oficial de Contabilidade); SNC (Sistema de Normalização Contabilística)

Tendo em conta a anterior discussão e as respostas implícitas à mesma, é inegável que a relação marcante entre o Estado e a Contabilidade (Macve, 2002) foi de extrema relevância neste âmbito, o que conduziu aos referidos caminhos diferenciados prosseguidos pela Contabilidade Financeira face aos percorridos pela Contabilidade de Gestão.

Por último apontamos o facto de esta revisão contribuir para que se inicie a colmatar uma lacuna ao nível da literatura contabilística em Portugal: a escassez de trabalhos sobre a temática do processo histórico da normalização contabilística no ramo da Contabilidade de Gestão impõe uma resposta por parte dos investigadores, o que, por outro lado, configura um campo de oportunidades para trabalhos futuros que aprofundem e alarguem a temática. De forma global, a compreensão do modo como a cultura normativa que em Portugal subjaz à construção das soluções implementadas em Contabilidade, é particularmente relevante na área da Contabilidade de Gestão tornando-se fundamental perceber se os reguladores agiram de forma intencional ou não no sentido de se obter o resultado identificado neste trabalho, o que constitui um substancial desafio de investigação a aprofundar de futuro.

Referências Bibliográficas:

- Antonelli, V., Cerbioni, F. & Parbonetti, A. (2002). The rise of cost accounting: evidence from Italy. *Accounting, Business & Financial History*, 12(3), 461-486. <https://doi.org/10.1080/09585200210164601>
- Boyns, T., Edwards, J. R., & Nikitin, M. (1997). The development of industrial accounting in Britain and France before 1880: a comparative study of accounting literature and practice1. *European Accounting Review*, 6(3), 393-437. <https://doi.org/10.1080/713764730>
- Caiado, A. (2011). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 6.^a Ed. Áreas Editora.
- Caria, A. & Rodrigues, L. (2014). The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: A new institutional economics perspective. *Accounting History*, 19(1-2), 227-254.
- Carmona, S., Ezzamel, M. & Gutiérrez, F. (2004). Accounting History Research: Traditional and New Accounting History Perspectives. *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad - Spanish Journal of Accounting History*, 1(1), 24-53. doi:10.26784/issn.1886-1881.v1i1.239
- Carmona, S. (2006). The History of Management Accounting in France, Italy, Portugal, and Spain. In Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood, Michael D. Shields (Eds), *Handbooks of Management Accounting Research*, Elsevier, V2, 905-922. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02018-9](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02018-9)
- Carqueja H.O. (2011). Apontamento sobre a contabilidade em Portugal entre 1900 e 1950. *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad - Spanish Journal of Accounting History*, 8(14), pp. 3-49. doi:10.26784/issn.1886-1881.v8i14.106
- Cravo, D. (1981). O Plano Oficial de Contabilidade e a sua adequação à 4.^a Diretiva da C.E.E. *Estudos do I.S.C.A.A.*, Ano I, pp.35-52.
- Cunha, A. F., & Saraiva, H. I. B. (2023). Paralelismo entre o ensino da contabilidade e a evolução da profissão de contabilista em Portugal-Séculos XX e XXI. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 20(1), 45-73. <https://doi.org/10.26784/issn.1886-1881.20.1.8035>
- Ferreira, R. (1984). *Normalização Contabilística*. Livraria Arnado.
- Fritz, S. & Lammle, C. (2003). The International harmonisation process of accounting Standards. (Tese de Doutoramento, Ekonomiska institutionen). Recuperado de: <https://liu.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A18878&dswid=5398>
- Greenwood, R. & Hinings, C. (1996). Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism. *The Academy of Management Review*, 21(4), 1022-1054. <https://doi.org/10.5465/amr.1996.9704071862>
- Guerreiro, M., Rodrigues, L. & Craig, R. (2015). Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a Regime of Adapted International Financial Reporting Standards. *European Accounting Review*, European Accounting Association, 24(2), 379-409.
- Gutiérrez Hidalgo, F. (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005). *De Computis, Revista Española De Historia De La Contabilidad*, 2(2), 100-122. <https://doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v2i2.229>
- Gutiérrez, F., Larrinaga, C. & Núñez, M. (2005). Cost and Management Accounting in Pre-Industrial Revolution Spain. *Accounting Historians Journal*, 32(1), 111-148. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.32.1.111>
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The rise and fall of management accounting. *Strategic Finance*, 68(7), 22-30.
- Lamelas, J. P. (2004). *Sistema Uniforme de Contabilidade Analítica de Gestão Hoteleira – Um Estudo de Caso*. Vislis Editores.
- Machado, J. (1979). *A Contabilidade e o Plano Oficial - Aspectos Básicos da Teoria e das Técnicas*. Rei dos Livros.

- Macve, R. (2002). Insights to be gained from the study of ancient accounting history: some reflections on the new edition of Finley's *The Ancient Economy*. *European Accounting Review*, 11(2), 453-471.
- March, J. & OLSEN, J. (2008). Elaborating the "New Institutionalism". In *The Oxford Handbook of Political Institutions*. Sarah A. Binder, R. A. W. Rhodes, and Bert A. Rockman (Eds.), Cap I, 3-20. ISBN: 9780199548460. Consultado em abril de 2025, recuperado de: [https://books.google.pt/books?hl=pt-PT&lr=&id=KaBRI7XNqdkC&oi=fnd&pg=PA3&dq=Elaborating+the+\"New+Institutionalism\",+March+e+Olsen&ots=AZW0m08q_y&sig=hJSB0SPObIvui1YPJ6XveTBGlZg&redir_esc=y#v=onepage&q=Elaborating%20the%20\"New%20Institutionalism\"%2C%20March%20e%20Olsen&f=false](https://books.google.pt/books?hl=pt-PT&lr=&id=KaBRI7XNqdkC&oi=fnd&pg=PA3&dq=Elaborating+the+\)
- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550> Consultado em maio de 2025, recuperado de: <https://www.jstor.org/stable/2778293>
- Miller, P., Hopper, T. & Laughlin, R. (1991). THE NEW ACCOUNTING HISTORY: AN INTRODUCTION. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5/6), 395-403.
- Nobes, C. (1981). An empirical investigation of international accounting principles: A comment. *Journal of Accounting Research*, 19(1), 268-80.
- North, D.C. (1991). Institutions. *Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 97-112.
- Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (Eds.) (2012). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press. Consultado em maio de 2025, recuperado de: https://books.google.pt/books?hl=pt-PT&lr=&id=jbTbAgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR5&dq=The+new+institutionalism+in+organizational+analysis&ots=pFhjAcMfbJ&sig=-E4M-CV3iRS0LCRBfjSW6rHBTX8&redir_esc=y#v=onepage&q=The%20new%20institutionalism%20in%20organizational%20analysis&f=false
- Saraiva, H. I. B.; Alves, M. C. G. E Gabriel V. M. S. (2015). As raízes do processo formal de harmonização contabilística, a sua evolução e influência em Portugal. *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad - Spanish Journal of Accounting History*, 12(22), 172-204. doi: 10.26784/issn.1886-1881.v12i22.32
- Saraiva, H. I. B.; Alves, M. C. G. & Gabriel V. M. S. (2017). Adaptation of International Accounting Standards: Case of Portugal. In *Accounting and Corporate Reporting*. Soner Gokten (Ed.), IntechOpen, DOI: 10.5772/intechopen.68732. Consultado em abril de 2025, recuperado de: <https://www.intechopen.com/books/accounting-and-corporate-reporting-today-and-tomorrow/adaptation-of-international-accounting-standards-case-of-portugal>
- Saraiva, H. I. B. & Gabriel V. M. S. (2018). Breve Apontamento Histórico sobre a Comissão De Normalização Contabilística. Comunicação apresentada no XVIII Encuentro Internacional AECA, ISCTE: Lisboa, dias 20-21 de setembro.
- Silva, F.G. (1991). *Contabilidade Industrial*. Livraria Sá da Costa.

Legislação

- Decreto-Lei n.º 47/77 de 07 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade (POC).
- Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de novembro - Plano Oficial de Contabilidade (POC).
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 03 de setembro - Plano Oficial de Contabilidade (POCP).
- Instrução n.º 4/97 (2.ª Série), de 5 de agosto — Directriz contabilística n.º 20 — demonstração dos resultados por funções.
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho - Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Jorge Martins é Professor Adjunto da Universidade de Aveiro, Portugal, Instituto Superior de Contabilidade e Administração. e-mail: jorgepmartins@ua.pt ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6668-8528>

Jorge Martins is an Adjunct Professor of University of Aveiro, Portugal, Higher Institute of Accounting and Administration. e-mail: jorgepmartins@ua.pt ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6668-8528>

Rocío Caro-Puro es Profesora titular en la Escuela Universitaria de Osuna. Universidad de Sevilla, España. e-mail: rociocp@euosuna.org ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5904-9253>

Rocío Caro-Puro is Full Professor at the Osuna University School, University of Seville, Spain. e-mail: rociocp@euosuna.org ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5904-9253>

Carlos Chavarria-Ortiz es Profesor Titular de Administración de Empresa, de la Escuela Universitaria de Osuna de la Universidad de Sevilla, España. e-mail: cchavarriaortiz@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6608-5276>

Carlos Chavarria-Ortiz is an Associate Professor of Management, at the University School of Osuna at the University off Seville, Spain. e-mail: cchavarriaortiz@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6608-5276>

Helena Saraiva é Professora Adjunta do Departamento de Gestão e Economia da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico da Guarda, Portugal. e-mail: helenasaraiva@ipg.pt ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1734-1250>

Helena Saraiva is an Adjunct Professor in the Management and Economics Department, Higher School of Technology and Management, Guarda Polytechnic Institute, Portugal. e-mail: helenasaraiva@ipg.pt ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1734-1250>