



**Davide Alexandre
Henriques Ribeiro**

**As opções efectuadas por Portugal no âmbito do
Artigo 5º do Regulamento nº 1606/2002/CE**



**Davide Alexandre
Henriques Ribeiro**

**As opções efectuadas por Portugal no âmbito do
Artigo 5º do Regulamento nº 1606/2002/CE**

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Prof. Dr. João Francisco Carvalho de Sousa, (professor equiparado a professor adjunto) e co-orientação da Prof. Dra. Carla Marina Pereira Campos (professora equiparada a assistente 1º triénio) do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

O júri

Presidente

Prof. Dra. Graça Maria do Carmo Azevedo

Prof. Equiparada a Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. Dr. Manuel Mendes da Cruz

Professor coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Prof. Dr. João Francisco Carvalho de Sousa

Prof. Equiparado a Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Agradecimentos

A realização desta dissertação de mestrado apenas foi possível com o apoio, incentivo e cooperação de algumas pessoas a quem gostaria de deixar o meu profundo agradecimento:

À Liliana e aos pequenitos Rodrigo e Matilde por existirem

Aos meus pais e sogros, pelo apoio incondicional;

Aos meus verdadeiros amigos, em especial à Sandra e ao Zé, que me estimularam e prestaram auxílio;

Ao Dr. Jorge Silva, que me ajudou a crescer como profissional;

Aos orientadores da presente dissertação, pela sua competência, disponibilidade e compreensão, que permitiu o desenvolvimento e conclusão da mesma.

Palavras-chave

Harmonização, IAS, IASB, União Europeia e SNC

Resumo

Nos últimos anos, temos vindo a assistir a uma tendência de harmonização da contabilidade a nível mundial, que se caracteriza pela utilização de normas comuns pelos diversos países.

Nesse âmbito, a União Europeia, a par do estabelecimento de políticas sociais, económicas e monetárias para todos os Estados Membros, emana as 4^a e 7^a Directivas, sucedendo-se, no ano de 2002, a publicação do Regulamento 1606/2002. Através deste diploma, a União Europeia adopta as normas do IASB, impondo a sua aplicação, numa primeira fase, às contas consolidadas das empresas cotadas, estendendo, numa segunda fase, a obrigatoriedade de aplicação às restantes entidades.

Neste sentido, é propósito desta dissertação, o estudo para Portugal do processo de alargamento da obrigatoriedade de aplicação das normas do IASB, adoptadas pela União Europeia, a todas as entidades para além das cotadas em bolsa.

Assim, após uma revisão da literatura, efectuaremos uma análise da proposta do SNC – Sistema de Normalização Contabilística, instrumento através do qual o Estado Português exercerá a opção prevista no artigo 5^o do Regulamento 1606/2002, focando também, as principais alterações ao nível dos elementos das demonstrações financeiras.

A realização deste estudo, permitiu-nos concluir que, apesar dos impactos ao nível dos diversos agentes e das mudanças significativas que se impõem aos sistemas contabilísticos, em nossa opinião, este processo será tão inevitável quanto necessário, para a evolução da normalização contabilística nacional.

Keywords

Harmonisation, IAS, IASB, European Union and SNC

Abstract

In these last years, we've been watching a trend of global harmonisation in accountancy, characterized by the use of common rules in all countries.

Under this context, the European Union, besides establishing social, economic and monetary policies for all Member States, also adopted the 4th and 7th Directives followed by the publication of the 1606/2002 Regulation. With this Regulation the EU (European Union) adopts the IASB (International Accounting Standards Board) standards, requiring its implementation, firstly to consolidated accounts of listed companies on stock exchange and, in a second phase, to other entities.

Thus, this dissertation aims at analyzing the Portuguese situation in what concerns the enlargement of the requirements for implementation of the standards of the IASB, as adopted by the EU to all entities, besides those already listed on the stock exchange market.

So, and after a revision of the written information on the subject, we will analyse the proposal of SNC – Sistema de Normalização Contabilística that will be used by the Portuguese state to exercise the option referred to in Article 5 of Regulation n^o 1606/2002, also focusing the main changes in what concerns the elements of financial statements.

This study made us conclude that, according to our opinion, regardless of all impacts felt by the several agents and the meaningful changes necessary to all accountancy systems this process is not only inevitable but also necessary for the development of national accounting standards.

Índice Geral

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1: A EVOLUÇÃO DA HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UE E EM PORTUGAL	8
1.1 A Harmonização Contabilística na EU	9
1.1.1 Pontos fortes e fracos da harmonização contabilística	10
1.1.2 A estratégia em matéria de contabilidade adoptada pela União Europeia	13
1.1.3 A importância do IASC / IASB	16
1.2 A incorporação no normativo contabilístico nacional do modelo adoptado pela UE.....	18
1.2.1 Organismos normalizadores	18
1.2.2 Diferenças entre o sistema contabilístico português e o internacional	21
1.2.3 O esgotamento do actual modelo contabilístico nacional.....	22
1.2.4 Os antecedentes do SNC	25
1.2.4.1 Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de NCN	26
1.2.4.2 O DL 35/2005 de 17 de Fevereiro.....	27
CAPÍTULO 2: O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (SNC)	28
2.1. Cronologia.....	28
2.2. Objectivos e Caracterização geral do SNC	29
2.3 SNC – Estrutura e caracterização do projecto de Decreto-Lei	31
2.3.1 Âmbito e estrutura	31
2.3.2 Bases para a apresentação de Demonstrações Financeiras	34
2.3.3 Modelos de demonstrações financeiras	36
2.3.4 Código de contas	41
2.3.5 Normas contabilísticas e de relato financeiro.....	42
2.3.6 Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)	43
2.3.7 Normas interpretativas	44
2.4 A estrutura conceptual, uma nova mentalidade.....	44
2.4.1 Definição e importância da estrutura conceptual.....	44
2.4.2 Utentes da informação financeira.....	47
2.4.3 As características qualitativas.....	49
2.4.4 Elementos das demonstrações financeiras.....	50
2.4.5 Reconhecimento dos elementos das DF	53
2.4.6 Critérios de mensuração	53
2.4.7 O justo valor e a sua utilização	55
2.4.8 Conceitos de capital e manutenção de capital	56
CAPÍTULO 3: AS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES DECORRENTES DA INTRODUÇÃO DO SNC	57
3.1. Elementos das demonstrações financeiras e respectivo tratamento contabilístico.....	58

3.1.1	Imparidade de activos (NCRF 12 / IAS 36)	58
3.1.2	Activos Fixos Tangíveis (NCRF 17 / IAS 16).....	61
3.1.3	Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (NCRF 21 / IAS 37)	69
3.1.4	Subsídios (NCRF 22 / IAS 20).....	71
3.1.5	Os efeitos de alterações de taxas de câmbio (NCRF 23 / IAS 21)	72
3.1.6	Activos intangíveis (NCRF 6 / IAS 38).....	75
3.1.7	Inventários (NCRF 18 /IAS 2)	77
3.1.8	Leasing (NCRF 9 / IAS 17).....	80
3.1.9	Impostos diferidos (NCRF 25 / IAS 12).....	83
3.1.10	Benefícios dos empregados (NCRF 28 / IAS 19).....	89
3.1.11	Empreendimentos conjuntos e Investimentos em Associadas (NCRF 13 / IAS 28 e 31).....	91
3.1.12	Concentrações de actividades empresariais (NCRF 14 / IFRS 3).....	95
3.1.13	Investimentos em Subsidiárias e Consolidação (NCRF 15/ IAS 27).....	97
3.2	Tratamento de algumas situações específicas de acordo com o SNC	98
3.2.1	Acontecimentos após a data do balanço (NCRF 24 / IAS 10).....	98
3.2.2	Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCRF 4 / IAS 8).....	99
3.2.3	Adopção pela primeira vez das NCRF (NCRF 3 / IFRS 1).....	103
3.3	Os impactos da entrada em vigor do SNC	105
3.3.1	Alteração dos sistemas contabilísticos	107
3.3.2	Os impactos ao nível dos agentes da contabilidade.....	107
3.3.3	As principais críticas à adopção do SNC / NIC.....	109
3.3.4	Alguns contributos e opiniões favoráveis.....	115
	CONCLUSÃO.....	117
	BIBLIOGRAFIA	119

Índice de Quadros

QUADRO 1: ESTRUTURA DO SNC	32
QUADRO 2: CLASSES DE CONTAS (POC / SNC).....	42
QUADRO 3: RECONHECIMENTO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO.....	74

Abreviaturas

ABDR	Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados
AFT	Activo(s) Fixo(s) Tangível (eis)
AI	Activo (s) Intangível (eis)
APECA	Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração
APOTEC	Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade
APPC	Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas
CC	Código de Contas
CEF	Centro de Estudos Fiscais
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CTOC	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DACP	Demonstração das Alterações no Capital Próprio
DC	Directriz(es) Contabilística(s)
DF	Demonstrações Financeiras
DFC	Demonstração de Fluxos de Caixa
DL	Decreto – Lei
DR	Demonstração de Resultados
DRF	Demonstração de Resultados por Funções
DRN	Demonstração de Resultados por natureza
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EC	Estrutura Conceptual
EM	Estado (s) – Membro (s)
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IOSCO	International Organization of Securities Commission
NC	Normalização Contabilística
NCN	Normalização Contabilística Nacional

NCRF	Norma(s) Contabilística(s) e de Relato Financeiro
NI	Norma(s) Interpretativa(s)
NIC	Norma(s) Internacional(ais) de Contabilidade
NIRF	Norma(s) Internacional(ais) de Relato Financeiro
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PE	Pequenas Entidades
POC	Plano Oficial de Contabilidade
ROC	Revisor Oficial de Contas
SIC	Standing Interpretations Committee
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TOC	Técnico Oficial de Contas
EU	União Europeia
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Introdução

Nos últimos anos, assistimos a uma mudança radical ao nível da contabilidade, nomeadamente no que diz respeito aos seus objectivos fundamentais. Desta forma, às funções da contabilidade de mera máquina de apuramento de impostos ou de produção de informação para os credores, somou-se, mais recentemente, a função de produção de informação para o mercado, para os accionistas e investidores, como destinatários primordiais da informação produzida. Esta mudança deve-se ao processo de globalização económica e dos mercados financeiros, que passaram a exigir à contabilidade informação de qualidade que permita a tomada de decisões de uma forma adequada pelos diferentes agentes.

A União Europeia, adiante designada por UE, tem efectuado nos últimos anos, em conjunto com o IASB, um esforço de harmonização que tem como objectivo a criação de um corpo de normas de contabilidade comuns a todos os Estados Membros (EM) (tendo como base NIC¹ emitidas pelo IASB), numa primeira fase, já ultrapassada, para as contas consolidadas das sociedades cotadas e, numa segunda fase, estendendo-se às restantes entidades. Esse esforço conjunto ficou-se a dever sobretudo ao facto das directivas comunitárias não terem acompanhado todos os desenvolvimentos ao nível contabilístico internacional, facto esse reconhecido pela UE.

Em 2002, a UE com a aprovação do Regulamento (CE) nº1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002², abre um novo ciclo e impõe a obrigatoriedade das sociedades cujos valores mobiliários estejam cotados num mercado regulamentado de qualquer EM, de utilizarem, a partir de 2005, as normas do IASB na elaboração das suas demonstrações financeiras (DF) consolidadas. O Regulamento permite ainda, a cada EM, o alargamento da obrigatoriedade de aplicação das IFRS à elaboração das contas anuais individuais das empresas cotadas e/ou às contas consolidadas e individuais das empresas não cotadas, problema que se coloca neste momento em Portugal e que se pretende clarificar com esta dissertação.

¹ Em Abril de 2001 o IASC, fundado em 29 de Junho de 1973, passou a denominar-se IASB. As normas emitidas até esta data continuarão a denominar-se por NIC (IAS), e as emitidas a partir daí denominam-se NIRF (IFRS).

² A partir daqui designado apenas por Regulamento nº1606/2002.

O objectivo deste trabalho, centra-se no estudo do processo de alargamento da obrigatoriedade de aplicação das normas do IASB a todas as entidades para além das empresas cotadas, ou seja, a opção que o Estado Português faça no âmbito do artigo 5º do regulamento referido.

Assim, numa primeira parte, abordaremos as mudanças ocorridas nos últimos anos na normalização contabilística na UE, bem como os seus objectivos. Analisaremos o papel da UE e do IASB no processo de normalização no espaço europeu, processo esse, que ocorreu no sentido de tentar responder à necessidade da criação de uma linguagem comum ao nível da contabilidade para os diversos agentes económicos dos diversos países. Em consequência, apresentaremos também os efeitos destas alterações em Portugal e de que forma o país se foi adaptando.

Numa segunda parte, analisaremos as medidas que foram e/ou que estão previstas adoptar em Portugal em relação às empresas não cotadas, tendo em vista a adopção das normas internacionais de contabilidade, mais especificamente, as opções levadas a cabo por Portugal no âmbito do art. 5º do Regulamento 1606/2002. Assim, o projecto de DL que aprovará o SNC- Sistema de Normalização Contabilística revestirá o tema central deste trabalho e objecto de análise detalhada neste capítulo, uma vez que será o instrumento através do qual será exercida a opção de aplicação das normas internacionais da contabilidade às empresas nacionais não cotadas, o que se prevê, entre em vigor em 2010.

Na última parte do trabalho serão abordados os impactos decorrentes da entrada em vigor do SNC ao nível dos principais elementos das demonstrações financeiras, os respectivos efeitos no âmbito da profissão e as críticas relacionados com a futura implementação deste novo modelo.

Capítulo 1: A evolução da harmonização contabilística na UE e em Portugal

O objectivo deste capítulo é analisar e descrever o processo de harmonização contabilística na UE e em Portugal. Desta forma, iniciaremos a abordagem com a descrição da evolução do processo de harmonização na UE, analisando as respectivas causas, obstáculos, pontos fortes e pontos fracos. Analisaremos, também, os contributos do IASB e da UE em

todo este processo evolutivo. No final deste capítulo, abordaremos a forma como a nível nacional os organismos normalizadores, em especial a CNC, têm respondido a esta evolução.

1.1 A Harmonização Contabilística na EU

A contabilidade ao longo das últimas décadas sofreu profundas mutações que foram consequência, por um lado, do desenvolvimento dos organismos normalizadores nacionais e estrangeiros, e por outro, do seu envolvimento, ao operarem sobre as normas de contabilidade, no sentido de responder a todas as solicitações dos mercados financeiros e da globalização das trocas comerciais.

É sabido que em todo este processo de normalização, existem forças e interesses, que vão condicionando e moldando as normas, no sentido da conveniência. Desta forma, o trabalho de cada um dos organismos normalizadores em cada um dos países é “normal” que se apresenta condicionado pela vontade de melhor servir a realidade e interesses de cada um dos países, do tecido empresarial local ou mesmo do poder político.

Assim, a passagem para uma normalização internacional, apresenta-se condicionada por interesses económicos e políticos, implicando o fim de inúmeras “capelas” de normalização³, o fim da tutela de alguns poderes até aqui soberanos, no sentido da obediência a normas impostas internacionalmente. Note-se que estas normas, pelo facto de serem restritivas nas suas opções, não servirão com certeza os interesses individuais de cada um dos países intervenientes nesse processo, pelo menos teoricamente.⁴

A “luta” pela normalização em Portugal, está neste momento entregue a cinco entidades, sendo que se questiona cada vez mais o papel actual da CNC, bem como a sua dependência do Estado. A nível europeu, a primazia da normalização, parece ter sido definitivamente ganha por um organismo: o IASB. Assim, este organismo foi ao longo dos anos emitindo normas de aceitação generalizada que a pouco e pouco foram penetrando nos

³ Este processo tem na sua base uma revolução ao nível da normalização interna de cada um dos países envolvidos. É o fim da possibilidade de cada um dos países normalizar a seu belo prazer.

⁴ Note-se que uma das críticas que se faz ao IASB é o facto dos seus 14 membros representarem apenas um conjunto restrito de países, tendo as multinacionais de auditoria um poder excessivo neste órgão. Atente-se no referido por Antão *et al* (2004, p. 40) “A decisão de adoptar as NIC corresponde a deixar nas mãos de terceiros (IASB – altamente influenciado pelos americanos) decisões que afectam a vida das nossas empresas e, consequentemente, a nossa economia”

ordenamentos contabilísticos de cada um dos países, numa primeira fase de uma forma apenas subsidiária, até se tornarem actualmente no verdadeiro referencial contabilístico.

A UE, depois de ver esgotadas todas as potencialidades das directivas (o seu instrumento de normalização), optou comodamente por adoptar as normas do IASB com muito poucas alterações, passando a impor a sua aplicação em todos os seus EM.

1.1.1 Pontos fortes e fracos da harmonização contabilística

O processo de harmonização contabilística, dada a sua magnitude, não apresenta com certeza apenas pontos fortes. São também inúmeros os obstáculos que a sua adopção enfrenta e os argumentos contra que se levantam. Embora as IFRS não estejam a ser aplicadas por todas as empresas, a realidade é que a pressão nesse sentido é cada vez maior face à internacionalização das economias e das empresas, às vantagens de comparabilidade entre empresas cotadas e não cotadas, às dificuldades de elaboração das contas consolidadas e às actuais desvantagens para o próprio ensino.

Preparar informação diferente, consoante o país, acarreta, como é óbvio, um conjunto de inconvenientes, que acabam por si próprios por dar força aos argumentos a favor da harmonização. Note-se que com a globalização da economia, o aumento de empresas internacionais e multinacionais a operarem à escala do planeta e os mercados de capitais a tornarem-se cada vez mais globais veio exigir, de facto, informação financeira preparada segundo regras uniformes, uma vez que a par de outras insuficiências as normas nacionais deixaram de responder às exigências do investidor que investe em bolsas internacionais.

Alguns dos inconvenientes da existência de vários normativos aplicáveis a vários países e várias entidades são, de acordo com Amaral (2001, p. 35):

- *“Aumenta consideravelmente os custos de preparar a informação financeira – uma empresa multinacional terá de preparar tantas demonstrações financeiras quantos os países em que opera;*
- *As próprias empresas pretendem ter um sistema uniforme que lhes permita aferir do desempenho financeiro das suas unidades produtivas espalhadas por diferentes países;*

- *Investidores e outros utentes da informação financeira, porque têm de conviver com esta magnitude de diferenças, principalmente quando pretendem analisar determinado sector de actividade à escala internacional, incorrem em despesas extra de análise com as consequências negativas a elas associadas. Por exemplo, podem não se aperceber de investimentos potencialmente lucrativos, uma vez que não compreendem ou não confiam na informação financeira que lhes está associada; ou, ao não se darem conta da natureza das diferenças contabilísticas, podem vir a tomar decisões financeiras pouco correctas.”*

Como pontos fortes de harmonização, apontam-se as seguintes:

- Do ponto de vista do investidor bolsista que procura diversificar o seu risco, investindo em diferentes mercados. Ganha-se em eficiência no mercado de capitais;
- Maior comparabilidade da informação financeira, quer entre empresas quer entre países. Note-se que o facto da base de elaboração das normas ser comum, faz com que não existam obstáculos à comparação de DF de entidades diferentes pertencentes a países diferentes, uma vez que as mesmas são elaboradas tendo como base o mesmo referencial de normas;
- Uma maior homogeneidade da informação no futuro, que fará com que progressivamente as normas se imponham e se tornem de aceitação generalizada.
- A implementação das normas melhorará a execução dos negócios em termos globais, facilitando as transacções, o cálculo de preços e a captação de capitais no estrangeiro.
- A existência de normas comuns possibilitará uma preparação mais eficiente das DF, reduzindo drasticamente os seus custos de preparação.
- Para as empresas cotadas, apresentação de um único conjunto de contas com a consequente redução de custos; aceitação directa das contas das entidades emitentes nacionais nas diversas praças internacionais e facilidade de acesso à captação de recursos junto dos investidores internacionais.

São no entanto várias as fraquezas e os obstáculos à harmonização contabilística internacional. De facto, atente-se na opinião de Rocha (2007, p. 472): *“no que respeita à apresentação das contas anuais, existem dois objectivos principais: o da distribuição de*

resultados, situação directamente ligada a preocupações fiscais e o de fornecer informação financeira aos mercados de capitais. No primeiro caso, o sistema contabilístico é dominado pela prudência e por métodos que minimizam os resultados e, no segundo caso, as empresas são encorajadas a tomar decisões que permitam crescer a rendibilidade aparente. Esta diferença de objectivos não é susceptível de desaparecer de um dia para o outro; como vimos afirmando, uma harmonização só pode ser implementada e ser eficaz se a envolvente económica, cultural e social, estiverem igualmente inseridas num contexto de uniformização em todos os estados (regulação fiscal, direito das sociedades, formas de financiamento, etc.).”

Já Cunha (2006, p. 40), refere “*que apesar de serem evidentes os benefícios que resultariam da harmonização contabilística internacional, há que ter em conta a existência de obstáculos que impedem o aprofundamento*”. Assim, o autor apresenta como limites e obstáculos à harmonização os sistemas fiscais, o nacionalismo, os diferentes níveis de influência do sistema legal de um país sobre o próprio organismo regulador da contabilidade, a existência de diferentes tipos de utilizadores da informação financeira que a aproveitam com fins diversos, a influência do sistema legal de um país sobre o próprio organismo regulador da contabilidade e finalmente a existência de conflitos entre organizações envolvidas no processo de harmonização.

Para Guerreiro (2009, p. 8) “*a adopção generalizada de um núcleo de normas de contabilidade harmonizadas internacionalmente é um passo importante para o alcance da informação harmonizada, mas não constitui uma garantia que tal aconteça. Diversos factores influenciam a forma como as IFRS são compreendidas e aplicadas, nomeadamente, o nível de conhecimento das normas por parte dos profissionais de contabilidade, das empresas e dos auditores, a existência de uma estrutura de educação e de formação capaz de providenciar e manter actualizados esses conhecimentos, o suporte legal da adopção e o nível de adaptação das normas ao contexto local.*”

Antão et al (2004, p. 40) defende que “*a normalização contabilística não é apenas um problema técnico. É também uma questão política. A aplicação de diferentes modelos de normalização transporta consigo diferentes apuramentos de resultados e, conseqüentemente, maiores ou menores prémios aos investidores... e, conseqüentemente, maiores ou menores vantagens competitivas face aos outros países na cativação de investimento... e,*

consequentemente, maior ou menor carga fiscal... Aos governos dos Estados membros da União Europeia, principalmente aos que fazem parte da «Eurolândia», já poucas «ferramentas» lhes restam para delinear a sua própria política económica e financeira.»

Efectivamente, apontam-se ainda outros obstáculos à harmonização como a dificuldade de interpretação dos conceitos constantes das normas, o justo valor que para alguns não é mais do que uma forma de empolamento fictício da riqueza, a complexidade excessiva das normas, o desajustamento ao tecido empresarial ao qual se aplica, custos da mudança dos sistemas contabilísticos, a inércia dos organismos profissionais, etc, argumentos que em nossa opinião não serão suficientes para travar este caminho de harmonização contabilística, em virtude dos seus pontos fortes estarem claramente a sobreporem-se.⁵

1.1.2 A estratégia em matéria de contabilidade adoptada pela União Europeia

Ao nível da UE, a estratégia ao nível da harmonização e criação de uma política contabilística comum, sofreu uma mutação ao longo dos tempos, culminando com a adopção das IFRS quer para as empresas cotadas, quer, numa segunda fase, aquela em que estamos neste momento, para a generalidade das empresas. Esta imposição de aplicação das IFRS resulta do facto da UE ter de acompanhar a tendência a que assiste em todo o mundo.

A UE apresenta assim quatro níveis / etapas de evolução conhecidos, no que diz respeito à sua vontade e estratégia harmonizadoras. Assim temos:

- A primeira que se inicia nos finais de década de setenta até 1990 e que assenta na emissão de directivas, nomeadamente a Directiva nº. 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978 (4ª Directiva), que estabelece os requisitos em matéria de elaboração das contas anuais de certas formas de sociedades e a Directiva nº. 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Julho de 1983 (7ª. Directiva), que define os requisitos quanto à elaboração das contas consolidadas;

⁵ Levantam-se, no entanto, actualmente, muito por culpa da crise financeira que assolou o globo, vozes críticas à adopção de normas comuns, nomeadamente, à adopção das normas do IASB como referencial contabilístico, que são vistas em alguns casos como responsáveis pela imensidão de fraudes que culminaram com inúmeras falências de importantes entidades nomeadamente nos Estados Unidos. No entanto, não nos parece que o defeito esteja nas normas, mas sim na sua aplicação menos ética, ou abusiva. No entanto, aguardemos por novas evoluções, sendo que, em nossa opinião, este é um processo sem retorno, obviamente, com vantagens e desvantagens.

- A segunda (1990 a 1995), que se caracterizou essencialmente por ser uma fase de reflexão, sem produção legislativa, no sentido de aferir dos resultados alcançados com a emissão das directivas ao nível da comparabilidade da informação financeira;
- Um terceira que se iniciou em 1995 até 2005, em que se deu uma efectiva aproximação ao IASB, e que culminou com a emissão do regulamento 1606/2002 por parte da UE, e a obrigatoriedade de aplicação das IFRS às empresas cotadas.
- Uma quarta em que cada EM exercerá a opção constante do artigo 5º do regulamento 1606/2002, que prevê a aplicação das IFRS a todas as empresas.

Apesar destas directivas terem sido um primeiro grande passo para a convergência dos diversos EM ao nível das práticas e políticas contabilísticas, o facto é que cada país, ao adoptar as directivas, poderia escolher de entre um leque de opções que existiam no sentido de responderem à diversidade dos sistemas contabilísticos dos diferentes países, a opção que mais lhe convinha e se adequava aos seus interesses.

Esse facto é salientado por Fernandes (2005, p. 23), segundo o qual *“a existência nas directivas de um elevadíssimo número de opções (na 7ª Directiva, relativa às contas consolidadas, foram contadas 52 opções), fazia com que dentro da própria comunidade as diferenças fossem muitas, prejudicando o funcionamento do mercado de capitais, sobretudo no que respeitava às sociedades com títulos cotados em mais do que uma Bolsa. As contas apresentadas por essas sociedades dependiam do mercado de negociação. As directivas não tratavam situações e operações novas trazidas pelo mundo dos negócios em permanente evolução e mudança. Cada país e cada empresa tratava essas situações e operações como mais lhe convinha.”*

Também a Comissão de Normalização Contabilística no seu Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística (2003), refere: *“dadas as diferentes culturas e práticas contabilísticas dos países que integram a UE, os resultados de tal política harmonizadora, embora positivos, ficaram muito aquém das expectativas depositadas. O processo de internacionalização dos negócios veio evidenciar as limitações das normas contabilísticas dos diversos países membros da UE, bem como as insuficiências*

*das Directivas Contabilísticas Comunitárias. Apesar das tentativas levadas a cabo no seio da UE e de se anunciar ter sido alcançada uma harmonização contabilística “de jure”, o certo é que, reconhecidamente, não se verificou a harmonização contabilística “de facto”. Desse modo compreende-se facilmente o significado e o alcance da viragem europeia em matéria de estratégia, legislação e práticas contabilísticas.”*⁶

O facto mais marcante desta viragem europeia, foi sem dúvida a aprovação em 19 de Julho de 2002 do Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias em 11 de Setembro de 2002, relativo à aplicação das NIC, que estipula a adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e interpretações do SIC/IFRIC⁷, a partir de 1 de Janeiro de 2005 as sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer EM. Estas deverão elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS). Este regulamento veio ainda permitir que a partir de 1 de Janeiro de 2005 os EM podem permitir ou exigir que as contas anuais (individuais) das sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, bem como as contas consolidadas e individuais das sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente, sejam elaboradas em conformidade com as NIC.

A alteração da estratégia da UE, traduziu-se assim na adopção das normas do IASB como referencial contabilístico para todos os EM⁸, processo que tentaremos clarificar melhor no capítulo seguinte. Desta forma, a UE com este conjunto de medidas, pretende um desenvolvimento eficiente dos mercados de capitais a nível europeu e das empresas no geral, legislando no sentido de harmonizar o tratamento da informação financeira ao nível de todos os EM. A melhor forma que encontrou foi abdicando de legislar ao nível contabilístico,

⁶ Entrava-se assim na terceira etapa da estratégia em matéria de contabilidade adoptada pela UE.

⁷ O IASB também emite normas interpretativas. As interpretações emitidas até Abril/01 denominaram-se SIC, por serem emitidas pelo “Standing Interpretations Committee”, tendo a partir dessa data a designação de IFRIC, por serem emitidas por um órgão agora denominado de “International Financial Reporting Interpretations Committee”.

⁸ Segundo Amaral (2001, p. 50) “Um dos factores que mais contribuiu para esta tomada de posição, por parte da UE, foi a consciencialização gradual de que, se o IASC não for bem sucedido nos seus planos de reconhecimento mundial, as grandes empresas europeias não teriam outra alternativa senão optar pelos US GAAP, sobre os quais a UE tem bastante menos influência, ou até mesmo nenhuma, comparativamente com as normas do IASC.”

passando a utilizar o IASB como fonte, adoptando as suas normas, praticamente sem quaisquer alterações. Assim, somou os seus esforços ao IASB, organismo cuja evolução e caracterização se apresenta no ponto seguinte.

1.1.3 A importância do IASC / IASB

O IASB tem ao longo dos últimos anos assumido um papel fundamental na harmonização contabilística internacional, apresentando-se como o principal e mais importante organismo normalizador ao nível da contabilidade. Efectivamente, essa importância acabou por ser reconhecida pela UE, ao ponto de adoptar as suas normas como referencial para todos os seus EM.

Segundo Tua Pereda e Salazar (2004, p. 5) *“o então denominado IASC⁹, começou o seu trabalho, talvez de maneira tímida em 1973. Depois de mais de vinte anos, as suas normas, que em princípio eram recomendações profissionais com autoridade moral mas sem força para obrigar, começam a penetrar nos ordenamentos jurídicos. Não existem dúvidas de que o actualmente denominado IASB viu a sua actuação favorecida pela globalização da actividade económica e em consequência pelo desenvolvimento dos mercados financeiros internacionais, e apesar de vinte anos serem um período de tempo relativamente longo comparativamente com a velocidade a que o mundo evolui, as suas realizações harmonizadoras e a sua implantação naquele movimento globalizador foram certamente importantes.”*

Também a CNC (2003) refere que *“numa conjuntura económica com forte investimento no estrangeiro, como a que se começou a verificar no início dos anos setenta do século passado, surgiram variados sinais de receptividade à preparação de NIC, com vista à resolução de diversos problemas derivados da existência de vários regimes contabilísticos nacionais no interior de grupos económicos operando em diversos países, os quais não só constituíam obstáculos ao crescimento e dispersão geográfica dos negócios, como também complicavam os mecanismos de controlo e de consolidação de contas e provocavam*

⁹ International Accounting Standards Committee

acréscimos de prazos e de custos das tarefas contabilísticas, ou seja, revelavam-se prejudiciais à internacionalização e competitividade das empresas.”

Conforme explica Soares *et al* (2006) “o IASC ao procurar tornar-se numa referência das normas internacionais, adoptou uma postura conciliadora que se evidenciou num amplo conjunto de alternativas reconhecidas para cada norma com o objectivo de contemplar diferenças contextuais dos vários sistemas contabilísticos associados a cada país. Todavia esta versatilidade das NIC também apresenta um lado negativo ao permitir a obtenção de resultados díspares com a sua aplicação. Daí que hoje o organismo, como consequência dos acordos e do trabalho desenvolvido em conjunto com a IOSCO, procure reduzir as possíveis opções contempladas nas suas normas de modo a se conseguir a convergência interpretativa da informação financeira das empresas e com ela melhorar a comparabilidade da informação. Assim, o IASB viu a sua actividade reforçada nos últimos anos por duas vias:

- *Através da IOSCO que em 2000, e previamente à análise das NIC aceitou o corpo básico das normas emitidas pelo IASB;*
- *Por intermédio da UE, quando a Cimeira de Lisboa aprovou um regulamento que obriga a partir de 2005 todas as empresas europeias cotadas em bolsa a elaborar as suas contas em conformidade com as NIC.”*

No período 1973/2000 podem reconhecer-se três grandes etapas na trajectória do IASC, tendo, na última etapa compreendida entre 1996/2000, sido revistas, alteradas e emitidas diversas normas e interpretações que constituem o actual corpo de normas em consequência de acordos estabelecidos com a IOSCO. A partir de meados do ano 2000 o IASC iniciou um processo de reflexão interna que originou profundas alterações em relação à anterior estrutura, destacando-se:

- A constituição do IASC Foundation;
- A criação do Standards Advisory Council, cuja principal missão consiste na definição das prioridades e da necessidade de novas normas consideradas relevantes, a serem emitidas pelo IASB;
- A criação do IASB, cuja principal função consiste na melhoria da actual Estrutura Conceptual (framework) bem como no desenvolvimento de IFRS, respectivas interpretações e outros documentos técnicos.

De acordo com a sua Constituição aprovada em Maio de 2000, os objectivos do IASB são: desenvolver, no interesse público, um conjunto de normas de relato financeiro de alta qualidade, orientadas para as Bolsas de Valores Mundiais e para outras entidades, que sejam úteis na tomada de decisões económicas; promover o uso e a rigorosa aplicação das normas e trabalhar activamente com as Comissões de Normalização Contabilística dos vários países, com vista à convergência das Normas de Contabilidade.

Em síntese, os grandes motivos da adopção das normas do IASB pela UE, residem no facto de serem emitidas por uma entidade internacional e independente; terem capacidade de oferecer soluções que respondem às necessidades dos investidores a nível internacional; serem assentes numa EC (tecnicamente consistente e de elevada qualidade); e serem assentes em princípios.

1.2 A incorporação no normativo contabilístico nacional do modelo adoptado pela UE

Pertencendo Portugal à UE, o movimento normalizador contabilístico internacional não poderia passar ao lado do nosso país, sem que o mesmo respondesse às suas solicitações, tanto mais que de uma fase em que a adopção das IAS é obrigatória apenas para algumas entidades, estamos a entrar neste momento no processo de adopção das referidas normas, para a generalidade das entidades, originando profundas alterações no nosso normativo contabilístico e obrigando definitivamente Portugal a incorporar no normativo contabilístico nacional o modelo adoptado pela UE.

Em seguida, caracterizaremos o actual sistema contabilístico português, a sua evolução e a razão do seu esgotamento, que levou o Estado Português a avançar com um conjunto de medidas que culminaram com o projecto de SNC, no sentido de responder ao disposto no Regulamento 1606/2002.

1.2.1 Organismos normalizadores

O processo de harmonização contabilística internacional teve o contributo de diversos organismos normalizadores (com actuação regional ou mundial), que de várias formas contribuíram para o desenvolvimento desses processo.

Assim, embora todos estes organismos tenham tido importância no processo de harmonização produzindo normas e outra regulamentação, importa destacar, até pela implicação que tiveram na evolução da NCN, a UE e o IASB. A estes dois organismos se deve o esforço no sentido de ser encontrado um modelo contabilístico que facilite a comparabilidade da informação financeira, entre as diferentes entidades dos diferentes países.

Em Portugal, actualmente, a normalização é efectuada por cinco entidades diferentes, que operam em diferentes sectores, com modos de funcionamento e características também elas completamente diferentes. Assim temos:

- Empresas seguradoras: Instituto de seguros de Portugal;
- Instituições financeiras: Banco de Portugal;
- Empresas comerciais e industrias e outras: CNC.

Além da referência aos três organismos normalizadores anteriores, importa referir que a CMVM, para as entidades com valores mobiliários negociados na Bolsa, que poderá igualmente estabelecer normas específicas. Também para o sector público administrativo existe a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

Na verdade, a CNC foi a primeira entidade a surgir com o objectivo de propor a emissão de normas ao nível da Contabilidade, à qual se lhe seguiram o Banco de Portugal; o Instituto de Seguros de Portugal; a CMVM e a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. Estas entidades, segundo Abreu e David (2006, p. 37) caracterizam-se da seguinte forma:

- *“CNC¹⁰: organismo tecnicamente independente, com a função administrativa tutelada pelo Ministério das Finanças e a função financeira dependente da secretaria-geral do Ministério das Finanças (...)*

¹⁰ A CNC tem como órgãos o Presidente da CNC, o Conselho Geral e a Comissão Executiva. O Presidente da CNC é designado pelo Ministro das Finanças, incumbindo-lhe representar a entidade, presidir ao Conselho Geral e assistir às reuniões da Comissão Executiva quando entenda conveniente ou a pedido do presidente desta. O Conselho Geral (CG) é composto, para além do Presidente da CNC, por 43 membros que representam 38 entidades e reúne para deliberar sobre propostas de alterações ao POC, directrizes contabilísticas, plano e

- *Banco de Portugal: pessoa colectiva de direito público, dotada de personalidade jurídica, com autonomia administrativa e financeira e património próprio, tutelada pelo Ministério das Finanças e enquadrada no Conselho Superior de Finanças (...)*
- *Instituto de Seguros de Portugal: pessoa colectiva de direito público, dotada de personalidade jurídica, com autonomia administrativa e financeira e património próprio, tutelada pelo Ministro das Finanças (...).*
- *CMVM: pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio, está sujeita à tutela do ministro das Finanças.*
- *Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública: organismo tecnicamente independente, com função financeira dependente da secretaria-geral do Ministério das Finanças que, para o efeito, inscreve as correspondentes dotações no Orçamento do Estado (...).”*

Em resumo, verifica-se uma partilha de responsabilidade no processo de NCN, pois cada entidade reguladora consagra, entre os seus principais objectivos, a normalização do sector económico em que se insere.

Não podemos deixar de salientar a dificuldade em normalizar e harmonizar práticas e procedimentos, em virtude do elevado número de entidades normalizadoras em Portugal, com ritmos e modos de funcionamento tão díspares. Esse mesmo facto é referido no Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística (Comissão de Normalização Contabilística, 2003), onde é referido que *“não existe porém uma coordenação entre estes diversos organismos que assegure a padronização dos princípios contabilísticos básicos e supra sectoriais, o que coloca problemas de harmonização contabilística global.”*¹¹

relatório anual de actividades, proposta de orçamento e eleições de membros. A Comissão Executiva (CE) é composta por 14 dos membros do Conselho Geral e reúne ordinariamente uma vez por semana, incumbindo-lhe a realização dos trabalhos resultantes das atribuições da CNC e do cumprimento do seu plano de actividades. Financeiramente, a CNC depende do Ministério das Finanças (Conselho Superior de Finanças) em cujo orçamento são inscritas as dotações para o seu funcionamento. Foi do trabalho da CNC que surgiu o projecto de SNC, objecto de análise neste trabalho.

¹¹ Sobre este assunto coincidem as posições também das CTOC e da APPC, que nos seus contributos no âmbito da Audição Pública sobre o SNC, referem a necessidade de haver uma única entidade de Normalização Contabilística. A CTOC vai mesmo mais longe apresentando uma proposta para ser da sua inteira responsabilidade essa mesma normalização.

1.2.2 Diferenças entre o sistema contabilístico português e o internacional

Os sistemas contabilísticos, influenciados por múltiplos factores, apresentam-se diferentes, pelo que importa entender onde se situa o sistema contabilístico português e quais as suas características fundamentais.

Efectivamente, o sistema contabilístico não está imune a influências e condicionantes diversas. Atente-se no referido por Pires (2000):

“A contabilidade, enquanto sistema de informação das unidades económicas, está vinculada ao seu meio envolvente, reflectindo um conjunto de valores, sistemas políticos, económicos e jurídicos, com as quais está enquadrada. Os diferentes países da Europa têm associada uma história singular, influenciada por essa envolvente, o que se reflecte na singularidade do desenvolvimento dos sistemas contabilísticos. Factores relacionados com a envolvente, com o sistema legal, principais fornecedores de capital, nível de desenvolvimento do mercado financeiro, sistema político e cultura; e factores relacionados com as próprias práticas contabilísticas, como a influência da fiscalidade, os principais utilizadores da informação financeira, nível de desenvolvimento da profissão contabilística e objectivos da contabilidade; são determinantes do sistema contabilístico de cada país”.

Também Tua Pereda, (2002, p. 66) refere que *“desde há várias décadas que aceitamos na nossa disciplina a influência do meio envolvente nas regras contabilísticas. Trata-se de reconhecer que as condições socioeconómicas em que se desenvolve a produção de informação financeira são fundamentais para determinar a orientação dos sistemas contabilísticos quanto aos seus objectivos, seus princípios inspiradores e suas normas concretas.”*

O autor, divide assim os sistemas contabilísticos em dois grandes grupos:

Um **primeiro grupo** de sistema contabilísticos, em que normalmente se incluem os Estados Unidos e o Reino Unido, que se caracteriza por um alto nível de desenvolvimento económico (alicerçado no crescimento do mercado de capitais), empresas de grande dimensão e predominância do mercado bolsista, que se apresenta forte e estruturado. Neste grupo, o objectivo da contabilidade é a produção de informação financeira para a tomada de decisões,

sendo a estrutura teórica ao nível contabilístico sólida. A influência da fiscalidade na contabilidade é reduzida.

Um **segundo grupo** de sistemas contabilísticos, entre os que encontram os países latinos (e conseqüentemente Portugal), que se caracteriza por um desenvolvimento económico tardio, sendo que os mercados bolsistas têm uma muito menor expressão. O financiamento é obtido essencialmente com recurso à banca, sendo que ao nível da informação contabilística ela visa essencialmente satisfazer as necessidades dos detentores do capital e prestação de contas da actividade. Efectivamente neste grupo atende-se sobretudo às necessidades e interesses dos proprietários e credores, pelo que também a produção teórica é menor bem como a normalização. A fiscalidade tem uma influência muito maior, chegando, conforme refere o autor, em algumas ocasiões a substituir-se à mesma.

Estando Portugal incluído neste segundo grupo, o esforço de adaptação às NIC será obviamente maior, implicando uma grande mudança ao nível das mentalidades.

Assim, apesar da aproximação às NIC ocorrida no nosso país nos últimos anos, o facto é que ainda subsistem diferenças relevantes, entre o nosso ordenamento contabilístico e o novo ordenamento que estamos a estudar, implicando a adopção do novo normativo alterações importantes como: mudança na orientação do sistema contabilístico, de forma a satisfazer essencialmente as necessidades dos diversos utentes e não apenas, deixando o enfoque de estar na protecção patrimonial e na prestação de contas; adopção de uma estrutura conceptual, em que a base são as características qualitativas (dando primazia à relevância, comparabilidade, substância sobre a forma e prudência), critérios de reconhecimento dos elementos das DF ou critérios de valorização, fazendo uma definição clara dos elementos das DF (activos, passivos, capital próprio, gastos e rendimentos) e finalmente a possibilidade de utilização como critério de valorização do justo valor, derogando o tradicional custo histórico (Tua Pereda, 2002, p. 68).

O objectivo da harmonização contabilística referida é a elisão destas diferenças, e a tentativa de aproximar os diferentes sistemas contabilísticos dos diferentes países.

1.2.3 O esgotamento do actual modelo contabilístico nacional

Até 1977 não existia, em Portugal, qualquer harmonização do tratamento contabilístico, para as entidades que desenvolvessem uma actividade industrial, comercial ou agrícola (excepto banca e Seguros), por falta de regulamentação legal. Conforme referido no projecto de preâmbulo do DL sobre o SNC, o actual modelo de NCN para as empresas comerciais e industriais e outras entidades foi instituído com a publicação do DL n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, que aprovou o POC¹² e criou a CNC.

A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, em 1986, implicou em relação às matérias contabilísticas a obrigatoriedade de ajustamento dos nossos normativos à Directiva 78/660/CEE (quarta directiva), pelo que foi publicado, em 1989, o DL n.º 410/89, de 21 de Novembro, que procedeu a diversos ajustamentos e melhorias ao POC de 1977.¹³ Ao ficarmos sujeitos ao disposto nas Directivas Comunitárias, a CNC transpôs para o cenário interno o disposto nas Directivas que tratavam matérias relacionadas com a contabilidade, decorrendo desse facto uma actualização ao POC/77 que, embora no geral, se enquadrasse no exigido pelas Directivas, a CNC considerou que face à sua desactualização, era válida a sua actualização, pelo que em 1989 foi publicado o DL 410/89 (conhecido por POC/89)¹⁴ que revogou, na totalidade, o DL 44/77, transpondo para o normativo interno apenas a IV Directiva, entrando em vigor em 1 de Janeiro de 1990, continuando a não ser aplicável à Banca e aos Seguros.

Dois anos mais tarde, foi publicado o DL n.º 238/91, de 2 de Julho, que transpôs para a ordem interna nacional o tratamento contabilístico de consolidação de contas, em consonância com o estabelecido na Directiva n.º. 83/349/CEE (sétima directiva) e introduziu novos ajustamentos ao POC de 1989, que consistiram em algumas modificações e aditamento dos

¹² Embora não aplicável à Banca e aos Seguros por já possuírem Planos próprios. Com este Diploma harmonizou-se a forma de elaborar a contabilidade em Portugal, ou seja, todos os abrangidos passaram a elaborar a sua contabilidade de acordo com as regras estabelecidas pelo referido Diploma

¹³ Conforme referido anteriormente, embora as Directivas Comunitárias tenham representado um avanço em termos de harmonização na UE, apresentavam diversos problemas derivados do facto de apresentarem tratamentos recomendados e alternativos e, ainda, de estarem bastante desactualizadas relativamente à normalização internacional desejada.

¹⁴ Uma análise do POC/89 revela que na sua elaboração, embora predominem as influências continentais, já inclui algumas influências do IASC, nomeadamente da NIC 1 e do seu projecto de Framework (Quadro conceptual do IASC). Estas influências são visíveis, por exemplo, nos princípios contabilísticos, critérios de valorimetria, entre outros, contidos no POC.

capítulos 13 e 14, respeitantes a Normas de Consolidação de Contas e DF Consolidadas, respectivamente.

Outras alterações relevantes ao POC de 1989 foram introduzidas pelo DL n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, que acolheu o sistema de inventário permanente e a Demonstração dos Resultados por Funções, pelo DL n.º 79/2003, de 23 de Abril, que introduziu a DFC, pelo DL n.º 88/2004, de 20 de Abril, que estabeleceu as condições de aplicação do justo valor (transpondo para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro).

Repare-se no entanto que como o POC/89 já apresentava insuficiências e desactualizações à data da sua publicação, a CNC passou a emitir também as DC que visam actualizar o POC e, ainda, introduzir no normativo nacional novas questões que este não contempla. As DC, de efeito obrigatório, tratam de modo autónomo determinadas matérias contabilísticas consideradas relevantes no contexto nacional, seja para colmatar lacunas do POC, seja pela emergência da importância de determinados temas.¹⁵

No entanto e apesar da evolução da contabilidade em Portugal, na Europa e por esse mundo fora, persistiam problemas de comparabilidade da informação contabilística prestada, nomeadamente quando se fala de empresas, numa perspectiva de comparação internacional, sendo cada vez mais notória a desactualização do POC e a sua transformação numa autêntica manta de retalhos, sucessivamente alterada no sentido de responder aos avanços da normalização levada a cabo pelo IASB.

Esta é a conclusão da CNC (2007), que no projecto de preâmbulo do DL sobre o SNC refere que o POC tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, tem-se revelado, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro.

Note-se que a emissão das DC por parte da CNC, apresenta-se como um primeiro passo de aproximação às NIC do IASB¹⁶. A CNC, procurou também garantir a existência de regulamentação para qualquer questão contabilística, tendo emitido a DC n.º 18 (reformulada

¹⁵ Refiram-se ainda as interpretações técnicas constantes do POC, que visam o esclarecimento de situações contempladas no POC e nas Directrizes Contabilísticas

¹⁶ A este propósito chamamos a atenção para Guimarães, J. F. C. (2005a, 4º Trimestre). As Normas Internacionais de Contabilidade e a Fiscalidade. *Boletim APECA*, N.º123, 5-23.

em 2005) na qual apresenta uma hierarquia das normas a considerar em Portugal: 1º POC; depois DC e Interpretações Técnicas e, supletivamente as NIC e IFRS e as respectivas SIC-IFRIC. As DC segundo a CNC (2003), têm desempenhado um papel bastante positivo na esfera nacional. É reconhecida a sua função extensora e clarificadora do POC e, sobretudo, o seu papel indutor de um raciocínio conceptual das matérias contabilísticas, contrariando a abordagem anteriormente dominante (de raiz meramente escritural e privilegiando os aspectos formais e de codificação). No entanto tendo sido baseadas nas NIC, existiram alterações verificadas posteriormente na norma do IAS que lhe serviu de base, não tendo as respectivas DC sido actualizadas. Assim relativamente às DC:

- Nuns casos devido à diminuta importância dos temas tratados e noutros casos devido ao reduzido tratamento de temas importantes, algumas DC não são comparáveis com outras que tratam aprofundada e extensivamente matérias importantes;
- Matérias consideradas de grande relevância ainda não foram tratadas;
- Certas DC basearam-se em IAS que foram posteriormente revistas pelo IASC

Em suma, a harmonização contabilística internacional visa essencialmente suprir insuficiências do actual normativo em vigor em Portugal, que apesar de sucessivamente alterado nos últimos anos, não se encontra capaz de responder adequadamente às mutações contabilísticas internacionais.

1.2.4 Os antecedentes do SNC

Conforme referido anteriormente, a UE com a publicação do Regulamento nº 1606/2002, bem assim com a subsequente adopção e publicação das IFRS / IAS através do Reg (CE) nº 1725/2003, da Comissão Europeia, adopta definitivamente as normas do IASB como quadro normativo oficial.¹⁷

¹⁷ Um aspecto convém reter: as normas emitidas pelo IASB não são automaticamente aceites pela UE, devendo passar por um mecanismo de endosso que se passa pela intervenção técnica do Comité de Regulamentação Contabilística (artigo 6º do Regulamento), o qual procede à análise das IFRS/ IAS provenientes do IASB à luz dos critérios de aceitação aludidos no artigo 3º do Regulamento. Desse facto podem resultar, como já sucedeu, algumas diferenças entre o texto emitido pelo IASB e o aprovado pelos regulamentos comunitários. Daí que, ao invocar as IFRS/IAS, se deva especificar se são as emitidas pelo IASB ou as aprovadas ao abrigo do

No seguimento dos mesmos, foi percorrido por Portugal um caminho que culminou com o projecto de SNC. A esse caminho designamos por antecedentes, que foram a pouco e pouco dando sinais da aproximação da NCN às NIC. Assim, como antecedentes do SNC, destacamos Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de NCN e o DL 35/2005.

1.2.4.1 Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de NCN

Em Janeiro de 2003, a CNC apresentou ao Governo um documento sob o título “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de NCN” (PROJECTO/CNC) no sentido de dar cumprimento ao Regulamento 1606/2002 relativamente à adopção das NIC/NIRF pelas empresas com títulos cotados em Bolsa, como pelas restantes empresas.

Este projecto advoga a adopção de um modelo de NC, em conexão com a legislação contabilística da UE e com as IFRS emitidas pelo IASB, compreendendo dois níveis dirigidos a grupos diferenciados de entidades económicas mas subordinados a uma única EC.

O 1.º nível referido no projecto contempla obrigatoriamente as contas individuais e consolidadas das entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de um EM (dirigido essencialmente às entidades económicas com maiores exigências de relato financeiro em contexto nacional, europeu e internacional) e facultativamente para quaisquer outras entidades, seja para as contas consolidadas, seja para as contas individuais, desde que as suas DF sejam objecto de certificação legal das contas. O segundo nível da NC, de cariz nacional, é dirigido às entidades que não tenham de aplicar o primeiro nível de normalização.

Refira-se o facto da EC ser um elo de ligação entre o 1º e 2º níveis, bem como o CC, a EC seguiria de muito perto, com a introdução de algumas alterações necessárias, a actual EC para a apresentação e preparação de DF do IASB.

Regulamento (CE) 1606/2002. O mecanismo de incorporação das IFRS/ IAS no ordenamento da U E, processasse, nos termos dos artigos 3º e 6º do Regulamento (CE) 1606/2002, através de uma decisão de aceitação das várias normas emitidas pelo IASB, as quais são previamente sujeitas a apreciação pelo Comité de Regulamentação Contabilística (órgão de assessoria da Comissão) e só então são objecto de aprovação pela Comissão, a qual, ao abrigo do nº4 do artigo 3º do Regulamento (CE) 1606/2002, emite e faz publicar através de Regulamento o texto das IFRS / IAS aprovadas. Ou seja, as IFRS / IAS aprovadas pela U E são objecto de publicação no JOCE de Regulamento emitido pela Comissão (Cipriano, 2007)

Para Cipriano (2007), “ao fazer-se o confronto do “projecto de linhas de orientação” com o que ocorreu posteriormente a 2003, poderemos afirmar que, globalmente, as traves mestras do mesmo se vieram a concretizar ou estão presentes no SNC. No 1º nível, temos várias entidades a aplicar as IFRS / IAS, ou por terem títulos cotados, ou por exercerem essa opção nos termos legais. No segundo nível, temos agora o SNC, cuja matriz de normas não se afasta significativamente do então projectado, se exceptuarmos a criação de uma norma sintética para PE.”

1.2.4.2 O DL 35/2005 de 17 de Fevereiro

No sentido de eliminar ou reduzir divergências entre o sistema contabilístico português e as normas do IASB, foi publicado também o DL n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro, que estabeleceu as condições em que as IFRS são adoptadas em Portugal, no âmbito do Regulamento n.º 1606/2002, transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva 2003/51/CE. Assim, foram efectuadas diversas alterações no POC que visam a eliminação de determinadas divergências com as IAS/IFRS, nomeadamente ao nível das provisões e da contabilização de eventos subsequentes à data do fecho de contas.

*“O DL 35/05 apenas obriga, como não poderia deixar de ser, por imposição do regulamento 1606/02, à adopção do modelo IASB/UE para as contas consolidadas das entidades com valores mobiliários admitidos à negociação, em bolsas de qualquer EM, ou que venham a estar. E permite, perante certas condições, a opção por este modelo, às contas individuais destas entidades e às contas individuais/consolidadas de outras entidades. Sempre que uma entidade, por não ser obrigada, ou por tal não tenha optado, desde que sujeita ao âmbito de aplicação do DL n.º 410/89, tem de aplicar o modelo POC.”*¹⁸ (Antão et al., 2007b, p. 23)

No artigo 12º do mesmo diploma, o Estado Português exerceu a opção referida no artigo 5.º do Regulamento n.º 1606/2002, no que respeita às entidades sujeitas à adopção do

¹⁸ “Esta disposição era desnecessária na medida em que se encontra taxativamente prevista no Regulamento (CE) n.º 1606/2002, e como se referiu os Regulamentos são de aplicação directa nos EM. Contudo o legislador não quis deixar de incorporar esta obrigatoriedade no direito interno” (Cipriano, 2007)

POC. Assim, face ao art. 12.º, as restantes empresas, não abrangidas pelo art. 11.º (sem valores mobiliários cotados em bolsa), podem optar (i.e. facultativo) por elaborar as contas consolidadas de acordo com as NIC, desde que as suas DF sejam objecto de certificação legal das contas. Ou seja, a opção pela elaboração das demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as NIC exige a respectiva certificação legal das contas por um ROC. Ainda relativamente às entidades que são obrigadas pelo POC a apresentar contas consolidadas, e em relação às entidades incluídas no âmbito (perímetro) da consolidação que sejam abrangidas pelo art. 11.º ou tenham exercido a opção nos termos do n.º 1 do art. 12.º de aplicar as NIC, podem optar (i.e. facultativo), face ao previsto no n.º 2 do art. 12.º, por elaborar as contas individuais de acordo com as NIC e desde que as DF sejam objecto de certificação legal das contas.

Capítulo 2: O Sistema de normalização contabilística (SNC)

O objectivo deste capítulo é a análise detalhada do projecto de DL que aprovará o SNC. Desta forma, depois de termos analisado os antecedentes do SNC, será efectuada uma descrição das principais componentes do SNC, analisando também os novos modelos de DF, as NCRF bem como a EC.

2.1. Cronologia

Na sequência do regulamento 1606/2002, do projecto da CNC e do DL 35/2005, e ainda em discussão em Portugal, surge o SNC, que é uma aproximação ao normativo do IASB, aprovado pela UE. Como referido por Cipriano (2007), *“foi concebido para ocorrer, não apenas a um impulso de modernização do ordenamento contabilístico português, mas sobretudo a uma necessidade de alinhamento de Portugal com as orientações europeias em matéria contabilística. O trabalho da CNC reflectiu essa evolução e foi propondo um posicionamento em conformidade com a mesma (...) Estamos perante o novo referencial que virá a substituir o normativo actual que integra o POC e as DC.”*

Como referido no projecto de SNC, ele surge na sequência do Projecto de Linhas de Orientação para um novo modelo contabilístico de 2003 da CNC. A este seguiu-se em 11 de Fevereiro de 2004 a definição por parte da mesma comissão de um plano de acção para implementação do Novo Modelo de Normalização Contabilístico.

Em 6 de Março de 2007, a CNC disponibilizou no seu site, o “Projecto de Novo Modelo de Normalização Contabilística” denominado SNC, sendo que em 22 de Junho de 2007 a CNC procedeu à divulgação no seu site da maioria das normas contabilísticas do SNC, uma vez que inicialmente não tinham sido divulgadas por ainda estarem em discussão.

Em 6 de Julho de 2007, foram divulgadas no site da CNC as restantes normas, completando-se o SNC, cuja aprovação tinha ocorrido em reunião do Conselho Geral da CNC no dia 3 do mesmo mês.

Assim, em Julho de 2007 a CNC apresentou ao Governo o SNC sendo que em 16 de Abril de 2008 o Governo coloca à discussão pública o SNC por um período de 60 dias, para que entre em vigor em 2010, depois de publicação em diário da república.

2.2. Objectivos e Caracterização geral do SNC

O SNC tem como base as NIC adoptadas pela UE, estando no entanto assegurada a coerência com as directivas comunitárias, dado que o processo de adopção na UE das NIC obedeceu aos critérios estabelecidos no n.º 2 do art. 3.º do Regulamento n.º 1606/2002. Este é assim um modelo contabilístico, que assimila a transposição das directivas contabilísticas da UE, baseando-se, conforme referido no projecto, essencialmente em princípios e não tanto em regras específicas.

Segundo Silva (2008, p. 10), o SNC caracteriza-se, em traços gerais por:

- *“Ser um corpo de normas coerente com as directivas contabilísticas comunitárias e com as NIC adoptadas na UE;*
- *Em conexão com este aspecto, ser um instrumento moderno ao serviço daquelas empresas portuguesas que, não tendo valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, têm uma dimensão, uma estrutura de*

capitais ou uma presença em actividades que as colocam em pleno ambiente globalizado de negócios, parceiros e fontes de financiamento;

- *Tem por referência a EC do IASB;*
- *Se sustentar em normas que, tendo em conta as entidades a que se destina o SNC, constituem uma adaptação das NIC adoptadas na UE. Nessa adaptação houve a preocupação de, sem distorcer a homogeneidade, a qualidade e a coerência globais, eliminar tratamentos pouco ou nada aplicáveis à realidade nacional e evitar níveis de exigência informativa porventura excessivos;¹⁹*
- *Incorporar uma norma especificamente destinada às entidades de menor dimensão que, assente na mesma filosofia de conceitos e orientada pelos mesmos requisitos técnicos de referência, permite delimitar e simplificar num único documento, mais acessível e de mais fácil aplicação, as exigências contabilísticas mais comuns a esse universo;*
- *Assegurar uma inteira compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos três grandes grupos de empresas que operam em Portugal (i) empresas com valores mobiliários cotados, que aplicam directamente as NIC; (ii) restantes entidades dos sectores não financeiros, que aplicarão as NCRF que integram o SNC; (iii) entidades de menor dimensão que, no âmbito do SNC, poderão aplicar as NCRF-PE.*
- *Ser um modelo que, quanto às normas, garante a coerência horizontal entre as que são aplicáveis aos diversos tipos de entidades, quanto às entidades, viabiliza uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações na sua dimensão impliquem diferentes exigências de relato.”*

As principais ideias transmitidas pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais na Apresentação para a audição pública do novo SNC, (Lobo, 2008), demonstram a posição do Governo português face a este novo normativo, evidenciando-se os seguintes aspectos:

- O SNC é uma medida política visa e tem como objectivos contribuir para o avanço e melhoria do pensamento contabilístico, sendo um factor de

¹⁹ Como veremos mais adiante, uma das críticas que têm surgido ao SNC é precisamente o facto de estar distante do que é a realidade empresarial portuguesa, com um tecido empresarial constituído essencialmente por pequenas e médias empresas.

“simplicidade e transparência do ordenamento fiscal e contabilístico”, permitindo colmatar as insuficiências do POC e o seu desajustamento face à realidade contabilística internacional;

- O SNC surge como uma medida estratégica para responder à globalização e da concentração empresarial, adoptando para o efeito as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS), permitindo desta forma às empresas nacionais e comunitárias operarem num plano de igualmente face às outras empresas, nos mercados de capitais mundiais.
- O novo SNC é, *“em si mesmo, uma fonte potencial de competitividade, bem como um passo decisivo no sentido da harmonização dogmática do tecido contabilístico nacional tendo em atenção as tendências internacionais vigentes”*, que resulta da adopção do mesmo referencial contabilístico a nível da UE.

O SNC tem assim a “pretensão” de tentar responder às necessidades das empresas nacionais, com dimensões e características díspares, existindo como veremos adiante níveis de relato financeiro distintos, conforme a dimensão das mesmas.

2.3 SNC – Estrutura e caracterização do projecto de Decreto-Lei

2.3.1 Âmbito e estrutura

O SNC constará de anexo ao DL que o aprovará, tendo a seguinte estrutura:

Quadro 1: Estrutura do SNC

1. APRESENTAÇÃO
2. BASES PARA A APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
2.1. Âmbito, finalidade e componentes
2.2. Continuidade
2.3. Regime de acréscimo
2.4. Consistência de apresentação
2.5. Materialidade e agregação
2.6. Compensação
2.7. Informação comparativa
3. MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
4. CÓDIGO DE CONTAS
5. NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO
6. NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO PARA PEQUENAS ENTIDADES
7. NORMAS INTERPRETATIVAS
ANEXO: ESTRUTURA CONCEPTUAL

Fonte: elaboração própria

O SNC surge com extensão do projecto da CNC (2003), mantendo os aspectos essenciais e as principais mudanças no ordenamento contabilístico preconizadas pelo projecto. No 1º nível, temos várias entidades a aplicar as IFRS / IAS, ou por terem títulos cotados, ou por exercerem essa opção nos termos legais (correspondendo às NIC (IAS) e NIRF (IFRS) no seu estado original). No segundo nível, temos agora o SNC, que tem como novidade a criação de uma norma sintética para PE.

O SNC é assim um quadro normativo a ser publicado através de um DL, do qual constitui um anexo. O projecto de decreto de lei do SNC, é composto por 14 artigos, sendo que a estrutura geral do SNC, é composta por sete capítulos (ou instrumentos contabilísticos) e será anexa ao respectivo DL. Os capítulos são: Apresentação; Bases para a apresentação das demonstrações financeiras; Modelos de Demonstrações Financeiras; CC; NCRF; NCRF-PE e, Normas interpretativas

No tocante ao âmbito de aplicação do SNC, face aos diversos tipos de entidades e exceptuando as entidades dos sectores bancário e segurador, a situação é a seguinte, conforme refere Silva (2008, p. 11):

- *“Uma entidade com valores mobiliários cotados, mas que não tenha de consolidar contas, é obrigada a utilizar as NIC adoptadas na UE na preparação das suas contas individuais. (não se aplicando assim o SNC);*
- *Uma entidade sem valores mobiliários cotados, que tenha de consolidar contas, está obrigada, em princípio ao SNC, excepto se optar pelas NIC adoptadas na UE; isto é igualmente aplicável na preparação das suas contas individuais;*
- *Uma entidade sem valores mobiliários cotados e que não tenha de consolidar contas, está obrigada, em princípio ao SNC, para preparação das suas contas individuais, excepto se estiver incluída no âmbito da consolidação de uma entidade que deva ou possa usar as NIC adoptadas na UE, caso em que ela pode, então, optar também por estas normas (não aplicando assim o SNC);*
- *Terá obrigatoriamente de aplicar o SNC (não podendo aplicar outra base de relato) uma entidade que não tenha valores mobiliários cotados, não tenha de consolidar contas e não esteja incluída no âmbito de consolidação de outra entidade.”*

Refira-se ainda que o projecto de SNC, prevê o recurso complementar a outros diplomas²⁰, sempre que o SNC não responda a aspectos particulares de transacções ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro.

O recurso, é supletivo e pela ordem indicada:

- Às NIC, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002.
- Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC

²⁰ À semelhança do preconizado pela DC n.º18 da CNC, que prevê actualmente que adopção dos princípios contabilísticos geralmente aceites no normativo contabilístico nacional se deve subordinar, em primeiro lugar, ao POC e às directrizes contabilísticas e respectivas interpretações técnicas, e, supletivamente, pela ordem indicada, às: 1.º NIC, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho; 2.º NIC (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

2.3.2 Bases para a apresentação de Demonstrações Financeiras

Conforme referido no projecto de SNC, as bases para a apresentação de DF de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as DF de períodos anteriores da entidade quer com as DF de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Neste capítulo²¹ do SNC definem-se o âmbito, finalidades e componentes das DF²². Definem-se ainda um conjunto de princípios e características qualitativas fundamentais em que deverá assentar a apresentação das DF e que são os seguintes:

a) Pressuposto da Continuidade²³

O normativo refere que as DF deverão ser preparadas tendo como pressuposto base que a entidade está em continuidade, pelo que aquando da preparação de DF, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade prosseguir como uma entidade em continuidade, devendo ser tomada, para aferição deste pressuposto, toda a informação disponível sobre o futuro da entidade. Note-se que segundo o diploma, quando as DF não forem preparadas no pressuposto da continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com os fundamentos pelos quais as DF foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.

b) Regime do Acréscimo (excepto para a DFC)²⁴

²¹ As bases para a apresentação das DF, correspondem a uma adaptação da primeira parte da IAS 1, regulando os aspectos principais relacionados com a apresentação das DF.

²² A posição da CTOC relativamente às Bases para a Apresentação das DF, prevê como alternativa a sua eliminação já que estas são uma repetição parcial da NCRF1 “Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras” e da EC.

²³ Este conceito não é novo no actual normativo nacional. O POC (item 4- Princípios contabilísticos), define assim o princípio da continuidade: “*considera-se que a empresa opera continuamente, com duração ilimitada. Desta forma, entende-se que a empresa não tem intenção nem necessidade de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente o volume das suas operações.*”

²⁴ À semelhança do anterior, este conceito também está presente no actual normativo nacional. O POC (item 4- Princípios contabilísticos), define assim o princípio da especialização (acréscimo): “*Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas DF dos períodos a que respeitam.*”

Segundo o anexo ao diploma citado, uma entidade deve preparar as suas DF, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo, ou seja efectuando a especialização dos exercícios relativamente aos seus rendimentos e gastos. Note-se ainda que ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo, os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das DF) quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na EC.

c) Consistência de apresentação²⁵

Este pressuposto tem que ver com a necessidade de existir consistência na apresentação e classificação dos itens das DF, devendo manter-se de um período para o outro. Note-se que uma entidade altera a apresentação das suas DF apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das DF e se for provável que a estrutura revista continue, de modo a que a comparabilidade da informação não seja prejudicada.

d) Agregação ou desagregação das quantias das rubricas nas DF segundo o Princípio da Materialidade²⁶

Um outro pressuposto na apresentação das DF é o da materialidade e agregação. Assim, segundo o anexo ao diploma, cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas DF. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais.

e) Não compensação, em regra, entre activos e passivos e entre rendimentos e gastos

Este pressuposto diz-nos que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados excepto quando tal for exigido ou permitido por uma NCRF. Assim,

²⁵ No actual POC esta é uma característica da informação financeira, designada por Comparabilidade (item 3.2.3), e define-se como: “A divulgação e a quantificação dos efeitos financeiros de operações e de outros acontecimentos devem ser registadas de forma consistente pela empresa e durante a sua vida, para identificarem tendências na sua posição financeira e nos resultados das suas operações. Por outro lado, as empresas devem adoptar a normalização, a fim de se conseguir comparabilidade entre elas”

²⁶ O POC (item 4- Princípios contabilísticos), define assim o princípio da materialidade: “As DF devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados”. Este princípio está também relacionado com a característica qualitativa da Materialidade que analisaremos no capítulo: EC.

segundo o anexo ao diploma é importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na DR quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade.

f) Prestação de informação comparativa para todas as quantias inseridas nas DF

Este pressuposto consiste basicamente no facto das DF deverem incluir os comparativos relativamente ao período anterior²⁷, ou seja a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas DF. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das DF do período corrente.

2.3.3 Modelos de demonstrações financeiras

Relativamente aos modelos das DF, existem alterações profundas, em virtude essencialmente da tónica das NIC estar no relato em detrimento do registo. Como veremos simplificaram-se o balanço e a DR, passando o Anexo a ter um papel fundamental.

A serem publicados por portaria do Ministro das finanças, estão previstos os seguintes modelos de DF: (a) Balanço; (b) DR (por naturezas e por funções); (c) DACP; (d) DFC; (e) Anexo (divulgação das bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e divulgações exigidas pelas NCRF). Note-se que as novas DF apresentam alterações profundas a nível de terminologia, conceptual, conteúdo e estrutura.

Para o caso das entidades que aplicarão na NCRF-PE, estão previstos modelos mais simplificados de DF. No caso de contas consolidadas os modelos são iguais aos das contas individuais. Assim, as PE não serão obrigadas (podem fazê-lo facultativamente) a elaborar a DACP e a DFC. Estas entidades abrangidas pela NCRF-PE podem elaborar os modelos reduzidos do balanço, da DRN, da DRF e do respectivo anexo.²⁸

²⁷ À semelhança do que acontece actualmente nos modelos de DF constantes do POC, que prevêem também a inclusão de comparativos.

²⁸ Note-se que actualmente no capítulo 2 - Considerações técnicas, do POC e nas DC, são mencionadas cinco DF passíveis de serem elaboradas pelas empresas: o balanço; a DRN; a DRF (ver DC nº 20, Decreto Lei nº44/99 de

A NCRF 1 (baseada na IAS 1), estabelece qual a estrutura e conteúdo a que deverão obedecer a elaboração das DF. A norma nacional não contempla os capítulos “Âmbito”, “Definições” e “Considerações Gerais” da IAS 1 - Apresentação de DF, uma vez que estão vertidas no capítulo 2 (Bases para a Apresentação de DF) do SNC. A NCRF 2 trata da DFC, tendo como base a IAS 17.²⁹

Analise agora as novas DF previstas no SNC, quanto aos aspectos que serão novidade.

a) Balanço

Ao nível da apresentação do balanço, e comparando o balanço desenvolvido do POC actual com o previsto no SNC, importa salientar uma alteração significativa, que é o fim da classificação dos activos e passivos de curto prazo / médio e longo prazo, por correntes e não correntes. O prazo que releva para esta classificação é a detenção ou a liquidação ser superior ou inferior a 12 meses, em conformidade com o que vinha acontecendo anteriormente.

Refira-se a simplificação do modelo de balanço, com um menor detalhe ao nível das algumas contas, caso dos AFT e intangíveis, sendo todos os activos apresentados pelos valores líquidos.

Destaque-se ainda a existência de uma coluna destinada à inscrição da nota do Anexo onde cada rubrica é detalhada e comentada.

b) Demonstração de resultados

12/2 e Decreto Lei nº 79/2003 de 23/4); o ABDR; A DFC (ver DC nº 14 e Decreto Lei nº79/2203 de 23/4) e o relatório de gestão, previsto no artigo 66º do CSC. O Decreto Lei nº 79/2003 de 23 de Abril²⁸, veio tornar obrigatória, a adopção do sistema de inventário permanente na contabilização das existências, a elaboração da DRF, a elaboração da DFC e a realização de contagens físicas com vista ao inventário das existências. Se bem que o balanço, a DRN e o ABDR são de elaboração obrigatória para as entidades às quais é obrigatória a aplicação do POC, a DFC e a DRF não é de obrigação automática.

²⁹ De forma a explicitar melhor os modelos de DF constantes do SNC, a CNC emitiu um documento designado por “Modelos de DF – Observações e Ligações às NCRF” versão 080409 disponível no seu site.

Uma das alterações nesta demonstração financeira é a sua forma de apresentação vertical, contrariamente ao verificado actualmente no POC (horizontal), com a evidência do EBITDA³⁰, o resultado antes de impostos e o resultado líquido do período.

As designações de “proveitos” e de “custos” são agora substituídas pelas de “rendimentos” e de “gastos”, respectivamente.³¹

Destaque-se por outro lado, o “desaparecimento” dos itens extraordinários da DR bem como do Anexo. Desta forma, o que de acordo com o POC seria extraordinário passa a ter um carácter de corrente na DR/SNC. Note-se que factos como as alienações de imobilizado, multas, donativos, etc passam a ser considerados como operacionais e normais na actividade.

De acordo com a NCRF 1 §35, os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, podendo, adicionalmente, ser apresentada uma DR, em que a classificação dos itens se baseie na sua função dentro da entidade, o que faz da DRF apenas facultativa.³²

De notar que, tal como o balanço, a DRN e a DRF prevêm também uma coluna de “Notas” de remissão para o respectivo Anexo.

c) Demonstração das alterações no capital próprio

A DACP é a grande novidade ao nível das novas DF constantes do SNC. Teixeira *et al* (2008, p. 18) refere, relativamente à DACP: *“Não tem paralelo em nenhuma demonstração financeira já nossa familiar, ou seja no âmbito do POC. Quanto muito, poderia dizer-se que se trata de um desenvolvimento da nota 40 do anexo descrito no POC, uma vez que para uma informação mais desenvolvida, as empresas recorriam normalmente à elaboração de um mapa discriminativo do desenvolvimento de cada uma das rubricas que compõem o capital próprio. Parece-nos no entanto que a novidade é maior. Assim, para além de informar acerca do movimento ocorrido nas referidas rubricas, informa também do movimento ocorrido nos*

³⁰ O EBITDA é a sigla inglesa de Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization e que em português significa, literalmente, Resultados antes de Juros, Impostos, Depreciação e Amortização

³¹ Mantendo-se no entanto uma conta com a designação de custo “custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas”

³² No entanto, segundo o §38 da NCRF1, quando as entidades classifiquem os gastos por função, devem divulgar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo os gastos de depreciação e de amortização e os gastos com o pessoal.

valores patrimoniais, que até então, eram na sua maioria tidos como movimentos extraordinários, afectando assim de forma directa os resultados líquidos do exercício. De salientar também, a informação dos efeitos no capital próprio da primeira adopção do novo referencial contabilístico.”

De acordo com o §40 da NCRF1, as alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período. Com a excepção das alterações resultantes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como contribuições de capital, reacquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e dividendos) e dos custos de transacção directamente relacionados com tais transacções, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas, gerada pelas actividades da entidade durante esse período (quer esses itens de rendimentos e de gastos sejam reconhecidos nos resultados ou directamente como alterações no capital próprio).

d) Demonstração dos fluxos de caixa

A DFC apresenta-se como uma peça contabilística fundamental, permitindo medir a capacidade da empresa de gerar fundos monetários e tendo a vantagem de estar “imune” a práticas contabilísticas criativas³³. Essa ideia é transmitida por Rodrigues (2003, p. 18), para quem *“a chamada contabilidade criativa enfrenta, no entanto, uma séria limitação: não consegue alterar os fluxos de caixa da empresa. Por isso, a análise cuidada da DFC assume neste contexto uma importância acrescida. Não será por acaso que os analistas financeiros encaram a contabilidade com algum desprezo, privilegiando a previsão dos fluxos futuros de tesouraria.”*

A DFC é tratada em exclusivo na NCRF 2 (que teve por base a IAS 7), sendo já objecto de regulação na actual DC nº14.

Relativamente a esta peça contabilística, a mesma segue já de perto o contemplado na referida DC, sendo de destacar:

³³ Que se esperam cada vez menores em função da adopção das NIC, apesar de algumas destas práticas serem fruto em algumas de situações da falta de ética e de valores morais da parte de alguns gestores, que utilizam a contabilidade para manipulação de resultados de acordo com as suas conveniências.

- A manutenção da opção de elaboração pelo método directo ou indirecto (embora o directo seja privilegiado)
- Inserção na DFC /SNC de uma coluna de N-1;
- Não obrigatoriedade de aplicação às empresas que aplicarão a NCRF-PE;
- Existência de uma coluna para a remissão às notas do Anexo, caso seja necessário explicar ou detalhar alguns valores;
- Desaparecimento das rubricas de pagamentos e recebimentos extraordinários.

e) Anexo³⁴

O novo Anexo apresenta uma mudança radical ao nível das divulgações, sendo as diferenças com o actual modelo em vigor muito significativas, dado que as IAS requerem um conjunto de divulgações muito superior ao que se faz em Portugal.

Em virtude das restantes DF apresentarem colunas com a nota do anexo que lhe está associada, a importância desta DF apresenta-se assim reforçada e de extrema importância.

Quanto à estrutura do Anexo §42 a 44, refira-se que o mesmo deverá:

(a) apresentar informação acerca das bases de preparação das DF e das políticas contabilísticas usadas; (b) divulgar a informação exigida pelas NCRF que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na DACP ou na DFC; e, (c) proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na DACP ou na DFC, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

Note-se que a propósito das insuficiências da contabilidade para a tomada de decisões, dado assentar a sua base numa perspectiva essencialmente histórica e de passado, Rodrigues (2003, p. 17), salienta a importância que o anexo poderá passar a ter, juntamente com o relatório de gestão, uma vez que *“desempenham um papel vital no desenvolvimento qualitativo da informação financeira, devendo esses documentos passar a fornecer informação relevante para o utente dos documentos de prestação de contas (informação não financeira, informação financeira prospectiva e informação financeira histórica relevante). O utente das contas está preocupado em determinar como a empresa se irá comportar no futuro.*

³⁴ O ABDR, actualmente em vigor no POC, passa a designar-se apenas por Anexo.

A informação financeira a apresentar doravante não poderá deixar de contemplar estes aspectos.”

Refira-se no entanto, que o “novo” anexo será uma carga de trabalhos para quem está apenas habituado a preencher algumas notas e quase de uma forma automática do ABDR actual. Neste particular comungamos da opinião de Rui Viana³⁵ quando afirma que *“o SNC proposto apresenta, no seu entender, um excesso de divulgações obrigatórias em muitas normas. Assim, afirma que fica com muitas dúvidas sobre a capacidade das empresas de cumprirem tal número de divulgações. Algumas normas ligadas aos produtos e ao sistema financeiro apresentam níveis de desenvolvimento talvez exagerado para as empresas portuguesas.”*

2.3.4 Código de contas

O projecto de SNC, define também um conjunto de contas a utilizar na contabilização das operações. Desta forma, mantendo no essencial a codificação existente no POC, foram introduzidas algumas alterações necessárias para uma adequada compatibilização com as NCRF, apesar de nas NIC em que se baseou o SNC, não serem apresentados quaisquer CC. Este facto, implica o não rompimento completo com o que vinha do passado, em que existia um plano de contas devidamente estruturado de forma a servir de guia. Assim, a ser objecto de publicação através de Portaria do Ministro das Finanças, estão definidos: o quadro de síntese de contas; O CC (lista codificada de contas) e as notas de enquadramento das contas codificadas.³⁶

O CC deverá, também, ser adoptado pelas entidades que, nos termos do art.º 8.º da proposta de DL do presente diploma, possam aplicar a NCRF-PE, e poderá, ainda, ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as NIC adoptadas na UE, nos termos do Regulamento n.º 1606/2002.

³⁵ Entrevista dada em Setembro 2008, *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 102, 7

³⁶ Existe portanto aqui uma importante alteração comparativamente com o POC, uma vez que o SNC apenas estabelece notas de enquadramento para algumas contas, sendo que não tem qualquer detalhe relativamente à movimentação contabilística das contas.

No que se refere às classes de contas a comparação entre as incluídas no POC e as previstas no SNC é evidenciada no quadro que se transcreve:

Quadro 2: Classes de contas (POC / SNC)

POC	SNC
1. Disponibilidades	1. Meios financeiros líquidos
2. Terceiros	2. Contas a receber e a pagar
3. Existências	3. Inventários e activos biológicos
4. Imobilizações	4. Investimentos
5. Capital, Reservas e Resultados transitados	5. Capital, reservas e resultados transitados
6. Custos e Perdas	6. Gastos
7. Proveitos e Ganhos	7. Rendimentos
8. Resultados	8. Resultados

Fonte (Silva e Engana, 2008, p. 13)

2.3.5 Normas contabilísticas e de relato financeiro

Conforme referido no projecto de SNC, as NCRF constituem uma adaptação das NIC, adoptadas na UE, tendo em conta o tecido empresarial português e o facto de algumas entidades se encontrarem obrigadas ou terem a opção de aplicar as citadas normas internacionais, nos termos do Regulamento n.º 1606/2002. Assim, o conjunto das NCRF poderá não contemplar algumas normas internacionais e as NCRF poderão dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes normas internacionais, embora garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas.

Verifica-se assim que as NCRF são 28, sendo que 27 foram extraídas das NIC adoptadas na UE e 1 norma relacionada com matérias ambientais, que teve origem na Recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001. Desta forma, das 37 normas internacionais existentes, 6 não foram vertidas no SNC (Relato Financeiro em Economias

Hiper-inflacionárias, Resultados por acção, Relato Financeiro Intercalar, Pagamento com base em acções, Contratos de Seguro e Segmentos Operacionais), tendo sido agregadas 7 normas internacionais em 3 NCRF, uma vez que tratavam de assuntos semelhantes.

Algumas destas normas, serão objecto de estudo mais adiante neste trabalho.

2.3.6 Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)

O modelo de normalização que se pretende adoptar em Portugal pela CNC, é designado por “Dual Standard”, dado prever dois níveis de normalização, consoante a dimensão das entidades. Assim, embora o conjunto de normas aplicável às PE seja mais reduzido, este modelo caracteriza-se por assentar na mesma EC, no mesmo CC e na compatibilização dos modelos de DF.

Assim, sendo o tecido empresarial português constituído na sua grande maioria por entidades de pequena dimensão, o projecto de SNC prevê uma NCRF destinada a entidades de pequena dimensão³⁷ e com necessidades de relato mais reduzidas, cujos capítulos correspondem a resumos de cada uma das NCRF que se entendeu serem mais relevantes para o universo das PE nacionais a quem se aplicará o SNC³⁸.

Na NCRF-PE não existem matérias tratadas contabilisticamente de modo diferente do que ocorre na NCRF de base. As políticas e critérios de reconhecimento e mensuração que são acolhidos são os mesmos das NCRF, embora redigidos com menor desenvolvimento. Ao nível das divulgações, também se optou por reduzir significativamente a extensão do anexo informativo, cingindo as divulgações ao que se considerou como absolutamente necessário para manter a coerência e o nível informativo desejado. Deste modo, embora seja uma “NCRF

³⁷ No projecto de preâmbulo ao DL sobre o SNC é referido que a “NCRF para PE” (NCRF-PE), que de forma unitária e simplificada, contempla os tratamentos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação que, do cômputo dos consagrados nas NCRF, são considerados como os pertinentes e mínimos a ser adoptados por entidades cuja dimensão não ultrapasse 500.000 € de volume de negócios e 250.000 € de activo.

³⁸ Embora tenha sido criada esta norma para aplicação às micro entidades, defende, Carlos Batista da Costa, director da Revista de Contabilidade e Finanças, no seu editorial publicado na revista nº94 que, ainda assim o referencial contabilístico para estas entidades deveria ser substancialmente mais simplificado. A CTOC refere também que a NCRF-PE não parece ser necessária. Um sistema simplificado de relato financeiro, constituído por um Balanço e uma Demonstração dos resultados e um Anexo simplificados, podem resultar de solução semelhante à que vinha sendo adoptada.

resumo” (que exclui certas matérias), ela não constitui, em si mesma, um referencial contabilístico autónomo pois, quando aplicáveis, os activos, passivos, rendimentos e gastos abrangidos obedecem, na essência, aos mesmos princípios das NCRF e de todo o SNC.

Note-se que, para as entidades que irão aplicar a NCRF-PE também está definido um regime supletivo, para as situações não previstas neste normativo, que passa pela aplicação pelo recurso pela seguinte ordem: às NCRF e NI; às NIC, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002; e finalmente às NIC (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

De referir apenas que apesar da norma ser destinada às entidades de pequena dimensão, ainda assim, a mesma tem sido criticada pelo facto dos seus conteúdos base serem os mesmos da generalidade das empresas, estando a preparação das DF voltadas para os interesses dos mercados de capitais. Assim, a eliminação da utilização do justo valor, a simplificação dos testes de imparidade e a ponderação sobre a vantagem dos impostos diferidos neste tipo de entidades são aspectos ainda em discussão, dada a dificuldade de aplicação prática.

2.3.7 Normas interpretativas

Conforme referido no projecto de SNC, sempre que as circunstâncias o justificarem e para esclarecimento e/ou orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC serão produzidas Normas Interpretativas (NI). As NI são propostas pela CNC e publicadas como Aviso no Diário da República, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas.³⁹

2.4 A estrutura conceptual, uma nova mentalidade

2.4.1 Definição e importância da estrutura conceptual

³⁹ A CNC preparou desde já as seguintes NI, que se afiguram de interesse imediato, atentas às prováveis dúvidas que se levantem no tratamento de alguns temas: NI 1: Consolidação – entidades de Finalidades Especiais (A NI 1 decorre da SIC 12 do IASB); NI 2: Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso (A NI 2 destina-se a apoiar a aplicação da NCRF 12 – Imparidade de Activos)

A estrutura conceptual é, em nossa opinião, a alteração mas importante que ocorrerá com a entrada em vigor do SNC. Efectivamente, embora o POC actual apresente algumas definições e bases teóricas, o facto é que a existência da uma estrutura conceptual permite alicerçar de uma forma teórica sustentada, todos os aspectos práticos relacionados com a movimentação das contas e com a contabilização das operações.

Lopes de Sá (2008b), refere que *“as Normas em Contabilidade são preocupações que hoje existem em quase todos os Países do Mundo, assim como têm sido matéria preferencial nas entidades internacionais que se dedicam exclusivamente a esse trabalho. É inequívoco que se buscam caminhos para que a informação possa ser de qualidade, mas, não é menos verdade que ainda existem problemas sérios em relação a uma harmonia. O principal problema tem sido o de natureza conceptual, ou seja, muitas normas se erguem sem que os conceitos antes tenham fortalecido as suas razões de ser. Assim, sustenta que se vamos estabelecer normas, só é possível fazê-lo, de forma segura, a partir do lastro teórico e que nos oferece a matéria conceptual.”*

Para Tua Pereda (2004), *“todas as normas se inserem numa Constituição, no sentido mais jurídico e político do termo. As normas de âmbito contabilístico não escapam a essa inserção numa estrutura teórico que as oriente e inclusive, que as justifique. Por isso, todos os organismos emissores de normas, desde o início da regulação, tenham emitido estruturas conceptuais, destinadas a delimitar o terreno de jogo em que se inserem os seus pronunciamentos e em consequência, a orientar a elaboração, interpretação e posterior aplicação das normas. O processo de busca de um suporte teórico para a regulação tem seguido etapas semelhantes na normalização internacional: O IASB necessitou, num momento da sua trajetória, apoiar-se numa Constituição contabilística, que sintetizava os princípios básicos da sua estrutura teórica. Com ela buscava um apoio para as suas normas, mas, além disso, perseguia encontrar argumentos para diminuir as alternativas presentes nos seus pronunciamentos anteriores, como consequência do seu Projecto de Comparabilidade. Então apareceu em 1988, a EC.”*

A definição talvez mais citada e mais conhecida de EC é a de Tua Pereda (1997, p. 50), que define o EC da Contabilidade como *“uma interpretação da teoria geral da contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico dedutivo, os fundamentos*

teóricos em que se apoia a informação financeira.” Segundo o mesmo autor, “a EC poderá ter uma outra dimensão, a saber, a de ser um aglutinante, de carácter sociológico, que legitima a regulação ao suscitar adesões e consenso em torno da norma”

Para Cañibano e Gonzalo (1995, p. 272), *“trata-se de um produto de e para a regulação contabilística, surgindo simultaneamente como algo de necessário para a alimentar e como uma justificação do seu próprio funcionamento.”*

Numa linguagem mais simples podemos definir a EC como um conjunto, um quadro de conceitos de referência que servem de alicerce à elaboração das próprias normas, ou seja, são o alicerce onde assenta todo o edifício que é a estrutura normativa da contabilidade, e que procura dar resposta a questões como os objectivos da informação financeira, suas características qualitativas, as definições dos elementos estruturantes das DF (activo, passivo, gasto e rendimento) e os critérios para o seu reconhecimento e mensuração⁴⁰.

Em termos de importância, o quadro conceptual promove a comparabilidade da informação financeira, aumenta a sua capacidade de compreensão e acresce a confiança dos utilizadores na informação financeira, facilitando ainda o seu tratamento contabilístico, já que permite dispor de um quadro de referência subordinado aos objectivos dessa mesma informação.

No actual normativo nacional, não existe uma EC, baseando-se a contabilidade nas normas constantes do POC e das DC. Refira-se, no entanto, a DC 18, que veio diminuir algumas lacunas existentes no normativo português ao nível conceptual, apresentando já uma aproximação aos níveis referidos na EC do IASB.⁴¹

⁴⁰ Tendo presente a importância da EC e a sua importância ao nível da construção de todo o pensamento subjacente às NIC (e por acréscimo às NCRF) e, sendo a ausência de uma EC a principal crítica que é feita ao POC actual, não entendemos como é que a CTOC propõe que a partir do ano de 2010 se adoptem as NIC (IAS), conforme nos é proposto pela Comissão de Normalização Contabilística (SNC), mas que até ao ano de 2015 não seja adoptada a EC das NIC, mantendo-se em vigor a normalização contabilística, tendo como missão, de entre outras, a preparação gradual da adopção daquela estrutura. Este facto foi também já foi realçado por Carlos Baptista da Costa no editorial da Revista de Contabilidade e Finanças nº94, onde refere *“não fazer qualquer sentido aplicar tais normas sem adoptar em simultâneo a EC para a preparação das DF” do IASB, uma vez que a não ser assim era como se fosse possível começar a construir um edifício...pelo telhado”*.

⁴¹ No actual normativo português estão definidos: Objectivos das DF e seus destinatários (sub capítulo 3.1 do POC); Características qualitativas das DF (sub capítulo 3.2 do POC); Princípios Contabilísticos (capítulo 4 do POC) e critérios de valorimetria (capítulo 5 do POC), sendo as definições contidas no POC, de um modo geral, similares ao estabelecido na EC do SNC. No entanto, os conceitos de capital e manutenção de capital, as

“A EC não constituindo uma “norma”, mas sim um quadro de conceitos de referência e de alicerce às próprias normas, ao qual não pode ser atribuído valor jurídico que se sobreponha às mesmas, não deixa de ser um elemento estruturante que subjaz a todo o SNC. Não sendo assumido, nem pelo IASB nem pela UE, como “norma jurídica”, mas não podendo as próprias normas existir sem conceitos fundamentais de contabilidade, optou-se por assumir a sua publicação no SNC como Aviso no Diário da República. (Cipriano, 2006)

No projecto de preâmbulo do DL sobre o SNC, é referido que a EC do SNC, segue de muito perto a “EC de Preparação e Apresentação de DF” do IASB, assumida e publicada pela UE. Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o sistema

A EC do SNC incorpora quatro níveis: um primeiro, que respeita aos objectivos das DF; um segundo, que trata das características qualitativas e dos componentes principais das DF; um terceiro, que compreende o reconhecimento e a mensuração dos elementos das DF; um quarto, que integra os conceitos de capital e de manutenção do mesmo. A EC do SNC desenvolve ainda conceitos relativos a finalidade das DF; utentes e necessidades de informação; objectivo das DF; posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira; pressupostos; características qualitativas; elementos e classes das DF; reconhecimento dos elementos das DF; mensuração dos elementos das DF; capital e manutenção de capital, sendo de salientar que, em relação à EC do IASB, se acrescentou o conceito de Justo Valor no capítulo relativo à mensuração dos elementos das DF.

2.4.2 Utentes da informação financeira

O POC no seu capítulo 3.1, identifica os destinatários da informação financeira como sendo os investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, administração pública e público em geral. No entanto, a EC do SNC, além de identificar os destinatários da informação financeira, identifica as suas necessidades específicas de informação de cada um dos utilizadores, incluindo os clientes, como destinatários dessa

necessidades específicas de informação de cada um dos utilizadores, os elementos das DF e respectivo reconhecimento não estão definidos na actual NCN.

mesma informação. Assim, de acordo com a EC §9 do SNC, as necessidades dos utentes da informação financeira são:

- Investidores - Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente aos, e ao retorno proporcionado pelos, seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os accionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da entidade pagar dividendos.
- Empregados - Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da entidade proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego.
- Mutuantes - Os mutuantes estão interessados em informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.
- Fornecedores e outros credores comerciais - Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa entidade durante um período mais curto que os mutuantes a menos que estejam dependentes da continuação da entidade como um cliente importante.
- Clientes - Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma entidade, especialmente quando com ela têm envolvimento a prazo, ou dela estão dependentes.
- Governo e seus departamentos - O Governo e os seus departamentos estão interessados na alocação de recursos e, por isso, nas actividades das entidades. Também exigem informação a fim de regularem as actividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como base para estatísticas do rendimento nacional e outras semelhantes.

- Público - As entidades afectam o público de diversos modos. Por exemplo, podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. As DF podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas actividades.

Refira-se no entanto que de acordo com a EC, é do órgão de gestão a responsabilidade pela preparação e apresentação das suas DF

2.4.3 As características qualitativas

A EC do SNC, no seu §24, refere que as características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas DF útil aos utentes e útil para a tomada de decisões. As quatro principais características qualitativas são:⁴²

- a compreensibilidade §25, uma qualidade essencial da informação proporcionada nas DF é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes;
- a relevância §26, para ser útil a informação tem de ser relevante para a tomada de decisões dos utentes. A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.
- a fiabilidade §31, para ser útil a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e preconceitos e os utentes dela possam depender ao representar

⁴² Sobre esta matéria o POC, refere, no seu ponto 3 – Características da informação financeira, que “a informação deve ser compreensível aos que a desejem analisar e avaliar, ajudando-os a distinguir os utentes de recursos económicos que sejam eficientes, dos que o não sejam, mostrando ainda os resultados pelo exercício da gerência e a responsabilidade pelos recursos que lhe foram confiados” existindo coincidência com a EC/IASB. No seu ponto 3.2 – Características qualitativas, o POC refere igualmente que a qualidade essencial da informação, proporcionada pelas DF, é que esta seja compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características: relevância, fiabilidade e comparabilidade.

fidedignamente o que ela pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente.

- e a comparabilidade⁴³ §39, os utentes têm de ser capazes de comparar as DF de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as DF de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na sua posição financeira.

Desta quatro características derivam outras, que estão relacionadas e que se interligam e que são a materialidade (dentro da relevância), a prudência, a neutralidade, a representação fidedigna, a substância sobre a forma, a totalidade e a plenitude (que derivam da fiabilidade).

Importa apenas destacar a característica da prudência, associada à fiabilidade, que está relacionada com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, que os utilizadores enfrentam na elaboração das DF. De acordo com a EC §37, tais incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das DF.

A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de activos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as DF não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade.

2.4.4 Elementos das demonstrações financeiras

As DF retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas

⁴³ Refira-se, no entanto, que a necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade, não devendo ser permitido que se torne um impedimento à introdução de políticas contabilísticas melhoradas. A consistência não deve ser seguida se a política contabilística adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade.

grandes classes são constituídas pelos elementos das DF. Note-se que no actual POC não existe qualquer definição destes conceitos. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios §47. Definem-se do seguinte modo:

- **Activo** é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros⁴⁴ §49a, sendo importante salientar:
 - A questão do controlo, sendo que ele só existe se a entidade registar capacidade e poder para obter dele benefícios económicos futuros, podendo também impedir que outros tenham acesso a esses mesmos benefícios. Assim, ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal, caso da locação financeira.
 - O facto dos benefícios económicos poderem fluir de diversos modos para a entidade: usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade; trocado por outros activos; usado para liquidar um passivo; ou distribuído aos proprietários da entidade
- **Passivo** é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos §49b, sendo importante salientar o seguinte:
 - Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário.

⁴⁴ Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade

- Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa, designando-se estes passivos como provisões.
- O passivo poderá ser liquidado das seguintes formas: pagamento a dinheiro; transferência de outros activos; prestação de serviços; substituição dessa obrigação por outra ou conversão da obrigação em capital próprio
- **Capital próprio** é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos §49c.

Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são, no âmbito do projecto do SNC, os rendimentos e os gastos. As definições para os mesmos são as seguintes:

- **Rendimentos** são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio §69a; sendo importante destacar:
 - A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas.
 - Os ganhos representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito.
- **Gastos** são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio §69b, destacando-se:

- A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações.
- As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos.

2.4.5 Reconhecimento dos elementos das DF

De acordo com o §80 da EC, o reconhecimento de um elemento das DF é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento (da sua classe) e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos. Ora os critérios de reconhecimento são:

- Ser provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, ou seja o conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para referir o grau de incerteza em que os benefícios económicos futuros associados ao item fluirão para, ou de, a entidade. O conceito está em harmonia com a incerteza que caracteriza o ambiente em que uma entidade opera.
- O item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade. Mais propriamente, o segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade. No entanto, em muitos casos, o custo ou o valor necessitam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das DF e não destrói a sua fiabilidade. Quando, porém, uma estimativa razoável não possa ser feita o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados

2.4.6 Critérios de mensuração

De acordo com o §97, mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das DF devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção de um critério de valorimetria, de entre os seguintes:

- Custo histórico: os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.
- Custo corrente: os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.
- Valor realizável (de liquidação): os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.
- Valor presente: os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.
- Justo valor: quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

2.4.7 O justo valor e a sua utilização

O justo valor⁴⁵ como forma de valorização dos elementos constantes do balanço das diversas entidades, surge associado à utilidade da contabilidade para a tomada de decisões. Na base da utilização do justo valor está a derrogação do custo histórico como forma de valorização desses mesmos elementos, privilegiando a imagem verdadeira e apropriada das DF e fazendo reflectir nas DF das diversas entidades o valor real dos seus activos.⁴⁶

Refere Tua Pereda (2002, p. 79) que o *“justo valor é uma das novidades mais importantes nas normas internacionais, relativamente ao custo histórico, tradicionalmente utilizado nos normativos internos por razões de fiabilidade e de protecção patrimonial. Este critério está contemplado nas normas internacionais, em alguns casos como obrigatório e em outros como opcional, mas de qualquer forma o modelo de valorização convencional do custo histórico deixa de ser a única alternativa possível, em consonância com a EC, na medida em que:*

- *Os critérios de valorização devem eleger-se em relação com as necessidades dos utentes e, portanto, com os objectivos previamente estabelecidos para a informação financeira;*
- *Um único critério de valorização aplicado à totalidade dos elementos das DF, não satisfaz integralmente todos os objectivos possíveis, nem é capaz de alcançar níveis máximos de utilidade;*
- *É necessário, em consequência, a utilização simultânea de diferentes critérios de valorização tendo em conta em cada caso a natureza e o papel que cada elemento das DF desempenha na situação e actividade da unidade económica.”*

⁴⁵ O conceito de justo valor já se encontra previsto no POC actual, nomeadamente na DC nº13. Segundo este diploma, “Justo valor” é a quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance

⁴⁶Pelo menos teoricamente, uma vez que como veremos existem várias opiniões que apontam em sentido contrário.

A utilização do critério do justo valor implica o abandono do custo histórico, o abandono do critério da fiabilidade, e a adopção do critério da utilidade, ou seja o critério que tem como referência o mercado com toda a sua volatilidade, mas também com toda a sua proximidade com a realidade presente, que permite, pelo menos de uma forma teórica, a melhoria da qualidade da informação e uma melhor satisfação das necessidades dos utentes da informação.⁴⁷

Relativamente a esta mudança de paradigma valorimétrico, salientem-se os alertas dados por Fernandes Ferreira (2007, p. 5) quando refere *“temos assim receios que estas recentes evoluções sirvam interesses menos legítimos de quem controla a gestão ou é titular de posições sociais dominantes, usando informação que os favoreça mas com lesão de direitos de outrem. (...) Todos os casos de “empolamentos” de activos e de lucros devem merecer sérias reflexões. A contabilidade não deve subverter-se e ser cúmplice de interesses ou objectivos de gestão contrários à ética.”*

Efectivamente, o conceito de justo valor mais do que ser criticado na sua essência, tem sido criticado pela sua utilização abusiva, pelo não respeito das suas regras e dos seus limites, que conduzem efectivamente a empolamentos fictícios e abusivos de elementos do balanço das empresas, pelo que o mesmo deverá ser utilizado sobretudo de uma forma ética devendo ser estimado com fiabilidade e qualidade.

2.4.8 Conceitos de capital e manutenção de capital

Geralmente as entidades adoptam um conceito financeiro de capital na preparação das suas DF. No conceito financeiro de capital, tal como dinheiro investido ou poder de compra investido, o capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da entidade. No conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, em unidades de produção diária §100.

⁴⁷ Refira-se que o conceito de justo valor está presente em diversas NCRF, como critério de valorização, nomeadamente: NCRF 16 – Agricultura; NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis; NCRF 20 – Rédito; NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Os conceitos de capital no §100 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção do capital:

- Manutenção do capital financeiro. Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser mensurada quer em unidades monetárias nominais quer em unidades de poder de compra constante.
- Manutenção do capital físico. Por este conceito um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período.

O conceito de manutenção do capital está ligado à forma como uma entidade define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque desencadeia o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado; é um pré requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e o retorno do seu capital; só os influxos de activos em excesso das quantias necessárias para manter o capital podem ser vistos como lucro e por conseguinte como um retorno sobre o capital. Daqui que o lucro seja a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriados) terem sido deduzidos dos rendimentos §103.

Capítulo 3: As principais alterações decorrentes da introdução do SNC

Depois de caracterizado o SNC, importa agora explicitar quais os principais impactos da adopção do mesmo.

Assim, neste capítulo abordaremos as principais alterações ao nível dos principais elementos das DF. Essas alterações encontram-se vertidas nas NCRF, integrantes do SNC, e relativamente às quais incidiremos o nosso estudo. Sempre que oportuno efectuaremos a comparação com a NC actualmente em vigor.

3.1. Elementos das demonstrações financeiras e respectivo tratamento contabilístico

A adopção das NIC para a generalidade das empresas (ou mais especificamente o SNC) trará ao nível dos elementos das DF e respectivo tratamento contabilístico, três situações distintas: alteração no tratamento actualmente em vigor, manutenção do tratamento actualmente em vigor ou ainda colmatando lacunas existentes no actual normativo.

3.1.1 Imparidade de activos (NCRF 12 / IAS 36)

Esta NCRF tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 36 - Imparidade de Activos, tendo como objectivo prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus activos não sejam escriturados por um valor superior à sua quantia recuperável. Assim existe uma perda por imparidade quando existe um excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

A quantia recuperável de um activo, segundo a norma, é a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso. Ora nesta definição surgem conceitos novos, que importa tentar esclarecer e que são:

- Unidade geradora de caixa: é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja, em larga medida, independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupo de activos.
- Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere, surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Assim, segundo a norma §§ 5 a 8, uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indicação, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo. No entanto, mesmo não existindo qualquer indicação de que um activo esteja em imparidade, a entidade deverá:

- Testar anualmente a imparidade de um AI com uma vida útil indefinida ou um AI ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável.
- Testar anualmente a imparidade do trespasse (goodwill) adquirido numa concentração de actividades empresariais.

Note-se que, de acordo com a norma, a redução de um activo através de uma perda por imparidade deverá ser reconhecida como um gasto na DR, excepto se estivermos na presença de activos revalorizados, sendo que neste caso a perda por imparidade deverá ser reconhecida como uma redução dessa revalorização. Depois de reconhecida a perda por imparidade a entidade deverá, nos períodos futuros, ajustar a depreciação, de forma a imputar a quantia escriturada revista do activo, numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.

No caso de não ser possível estimar a quantia recuperável de um activo individualmente, essa quantia recuperável deverá ser determinada com base na unidade geradora de caixa a que o activo pertence, aplicando-se para efeitos de reconhecimento as regras gerais. A este respeito, Fernandes Ferreira (2008b, p. 41) é da opinião que *“o adequado seria proceder a testes de imparidade apenas para activos dotados de autonomia, isto é, separados, nos fins gestivos, de demais activos da empresa. É que só em tais casos se podem formular os correspondentes ou específicos cálculos de benefícios económicos futuros, actualizando os fluxos desses benefícios, prevendo para o efeito os anos da previsível obtenção dos rendimentos futuros, a fixação da taxa ou taxas de rendibilidade, taxas de risco, etc. De contrário, ou seja, seguindo entendimentos literais ou demasiado abstractos sobre o conteúdo das NIC, acaba por chegar-se a soluções inseguras e, a nosso ver, menos apropriadas.”*

A reversão de uma perda por imparidade (ou seja no caso de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores já não existir ou ter diminuído), deverá ser avaliada também na data de cada relato.

Note-se de acordo com a norma §§ 55 a 57, a reversão para os activos tratados individualmente deverá ser tratada da seguinte forma:

- Um aumento da quantia escriturada de um activo, que não o trespasse (goodwill),⁴⁸ atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores;
- Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o trespasse (goodwill), deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada. Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização.
- Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o débito da depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

Para os casos das unidades geradoras de caixa, caso estejamos em presença de uma reversão nas perdas por imparidade, segundo o §59:

- Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o trespasse (goodwill), numa base pro rata em relação às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais.
- Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo de entre:
 - a sua quantia recuperável (se determinável); e

⁴⁸ Segundo o §60 da norma uma perda por imparidade reconhecida para o trespasse (goodwill) não deve ser revertida num período posterior

- A quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse reconhecida no activo em períodos anteriores.

Assim, a quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada numa base pro rata em relação aos outros activos da unidade (grupo de unidades).

Refira-se que no actual normativo (POC), as perdas por imparidade estão previstas como “amortizações extraordinárias” para o imobilizado corpóreo e incorpóreo, sendo referido no sub capítulo 5.4.4 do POC: *“quando, à data do balanço, os elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença se for de prever que a redução desse valor seja permanente. Aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram.”*

Para os restantes activos, o reconhecimento de eventuais perdas por imparidade, é efectuado actualmente através de ajustamentos, caso dos riscos de cobrança nas dívidas de terceiros, ou das perdas verificadas em existências.

A nível fiscal actualmente o Decreto Regulamentar 2/90 prevê a consideração de desvalorizações de bens do activo imobilizado das empresas como custo fiscal, mas a título meramente excepcional. Neste particular refere Fernandes Ferreira (2008b, p. 40) *“que os exames de imparidade deveriam ser particularmente utilizados para casos peculiares e não para generalidade de activos. Seriam exames de situações em que ocorressem significativas quebras nos preços dos activos adquiridos ou de bens em obsolescência ou perda de utilidade ou préstimo. Então é que seria de examinar o valor líquido objecto de recuperação, contabilizando tal perda de imparidade no ano da ocorrência em foco. Aliás, já assim se procedia em Portugal, dentro da ortodoxia contabilística tradicional, ponderando, para efeitos fiscais, o que se aponta no Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, art. 10º, sobre amortizações designadas de extraordinárias.”*

3.1.2 Activos Fixos Tangíveis (NCRF 17 / IAS 16)

Conforme é referido no § 1, o objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para os AFT, para que os utentes das DF possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus AFT, bem como as alterações nesse investimento.⁴⁹

Refira-se ainda que no caso da locação de bens AFT, embora o reconhecimento seja efectuado com base numa abordagem diferente à preconizada nesta norma, ou seja, com base na NCRF 9 – Locações, para os outros aspectos do tratamento contabilístico para estes activos, incluindo a depreciação, as entidades deverão socorrer-se do disposto nesta Norma

Esta norma aplica-se também às propriedades que estejam a ser construídas ou desenvolvidas para futuro uso como propriedades de investimento, mas que não satisfaçam ainda a definição de “propriedade de investimento” constante da NCRF 11 - Propriedades de Investimento. Estando concluída a construção ou o desenvolvimento, a propriedade torna-se propriedade de investimento e exige-se à entidade que aplique a NCRF 11. Uma entidade que use o modelo de custo para propriedades de investimento em conformidade com a NCRF 11 deve usar o modelo do custo previsto nesta Norma.

Note-se que entre os elementos que compõem o activo, se encontram os imóveis, pelo que caberá à empresa fazer a distinção entre os imóveis de investimento e os restantes imóveis. Assim, a NCRF 11, define as propriedades de investimento como “propriedades (terreno ou edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detidas para obter rendas, para valorização do capital ou ambas e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para uso com fins administrativos ou para venda no decorrer normal do negócio”. São assim activos mantidos com propósitos distintos dos AFT. Esta distinção é fundamental porque, não existindo diferenças no tratamento contabilístico no momento da aquisição, as mesmas existem no tratamento subsequente.

Segundo a definição dada na norma em análise § 6, os AFT, têm de ter as seguintes características, para que sejam reconhecidos como tal, ou seja um item é AFT se a entidade o

⁴⁹ Assim, esta Norma deve ser aplicada na contabilização de AFT excepto: AFT classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas; Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver NCRF 17 - Agricultura); Activos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais (ver NCRF 16 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); ou Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. Contudo, esta Norma aplica-se aos AFT usados para desenvolver ou manter os activos biológicos, bem como os direitos minerais e reservas minerais.

utilizar na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a terceiros, ou para fins administrativos e esperar usá-lo durante mais de um exercício (critério temporal).⁵⁰

A NCRF 7 a par da definição de AFT apresenta também outras definições que por serem de extrema importância, efectuamos a sua transcrição na íntegra, servindo também para a compreensão do conteúdo de outras normas, dado existirem conceitos que são transversais a todas as normas do SNC:⁵¹

- Depreciação: é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.
- Quantia depreciável: é o custo de um activo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
- Quantia escriturada: é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.
- Quantia recuperável: é a quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.
- Valor específico para a entidade: é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.
- Valor residual: de um activo é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

⁵⁰ De acordo com o POC, nas notas explicativas à conta 42 – Imobilizações (ponto 12), é-nos apresentado o AFT como “os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis, que a empresa utiliza na sua actividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano”. Verificamos que existe assim uma coincidência no que diz respeito ao conceito de AFT entre a NCRF 7 e o POC, pese embora alguns dos termos utilizados não serem totalmente coincidentes

⁵¹ Na realidade é uma insuficiência da actual NCN, e que o actual SNC vem colmatar: a criação / clarificação / definição de conceitos e a adopção de uma EC. Efectivamente ninguém deveria aplicar as normas por imitação, ou sem entender os conceitos que lhes estão subjacentes. É muito utilizado o conceito de “alicerce” para ilustrar a EC. Acreditamos que é mesmo por aí que se deve iniciar a aplicação e compreensão de todo o SNC, daí que a apresentação destas definições seja o nosso contributo para a apreensão do “alicerce”. A NCN carece de definições na generalidade destas matérias, não obstante as definições existentes (mas em alguns casos por actualizar) de Imobilizado Corpóreo, Amortização ou Justo Valor

- Vida útil é o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

A decisão de contabilizar um determinado dispêndio ocorrido no período em resultados, ou optar pela sua capitalização, está intimamente relacionada com a definição de activo, ou seja se estivermos em presença de um recurso controlado pela entidade, como resultado de acontecimentos passados, e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros. De acordo com a NCRF 7, para que se reconheça um AFT, o mesmo deverá ter as características de activo⁵² referidas anteriormente, devendo ainda obedecer a um critério de reconhecimento, onde o custo de um item de AFT deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:

- for provável que o mesmo gere futuros benefícios económicos para a entidade⁵³ e
- o custo do item possa ser mensurado com fiabilidade.

“Especialmente significativa é a primeira condição, determinante para fixar o momento a partir do qual o mesmo deixará de formar parte do activo, por esgotamento das expectativas de geração de benefícios económicos futuros.” (Férnandez, 2005, p. 7)

Existindo despesas com AFT, o critério da mensuração fiável e da fluência de benefícios económicos futuros para a empresa deverá ser aplicado na data em que as mesmas ocorrem, nomeadamente às despesas para adquirir ou construir AFT, despesas para adicionar ou substituir uma parte de activos tangíveis e despesas para adicionar um serviço a activos tangíveis.

No decurso da vida útil dos bens enquadrados nesta norma, poderão surgir custos subsequentes, posteriores à aquisição ou construção do bem. Desta forma, segundo a NCRF 7, os dispêndios subsequentes relacionados com um AFT, que já tenha sido reconhecido, devem

⁵² A definição de activo e a sua evolução, é alvo de diferentes interpretações, que o presente trabalho não pretende abordar. No entanto, a propósito aconselhamos a leitura de (Branco, 2006) e (Ferreira, 2006).

⁵³ No entanto, contrariando a definição geral prevista na norma (embora estando previsto na mesma), os bens relacionados com questões de segurança e ambientais, podem ser considerados AFT, mesmo sem gerarem benefícios económicos futuros. De facto, a aquisição dos referidos AFT, embora não aumentando directamente futuros benefícios económicos de qualquer item particularmente existente, pode ser necessária para que a entidade obtenha futuros benefícios económicos dos seus outros activos. Esses itens qualificam-se para o reconhecimento como activos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos relacionados, para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses bens.

ser adicionados à quantia do activo, quando for provável que benefícios económicos futuros, que excedam o nível de desempenho originalmente avaliado do activo, fluirão para a empresa.

- Em suma, de acordo com a norma, os dispêndios em reparações ou na manutenção dos activos fixos tangíveis serão feitos para restaurar ou manter os benefícios económicos futuros que uma empresa pode esperar do nível de desempenho do bem. Como tal, são geralmente reconhecidas como gasto, quando incorridos, uma vez que restauram mas não aumentam o nível de desempenho originalmente avaliado. No caso de benfeitorias e grandes reparações que aumentem a vida útil dos bens, as mesmas deverão ser capitalizadas, uma vez que desses melhoramentos resultam benefícios económicos futuros.

Note-se que a norma não estabelece um valor monetário com vista ao reconhecimento dos AFT. No entanto deverão as empresas aplicar os seus juízos a algumas situações particulares, em função da actividade e situação específica. Desta forma pode ser adequado agregar alguns itens que embora individualmente não tenham significado, em conjunto cumpram o critério de reconhecimento de activos

No que diz respeito ao reconhecimento dos AFT em geral, e à capitalização de gastos e de “grandes reparações” em particular, verificamos que existe uma margem de manobra bastante grande por parte das entidades, sendo os aspectos de economia fiscal e obtenção de resultados os motivos mais fortes para a tomada de decisão.

De acordo com a NCRF 7, os bens AFT são inicialmente valorizados pelo custo de aquisição, podendo, subsequentemente, serem valorizados de acordo com um dos seguintes critérios: critério do custo (tratamento de referência) ou critério do justo valor (tratamento alternativo). Efectuado o reconhecimento inicial dos AFT ao custo, surge agora o problema da valorização posterior: ou a manutenção do critério do custo, ou a adopção do justo valor.

Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do § 31 ou o modelo de revalorização do § 32 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de AFT. Desta forma, uma empresa que tenha dois edifícios distintos, não poderá aplicar o critério do justo valor a um, e o do custo a outro. Assim, a NCRF 7 estabelece o custo como tratamento de referência para a valorização posterior dos activos, e o modelo da

revalorização como tratamento alternativo, no caso de se conseguir determinar, de modo fiável, o justo valor dos bens.⁵⁴

As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço. Assim, a norma aponta a necessidade de efectuar revisões periódicas, uma vez que se o justo valor dos AFT submetido a revalorizações diferir significativamente do seu valor contabilístico, será necessária uma nova revalorização.

À opção pela revalorização, deverá seguir-se a opção pelo método mais adequado a adoptar. Efectivamente, quando pensamos em revalorização o método que nos ocorre é o da avaliação através de um perito / técnico independente, que através de um relatório nos justifica o valor de mercado do bem. No entanto, este método sendo o mais utilizado, não é o único. Existe alternativa para os casos em que as avaliações técnicas não poderão ser aplicadas.

Quando a revalorização for efectuada com base no justo valor, a natureza de cada elemento determinará a adopção de um dos seguintes métodos:

a) Do custo de reposição depreciado: Este método aplicar-se-á quando estivermos em presença de um item em que seja difícil a aferição do justo valor do mesmo. Assim, a quantia bruta do activo a reavaliar é substituída pelo correspondente custo de reposição, sendo a quantia das amortizações acumuladas ajustada com base na proporção entre aquelas quantias, a fim de se obter o custo de reposição depreciado, ou seja, o justo valor; a quantia do excedente corresponderá, assim, à diferença entre a variação do custo e a variação das amortizações.

b) Do valor corrente de mercado: Este método aplicar-se-á quando se puderem obter avaliações, provas conclusivas relativamente à aferição do justo valor. Este método, releva a quantia do activo, líquida das amortizações acumuladas, que é substituída pela quantia

⁵⁴ Já a NCN, “exige” a adopção do modelo do custo, dando opção das entidades adoptarem o modelo da revalorização contemplado na DC 16, podendo a revalorização ser efectuada com base no justo valor, ou com base na variação do poder aquisitivo da moeda. Além do referido, verificamos que a NCRF 7 dispõe que o modelo do justo valor só se aplicará se for possível determinar de modo fiável o justo valor dos AFT, enquanto que o POC não apresenta qualquer limitação à aplicação do modelo do justo valor. Assim, a vantagem de utilização do justo valor será, quando existe um mercado de referência, a sua neutralidade. Por outro lado, quando não existe um mercado organizado, completo e profundo, as dificuldades na aplicação do mesmo adquirem dimensões substanciais (Caparrós e Manzanares, 2004, p. 55).

correspondente ao valor corrente de mercado, ou seja, neste caso, a quantia do excedente corresponderá à variação verificada. Este método é geralmente aplicado a terrenos e edifícios.

Revalorizar é criar um excedente, ou seja, incrementar o activo nesse montante. Sempre que se aumente a quantia escriturada de um activo, (o excedente de revalorização consiste, portanto, no acréscimo, verificado no activo líquido, em consequência da sua reavaliação para um valor superior àquele por que se encontrava registado na contabilidade), de acordo com a NCRF 7 §40, este excedente deverá ser reconhecido em capitais próprios, numa conta “Excedente de Revalorização”.

Analisemos agora comparativamente a NCN e a NCRF 7, relativamente a dois aspectos fundamentais:

a) Frequência de revalorização: de acordo com a DC 16, a revalorização deverá efectuar-se em cada período contabilístico, quando for materialmente relevante. Já a NCRF 7, estabelece que a revalorização deverá ser efectuada com a regularidade suficiente para assegurar que o valor contabilístico do activo não seja materialmente diferente do que seria obtido utilizando-se o justo valor na data do balanço.

b) Registo contabilístico da reavaliação:

- Valor bruto do activo, o mesmo, quer no actual normativo nacional quer na norma, é: substituído pelo justo valor de um bem idêntico, mas novo, sendo as amortizações acumuladas devidamente ajustadas, ou substituído pelo justo valor, eliminando-se as amortizações acumuladas.
- O proveito resultante da revalorização é reconhecido:
 - De acordo com a NCN, directamente nos capitais próprios, sob a designação de reserva de reavaliação;
 - De acordo com a norma, directamente nos capitais próprios, sob a designação de excedente de revalorização – regra geral - ou como rendimento do período na DR, quando for a reversão de uma diminuição de valor do mesmo activo previamente reconhecida como gasto do período.
- O custo resultante da revalorização, é reconhecido:

- De acordo com a NCN, como uma diminuição da reserva de reavaliação, enquanto não a ultrapasse e como um custo do período na DR nos restantes casos.
- De acordo com a norma, como gasto do período na DR – regra geral ou como diminuição do excedente de revalorização, quando for a reversão de um excedente do mesmo activo previamente reconhecido.
- Transferência do excedente de revalorização:
 - De acordo com a NCN, a reserva de reavaliação *deverá* ser transferida directamente para resultados transitados quando realizada. Já no que respeita à NCRF 7, a reserva de reavaliação *poderá* ser transferida para resultados retidos, quando realizada. Assim a reserva / excedente ficará realizada (o) à medida que o activo for utilizado pela entidade e objecto de amortização e no momento da sua eliminação (ou seja mediante a depreciação, venda ou abate do bem).

Dispõe a NCRF 7 que os AFT devem estar sujeitos a uma depreciação sistemática durante a sua vida útil, o que é coincidente com o referido no POC (5.4.1).

Definida a vida útil de um AFT, importa seleccionar o método de depreciação que se mostre mais adequado ao real desgaste do bem, ou seja, o modelo que faça melhor a relação entre o desgaste e o período que se espera que o activo traga benefícios para a entidade. De acordo com os §§ 61 a 63 da NCRF 7, poderão ser usados vários de métodos de depreciação. O POC nesta questão não aponta qualquer método. O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. O método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado.

Os métodos admitidos pela norma são o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. Embora com uma denominação diferente, verificamos que já são estes os métodos utilizados em Portugal, pelo que a alterações não serão relevantes

De acordo com a NCRF 10 (transposição da IAS 23 – Custos de empréstimos obtidos), para os custos de empréstimos, é indicado um tratamento de referência e permitido um tratamento alternativo, à semelhança do preconizado pelo POC, sendo que é permitida a capitalização como método alternativo dos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível.

O reconhecimento de uma perda por imparidade deverá ocorrer quando as entidades verificarem que o valor contabilístico dos seus activos é mais elevado que a sua quantia recuperável (que se entende como o maior entre o valor de uso e o valor da sua venda). Desta forma, a imparidade é, como se depreende do conceito, altamente dependente de julgamentos pessoais, mas que na sua essência tem o objectivo de impedir sobreavaliações de activos e contribuir para uma correcta imagem das DF.

3.1.3 Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (NCRF 21 / IAS 37)

Conforme referido no §1, o objectivo da NCRF 21 (IAS 37) é o de prescrever a contabilização e divulgação apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que é divulgada informação suficiente para que o utilizador possa compreender a respectiva natureza, tempestividade e quantia. Esta norma, aplica-se assim, a todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, exceptuando aqueles que sejam objecto de regulação em outra norma. Desta forma, esta norma não abrange por exemplo as provisões que visem corrigir o valor dos activos.

A norma define provisões, como sendo passivos cujo valor ou data de liquidação é incerta, sendo o passivo, um conjunto de obrigações presentes resultantes de eventos passados, da liquidação das quais se espera que resulte uma saída de recursos incorporando benefícios económicos.

Desta forma, uma provisão deverá ser reconhecida quando §13:

- A entidade tem uma obrigação presente como resultado de um evento passado;
- É provável que venha a ser exigida uma saída de recursos que incorporam benefícios económicos para satisfazer a obrigação; e,
- É possível estimar o seu valor de modo fiável.

Conforme refere a norma no §35, as provisões deverão ser mensuradas com base na melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de balanço. A melhor estimativa de dispêndio para liquidar a obrigação presente é uma quantia que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data de balanço.

As provisões deverão ser reconhecidas tendo em consideração o efeito do valor temporal do dinheiro, pelo seu valor bruto, descontando eventuais ganhos da alienação esperada de activos ou reembolsos §§45 a 47. Deverão ser revistas à data de balanço e ajustadas, se necessário, de forma a reflectir da melhor forma a estimativa corrente, devendo reverter se desaparecer a probabilidade que será necessário um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação §58.

A entidade deverá proceder ao uso das provisões somente para dispêndios em relação aos quais a provisão foi originalmente reconhecida §60. Conforme refere a norma §§26 a 34, relativamente aos activos e passivos contingentes, e não obstante deverem ser divulgados em determinadas circunstâncias, os mesmos não deverão ser reconhecidos no balanço nem na DR.

Note-se que por activo contingente, entende-se activos possíveis resultantes de eventos passados cuja existência só será confirmada pela ocorrência ou falta de ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não são totalmente controlados pela entidade. Por passivos contingente, obrigações possíveis resultantes de eventos passados cuja existência só será confirmada pela ocorrência ou falta de ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não são totalmente controlados pela entidade.

De notar que o POC actual (ponto 3.9), refere que as provisões têm por objecto reconhecer as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência, não podendo ter por objecto corrigir os valores dos elementos do activo. A correcção a valores do activo é efectuada, segundo o disposto no ponto 2.12 do POC, através de ajustamentos, tendo um peso elevado na contabilidade nacional, nomeadamente ao nível dos ajustamentos para créditos de cobrança duvidosa e para depreciação de existências.⁵⁵

⁵⁵ Note-se que o conceito de provisões foi alterado no normativo nacional pelo DL 35/2005 fazendo a aproximação às normas do IASB, sendo que anteriormente também as reduções dos valores do activo eram consideradas provisões.

As perdas de valores dos activos são reguladas na NCRF 12 (imparidade de activos), existindo, no entanto, em algumas normas, disposições específicas relativas a esta matéria.

3.1.4 Subsídios (NCRF 22 / IAS 20)

A contabilização dos subsídios do Governo e divulgação dos apoios do Governo é objecto de regulação na NCRF 22.

Importa desde já referir que segundo a norma, o apoio do Governo, se traduz na acção de proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. Note-se que, a maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para com o Governo. Note-se que um empréstimo perdoável do Governo é tratado como um subsídio do Governo quando haja segurança razoável de que a entidade satisfará as condições de perdão do empréstimo.

Estando em presença de subsídios monetários, a norma no §13 indica que os mesmos devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser directamente creditados ao capital próprio. Assim devem ser reconhecidos na demonstração dos resultados numa base sistemática e racional durante os períodos contabilísticos necessários para balanceá-los com os custos relacionados.

Assim, os subsídios relacionados com activos depreciables são reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é reconhecida. Estando em presença de activos não depreciables, os mesmos podem também requerer o cumprimento de certas obrigações e serão então reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Como exemplo, temos o facto de um subsídio de terrenos, poder ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante a vida do edifício.

No caso de subsídios não monetários, deverá ser avaliado o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o activo por esse justo valor. Caso

este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o activo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal. Os subsídios devem ser apresentados no balanço como rendimentos diferidos, sendo reconhecidos numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.

O POC actual divide os subsídios em:

- Subsídios ao investimento: subsídios associados com activos;
- Subsídios à exploração: subsídios concedidos à entidade com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, cuja atribuição ao período não oferece dúvidas e;
- Subsídios que não se destinem a investimentos amortizáveis nem à exploração.

Assim, actualmente a forma de contabilização dos subsídios relacionados com activos é a seguinte:

- Activos amortizáveis: como um proveito diferido, a transferir para proveitos extraordinários numa base sistemática à medida que forem contabilizadas as amortizações do activo a que respeitam;
- Activos não amortizáveis: como uma reserva a incluir no capital próprio

A contabilização dos subsídios relacionados com resultados é efectuada em proveitos operacionais, através da conta subsídios à exploração.

Finalmente, importa referir que nos termos da NCRF 7 e da NCRF 6, os subsídios relacionados com activos podem ser contabilizados abatendo directamente o valor à conta do activo respectivo, o que não é permitido actualmente. Realce-se que a diferença para o tratamento contabilístico actual reside no facto dos subsídios relacionados com activos não amortizáveis deixarem de poder ser contabilizados directamente nos capitais próprios, sendo que relativamente à imputação a rendimentos dos subsídios ela deixará de ser efectuada através de resultados extraordinários, para passar a ser efectuada através de rendimentos operacionais.

3.1.5 Os efeitos de alterações de taxas de câmbio (NCRF 23 / IAS 21)

O objectivo da NCRF 23 é o de prescrever como incluir as transacções em moeda estrangeira e as operações estrangeiras nas DF de uma entidade e como transpor DF para uma moeda de apresentação.

Para tal, esta norma apresenta o conceito de moeda funcional, referindo que o passo inicial para a aplicação desta norma é a escolha da mesma, definida como “a moeda do ambiente económico⁵⁶ principal no qual a entidade opera”.

A norma no seu §37 admite a apresentação das DF numa moeda diferente da funcional, designando-se essa moeda como “moeda de apresentação”. No caso de consolidação de contas ou de existência de sucursais, as DF deverão ser transpostas para a “moeda de apresentação” adoptada pela entidade principal §18.

As transacções em moeda estrangeira deverão, segundo o § 21 da norma, ser registadas na moeda funcional, devendo este valor ser apurado pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção.

O POC apresenta no seu sub capítulo o tratamento das dívidas em moeda estrangeira, sendo que:

- As operações em moeda estrangeira são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade.
- À data do balanço, as dívidas de ou a terceiros resultantes dessas operações, em relação às quais não exista fixação ou garantia de câmbio, são actualizadas com base no câmbio dessa data.

Quanto ao reconhecimento das diferenças de câmbio (favoráveis ou desfavoráveis) no POC, elas deverão ser reconhecidas como resultados do exercício, a não ser que sendo favoráveis resultem de dívidas a médio e longo prazo, deverão ser diferidas, caso existam expectativas razoáveis de que o ganho é reversível. Este diferimento ocorrerá até que elas se realizem. O POC prevê ainda outra excepção que é no caso de diferenças de câmbio

⁵⁶ Segundo o §9, o ambiente económico principal no qual uma entidade opera, é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta o dinheiro.

provenientes de financiamentos destinados a imobilizações, admite-se que sejam imputadas a estas somente durante o período em que tais imobilizações estiverem em curso.

A NCRF 23 para os ajustamentos entre a taxa de câmbio da operação e a taxa de encerramento, prevê sempre a contabilização como resultado do exercício, não permitindo os diferimentos constantes no POC actual.

Reconhecidas inicialmente as operações, deverá ainda ser efectuada a distinção entre itens monetários e itens não monetários, uma vez que têm tratamentos contabilísticos diferenciados. Atentemos no seguinte quadro:⁵⁷

Quadro 3: Reconhecimento das Diferenças de Câmbio

Itens		Actualização à data de Balanço	Reconhecimento de diferenças de câmbio
Monetários		A sua quantia escriturada tem de ser actualizada segundo a taxa de câmbio à data do balanço	Para além das actualizações realizadas à data do balanço, tratando-se de itens monetários, sempre que ocorra a liquidação parcial ou total das dívidas do activo ou do passivo, as diferenças de câmbio daí decorrentes devem ser reconhecidas no exercício respectivo por contrapartida de resultados.
Não monetários	Registados pelo custo histórico em moeda estrangeira	A sua quantia escriturada tem de ser actualizada segundo a taxa de câmbio à data da transacção	As diferenças de câmbio devem ser reconhecidas da mesma forma que os ganhos ou perdas relativos a esses itens, ou seja, tendo por

⁵⁷ Retirado de (Relatório CEF, 2006, p. 118)

	Registados pelo justo valor em moeda estrangeira	A sua quantia escriturada tem de ser actualizada segundo a taxa de câmbio à data em que o justo valor foi determinado.	contrapartida o capital próprio ou os resultados.
--	--------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------

3.1.6 Activos intangíveis (NCRF 6 / IAS 38)

O objectivo da NCRF 6 é o de prescrever o tratamento contabilístico de AI que não sejam tratados especificamente noutra norma. Para tal, a norma apresenta a definição de AI e o respectivo critério de reconhecimento no Balanço, exigindo que a entidade reconheça um AI se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos §1. Assim, para que se reconheça um item como AI⁵⁸, é necessária a satisfação de dois critérios: a própria definição de activo e o reconhecimento.

Este critério de reconhecimento deverá ser aplicado às despesas suportadas com AI, na data em que as mesmas ocorrem, nomeadamente despesas para adquirir ou desenvolver internamente AI, para adicionar ou substituir uma parte de AI e para adicionar um serviço a AI, e a activos (separados do goodwill) adquiridos no âmbito de uma concentração de actividades empresariais.

Quanto aos AI desenvolvidos internamente, importa segundo a NCRF 6, definir as fases de pesquisa e desenvolvimento, como fases de formação do activo §52. Segundo a norma, todas as despesas ocorridas na fase de pesquisa do produto deverão ser reconhecidas como gastos do período em que ocorrem, uma vez que nesta fase a entidade não pode demonstrar que o activo irá gerar benefícios económicos futuros. Também os dispêndios

⁵⁸ A NCRF 6 dá a seguinte definição de AI: “activos não monetários identificáveis sem substância física”

ocorridos na fase de desenvolvimento deverão ser contabilizados como gastos do período, excepto se a entidade puder demonstrar:

- A possibilidade técnica de completar o intangível de modo a que fique disponível para utilização ou venda;
- A intenção de completar o intangível e de o utilizar ou vender;
- A capacidade para utilizar ou vender o intangível;
- A forma como o intangível irá gerar os benefícios económicos futuros;
- A disponibilidade dos recursos técnicos e financeiros necessários para completar o desenvolvimento e para utilizar ou vender o intangível; e
- A capacidade para determinar de modo fiável o valor das despesas atribuíveis ao intangível durante o seu desenvolvimento

Note-se que o goodwill gerado internamente não deverá ser contabilizado como AI, porque não é um recurso identificável controlado pela empresa cujo custo possa ser determinado de modo fiável.

Relativamente à mensuração, a entidade deve, após o reconhecimento inicial pelo custo, optar pelo modelo do custo, ou pela revalorização §72. Aquando da aplicação do modelo do custo, o activo é contabilizado pelo seu custo menos depreciações e perdas por imparidade acumuladas. Se a empresa aplicar o modelo da revalorização, contabilizará o AI pelo justo valor à data de revalorização menos depreciações acumuladas subsequentes e perdas por imparidade acumuladas. As variações da revalorização, seguem a contabilização referida na NCRF 7, apresentada anteriormente.

Em suma, comparando com o actual normativo nacional, temos:

- Despesas investigação:
 - No normativo nacional (DC 7), prevê-se a possibilidade de, excepcionalmente, se reconhecerem algumas destas despesas no activo.⁵⁹
 - NCRF 6 exige o seu reconhecimento obrigatoriamente como custo do período em que ocorrem.
- Despesas de desenvolvimento:

⁵⁹ Se a empresa conseguir assegurar de forma inequívoca que essas despesas produzirão benefícios económicos futuros.

- A NCRF 6 e a legislação portuguesa coincidem ao requerer um conjunto de condições necessárias para o reconhecimento das despesas no activo, as quais são, na sua essência, idênticas. Porém, no caso de se verificarem estas condições, a norma exige o reconhecimento das respectivas despesas no activo, enquanto que o normativo nacional permite o reconhecimento das despesas no activo ou como custo do período.
- Nos casos em que não seja possível separar a fase da pesquisa da fase do desenvolvimento, segundo a NCRF 6, todos os dispêndios devem ser considerados como gasto do exercício.
- Despesas de constituição e marcas geradas internamente: a NCRF 6 identifica ainda um conjunto de AI desenvolvidos internamente que não devem ser reconhecidos por dificuldades de valorização, dado não se conseguirem distinguir de custos de desenvolver a empresa no seu todo. São exemplos, as marcas, cabeçalhos, listas de clientes, que deverão ser reconhecidos como custo por não cumprirem os critérios de reconhecimento. por exemplo, as despesas de constituição. O POC é omissivo relativamente a estas questões e, pelo contrário, prevê o reconhecimento das despesas de constituição como um AI no Balanço.
- É permitida pela NCRF 6 a utilização do justo valor, sendo que o POC apenas permite a utilização do custo histórico.

Quanto à depreciação dos AI, deverá ser efectuada uma estimativa correcta da vida útil destes activos, de acordo com o disposto nos §§88 a 96 da norma, para que a depreciação reflecta adequadamente o consumo dos benefícios económicos por si gerados ao longo do tempo.⁶⁰

3.1.7 Inventários (NCRF 18 /IAS 2)

Conforme referido no §1 da NCRF 18, o objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um assunto primordial na contabilização dos

⁶⁰ Quando aos métodos de amortização, período de amortização, início de amortização mensuração, mensuração após o reconhecimento, aplicam-se os mesmos conceitos dos activos fixos tangíveis, previstos no ponto 7.1.5 do presente trabalho.

inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo e a ser transportada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como um gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

No que concerne à valorização, os inventários deverão se mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, existindo assim uma coincidência entre o actual normativo e a NCRF 18. No entanto, e conforme refere Moraes e Lourenço (2005, p. 61), *“o mesmo não se verifica com as existências detidas para integração na produção. Contrariamente à legislação portuguesa, que exige a valorização destas existências ao menor entre o custo e o valor de reposição, a NCRF 18 prevê a sua valorização ao menor entre o custo e o valor realizável líquido, entendido como o valor de venda do produto acabado em que aquelas existências serão integradas, deduzido do respectivo custo de transformação e de comercialização. Assim, segundo o normativo do IASB, só será apropriado proceder à diminuição do valor contabilístico das existências detidas para integração na produção para o respectivo valor realizável líquido quando existir a expectativa de que o produto final em que as mesmas serão integradas irá ser vendido por uma quantia inferior ao seu custo.”*

O custo dos inventários deverá incluir, conforme o § 10 da norma, todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos suportados, necessários à produção e colocação no local de armazenamento. Neste sentido deverão ser incluídos também os chamados custos de conversão, ou sejam os directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra directa e gastos gerais fixos e variáveis, relacionados com a produção §12. Ao custo da compra, deduzem-se os descontos comerciais, abatimentos e itens semelhantes, excluindo-se do valor dos inventários desperdícios anormais, mão de obra improdutiva, gastos administrativos, custos de armazenamento e custos de venda, conforme § 16 da Norma. Verificamos assim que neste particular não existem diferenças relativamente ao normativo actual, sendo de realçar apenas que o POC permite que os custos industriais fixos possam ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção, sendo que a NCRF 7, impõe a imputação destes custos ao custo dos inventários.

Como técnicas de mensuração do custo, são aceites pela norma, sob certas condições, o método do custo e o método do retalho §§ 21 e 22, coincidindo com a actual lei portuguesa.

O apuramento do custo dos itens de inventários que não sejam intermutáveis ou que sejam produzidos far-se-á de acordo com o uso da identificação específica dos seus custos individuais sendo que sempre que isso não for possível será usado o método FIFO ou custo médio ponderado, devendo no entanto ser usado o mesmo critério para os inventários que tenham a mesma natureza ou uso semelhante § 25. Assim, em relação aos métodos de custeio de saídas, enquanto o POC, no ponto 5.3.11, permite a utilização do custo específico, custo médio ponderado, FIFO, LIFO e custo padrão, a Norma, não permite a utilização do critério valorimétrico LIFO. Para a não utilização deste critério, o IASB aponta as seguintes razões justificativas, que passamos a transcrever (Morais e Lourenço, 2004, p. 106):

- *“O pressuposto de que as existências são consumidas ou vendidas em primeiro lugar, não constitui geralmente uma representação fiável do actual fluxo de existências;*
- *O critério LIFO é utilizado como uma tentativa de anular uma deficiência do modelo contabilístico convencional, ou seja, a valorização do rédito a preços actuais e do custo dos produtos vendidos a preços antigos, mas através da imposição de um pressuposto irrealista sobre o movimento das existências;*
- *A utilização do critério LIFO conduz ao apuramento do resultado como uma diferença entre o rédito e o valor da reposição das existências vendidas determinado com referência à data da última aquisição anterior àquela venda.*

Deste modo, o IASB considera que o LIFO não é um verdadeiro método sistemático que deva ser utilizado no reconhecimento do efeito das alterações dos preços nos resultados da entidade;

- *A utilização do critério LIFO conduz à valorização das existências no Balanço por um montante que poderá não ter qualquer relação com o actual valor de reposição;*
- *Não é apropriado permitir a utilização de um procedimento que conduz à valorização dos resultados que não é consistente com a valorização das existências no Balanço. Note-se que a utilização do critério LIFO traduz-se no reconhecimento do efeito das alterações de preços apenas na Demonstração dos Resultados, contrariamente ao que se verifica no Balanço; e*

- *O critério LIFO generalizou-se por razões de ordem fiscal, mas há países que só permitem a sua utilização para efeitos fiscais quando o mesmo é utilizado também para efeitos contabilísticos. Porém, o IASB considera que o problema fiscal não proporciona uma base conceptual adequada para a selecção do critério contabilístico mais adequado e que não é correcto aceitar um procedimento contabilístico desadequado para que as entidades de alguns países possam usufruir de vantagens em termos fiscais.”*

A legislação portuguesa é coincidente com a norma em análise quanto à definição de valor realizável líquido.⁶¹ Assim, no final de cada período o valor pelo qual os inventários estão apresentados no balanço não deverá exceder o seu valor realizável líquido, sendo que, se necessário, deverá ser criado um ajustamento. Este ajustamento deverá ser reconhecido como um gasto no período em que a redução ou outra perda ocorra. Se o inverso ocorrer §33, ou seja, se o ajustamento efectuado anteriormente reverter, em virtude de um aumento do valor realizável líquido, então deverá ser reconhecida uma redução do gasto, no período em que essa reversão ocorra.

Finalmente, aquando da venda dos itens de inventário, deverá ser reconhecido um gasto correspondente à quantia escriturada desses itens, devendo existir um adequado balanceamento com o reconhecimento do rédito §34.

3.1.8 Leasing (NCRF 9 / IAS 17)

O objectivo da NCRF 9 (baseada na IAS 17) é o de prescrever, para os locadores e para os locatários, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas aplicáveis às locações, quer sejam financeiras ou operacionais. Refira-se que esta matéria está tratada no actual normativo nacional na DC 25 – Locações, que consagra os aspectos mais relevantes constantes da IAS 17.

Assim, a NCRF 9 e a legislação portuguesa são coincidentes no que respeita ao conceito de locações e à sua classificação em financeiras e operacionais. Segundo a norma,

⁶¹ A definição apresentada no § 6, refere que é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda.

uma locação é financeira quando ocorre a transferência substancial de todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, podendo o contrato ser com ou sem opção de compra.

Desta forma, partindo do conceito de locação, que conforme referido na norma é o acordo através do qual o locador transfere para o locatário, por contrapartida de um pagamento ou de uma série de pagamentos, o direito de utilizar um activo por um período de tempo acordado, teremos que posteriormente (à semelhança do que acontece actualmente no normativo nacional), proceder à sua classificação em:

- Locação financeira: locação em que o locador transfere substancialmente todos os riscos e retornos inerentes à posse de um activo, independentemente do título de propriedade poder ou não vir a ser transferido;
- Locação operacional: locação que não seja de considerar como financeira

Existem ainda um conjunto de indicadores de que uma locação deverá ser classificada como uma locação financeira, existindo coincidência entre a DC 25 e a NCRF 9, e que são quando:

- Ocorre transferência da propriedade do activo para o locatário no fim do prazo de locação;
- Existe opção de compra do activo por um preço mais baixo que o justo valor à data em a opção se torne exercível;
- O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do activo;
- No início da locação o valor dos pagamentos mínimos ascende a, pelo menos, substancialmente, todo o justo valor do activo;
- A natureza especializada do activo, que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações;
- Locatário puder cancelar a locação e as perdas associadas são suportadas pelo locatário;
- Os ganhos ou as perdas da variação do justo valor do residual serem do locatário;
- O locatário tem a capacidade de continuar a locação por um segundo período com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

Quanto à contabilização das locações nas DF dos locatários, os mesmos deverão reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços, sendo que a

quantia reconhecida deverá ser a menor do justo valor da propriedade locada e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação, determinado usando como factor de desconto a taxa de juro implícita da locação ou caso não seja possível a taxa incremental de financiamento do locatário §20.

Na mensuração subsequente e, de acordo com o §23, os locatários deverão repartir os pagamentos da locação entre encargos financeiros e redução do passivo pendente, imputando os encargos financeiros aos períodos durante o prazo de locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo para cada período.

A locação financeira dará ainda lugar à depreciação dos activos locados, sendo que os mesmos devem ser depreciados numa base semelhante à dos outros activos possuídos pela empresa e objecto de amortização.

Em relação à contabilização das operações nas contas dos locadores, refira-se que os mesmos devem reconhecer os activos detidos sob uma locação financeira como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido da locação.

Quanto à locação operacional, NCRF 9 e a legislação portuguesa são coincidentes ao exigir o reconhecimento dos pagamentos relativos à locação operacional como custo, na Demonstração dos Resultados do locatário. Contrariamente à legislação portuguesa, a NCRF 9 identifica claramente o tratamento contabilístico das locações operacionais nas DF do locador. Assim, os recebimentos relativos à locação operacional devem ser reconhecidos como réditos, na Demonstração dos Resultados, de forma constante ao longo do prazo da locação, a não ser que outra base sistemática seja mais representativa do padrão de diminuição dos benefícios económicos futuros associados ao bem locado.

Relativamente ao tratamento do LEASE BACK (vendas seguidas de uma locação), a NCRF 9 e a legislação portuguesa são coincidentes no que respeita ao tratamento contabilístico das vendas seguidas de uma locação, nas DF do locador. Assim, no caso de estarmos em presença de uma locação financeira, o excesso do produto da venda sobre o valor contabilístico não deve ser reconhecido de imediato na Demonstração dos Resultados, mas sim diferido e amortizado durante o prazo da locação §52. Já se estivermos em presença de uma operação desta natureza numa locação operacional, se o preço de venda coincidir com o justo valor: reconhecer de imediato o ganho ou a perda na Demonstração dos Resultados §54.

3.1.9 Impostos diferidos (NCRF 25 / IAS 12)

A temática relativa aos impostos diferidos não é novidade em Portugal. Assim, no nosso ordenamento contabilístico actual estas matérias já estão tratadas na DC nº 28, que se baseou na IAS 12. Portanto, a NCRF 25 apresenta-se com uma estrutura e conteúdo muito semelhantes aos da DC nº28, uma vez que ambas se basearam na IAS 12.⁶²

Conforme refere Silva (2007, p. 225), *“é fundamentalmente da necessidade de conseguir receitas fiscais, que por vezes a Fiscalidade, embora servindo-se do resultado contabilístico como ponto de partida, estabelece normas que conduzem a diferentes critérios de qualificação dos custos e proveitos. É por isso que, por exemplo, alguns tipos de custos considerados para efeitos de apuramento do resultado contabilístico, não são considerados como dedutíveis para efeitos de apuramento do resultado fiscal.”*

O imposto corrente (imposto a pagar relativo ao exercício, calculado de acordo com as normas fiscais) é calculado a partir do lucro tributável, que normalmente não coincide com o lucro contabilístico, devido aos diferentes critérios de avaliação utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade. Como consequência, o imposto a pagar calculado de acordo com as normas fiscais, não deverá coincidir com o gasto por imposto calculado com base nos princípios contabilísticos geralmente aceites.

E é precisamente das diferenças entre normas contabilísticas e normas fiscais, que conduzem a que na contabilidade os activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal, que surge esta problemática dos impostos diferidos.

Destas diferenças, entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais, adiante designadas de “diferenças temporárias”, resultam passivos por impostos diferidos (que representam mais imposto sobre o rendimento a pagar no futuro) e

⁶² Saliente-se o que refere Guimarães (2008, p. 10) *“Porém, constatamos que a principal diferença entre as duas normas é que a NCRF 25, ao contrário da DC 28, não apresenta casos práticos (exemplos), nomeadamente o Apêndice constante da DC 28, o que se compreende pelo facto de haver uma maior aproximação conceptual e estrutural da NCRF 25 à NIC 12. No entanto, mesmo após a entrada em vigor da NCRF 25, somos da opinião que aqueles exemplos da DC 28 continuarão a constituir “doutrina” contabilística para uma melhor compreensão desta problemática dos impostos diferidos.”*

activos por impostos diferidos (que representarão poupança futura de imposto sobre o rendimento).

A problemática dos impostos diferidos, visa o tratamento contabilístico, das diferenças entre os valores contabilísticos (quantias assentadas) dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais, e também dos prejuízos fiscais compensáveis. Da existência de prejuízos fiscais resulta a possibilidade de compensação desses prejuízos com lucros tributáveis futuros. A existência desse “crédito” tem valor económico. O problema que se coloca é se devemos ou não reconhecer como activo por impostos diferidos, o montante desse direito. A contabilização do efeito tributário das diferenças temporárias, não é mais do que o reconhecimento contabilístico dos efeitos económicos futuros, em termos de mais, ou menos, pagamento de imposto sobre o rendimento, efeitos estes derivados de deferentes critérios valorimétricos para os activos e passivos utilizados pela contabilidade e fiscalidade à data da elaboração das DF.

Segundo o referido no §1 da NCRF 25, o objectivo desta NCRF é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento e em especial no que respeita a recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade e transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas DF de uma entidade.

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais de transacções e de outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos, ou seja, de uma forma consistente, o que implica que os impostos sobre o rendimento possam ser reconhecidos em resultados, através da Demonstração dos Resultados, ou no capital próprio, através da DACP.

Esta Norma trata também do reconhecimento dos activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais e de créditos fiscais não usados, da apresentação de impostos sobre o rendimento nas DF e da divulgação da informação relacionada com impostos sobre o rendimento.

Importa no entanto apresentar definições relativas a estas matérias de impostos diferidos, que são de extrema importância para a compreensão desta temática e que a norma retrata no seu §5:

- Activos por impostos diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a: (a) diferenças temporárias dedutíveis; (b) reporte de perdas fiscais não utilizadas; e (c) reporte de créditos tributáveis não utilizados.
- Base fiscal de um activo ou de um passivo: é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.
- Diferenças temporárias: são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:
 - diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada, ou;
 - diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.
- Gasto de impostos (rendimento de impostos): é a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.
- Imposto corrente: é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda) tributável de um período.
- Passivos por impostos diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

Quanto ao reconhecimento de passivos por impostos correntes e de activos por impostos correntes §§ 12 a 14, a norma refere que os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como

passivos, ou como activos por impostos correntes (activo corrente), se a quantia paga exceder a quantia devida⁶³.

Quanto ao tratamento contabilístico dos impostos diferidos, o reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos encontra-se previsto na norma em análise nos §§ 15 a 42.⁶⁴

Segundo Guimarães (2008, p. 7) *“para identificarmos as situações potencialmente geradoras de impostos diferidos conforme refere temos de nos situar no exercício que estamos a encerrar e verificar as situações/operações contabilísticas, susceptíveis de reconhecimento de impostos diferidos, efectuando o respectivo enquadramento fiscal em IRC/IRS. Com efeito, devemos interrogar-nos se essas operações transitam de exercícios passados e têm reflexos (revertem) no próprio exercício e ou nos exercícios futuros em termos de IRC/IRS. E, ainda, se situações de divergência entre as normas contabilísticas e fiscais ocorridas no presente exercício têm ou não impacto fiscal futuro. O mesmo será interrogar, se em qualquer dos casos há ou não acréscimo ou decréscimo de tributação nos exercícios subsequentes ao da ocorrência das diferenças (temporárias tributáveis ou temporárias dedutíveis)? Ou será que não há lugar a qualquer reversão e a operação apenas tem efeito no exercício de encerramento em análise, i.e., extingue-se (“morre”) nesse exercício? No primeiro caso (reversão), estamos na presença de “Diferenças Temporárias Tributáveis” (a acrescer aos lucros tributáveis futuros) ou “Diferenças Temporárias Dedutíveis (a deduzir ao lucros tributáveis futuros), susceptíveis de contabilização de ID (conta 862 do POC). No segundo*

⁶³ Em suma, no que toca ao reconhecimento, refere Silva (2007, p. 234): *“existem duas correntes de reconhecimento: 1. Reconhecimento total das diferenças temporárias, segundo a qual todas as diferenças temporárias surgidas num exercício devem tomar-se em conta para o cálculo do gasto por imposto e para o cálculo dos activos e passivos por impostos diferidos. É a corrente dominante (NCRF 25, FASB 109 e D.C. nº 28), excepto no que toca á observância do princípio da prudência no reconhecimento de activos por impostos diferidos. 2. Reconhecimento parcial das diferenças temporárias, segundo a qual se devem reconhecer unicamente as diferenças temporárias que presumivelmente vão reverter dentro dum período determinado (3 a 5 anos-SAP nº 15, mais de 3 anos- NIC 12 versão 1979, normas estas entretanto revogadas ou alteradas), ou que não sejam consideradas diferenças recorrentes.”*

⁶⁴ De referir apenas que a NCRF 25 e a DC nº28 são coincidentes no que respeita ao conceito de passivo por impostos diferidos, ao critério de reconhecimento e reconhecimento de passivos por impostos diferidos, ao reconhecimento e valorização de activos por impostos diferidos, sendo também coincidentes, no que respeita ao tratamento contabilístico do imposto de determinadas situações específicas, nomeadamente, dos activos valorizados ao justo valor, do reconhecimento inicial de activos e passivos e dos investimentos em subsidiárias, associadas e em empreendimentos conjuntos.

caso, são “diferenças permanentes” ou “diferenças definitivas”, não originando ID, afectando apenas o “imposto corrente” do exercício (conta 861 do POC).”

Assim, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis⁶⁵. As diferenças temporárias tributáveis originam passivos por impostos diferidos, isto é, delas, resultará no futuro, um incremento de tributação em imposto sobre o rendimento. Não se reconhecem passivos por impostos diferidos relativos a estas diferenças nos seguintes casos:

- a) Trespasse em sentido contabilístico (Goodwill), sempre que as amortizações desse trespasse não sejam aceites fiscalmente, apesar de existir uma diferença entre o valor contabilístico e a base tributável (em principio nula), o reconhecimento do efeito fiscal, faria apenas aumentar o valor desse mesmo trespasse. Como o trespasse, já de si é um valor residual, a norma proíbe o reconhecimento do passivo por impostos diferidos.
- b) Reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo, numa transacção que não seja uma concentração empresarial e, não afecte, no momento da transacção, nem o resultado contabilístico nem o resultado fiscal.⁶⁶

Os passivos por impostos diferidos devem ser reconhecidos, no Balanço, como passivos não correntes ou na respectiva rubrica de capital próprio, ou reconhecidos, na

⁶⁵ Destas diferenças resulta um incremento de tributação quando a quantia assentada do activo for recuperada ou a do passivo for liquidada. Como exemplos temos:

- Reavaliações do activo imobilizado, quer efectuadas com base em diploma legal, quer efectuadas com fins meramente económicos. No caso de reservas de reavaliação efectuadas com base em diploma legal, os 40% do excesso de amortizações contabilizadas nos diferentes exercícios, constituem já uma reversão da diferença temporária originada pela reavaliação;
- Quotas perdidas de amortizações, que originam, no futuro, um custo contabilístico não aceite fiscalmente;
- Custo fiscal anterior ao custo contabilístico (caso dos prejuízos fiscais imputados por Agrupamentos Complementares de Empresas).

⁶⁶ Acerca deste assunto, refere Silva (2007, p. 234), “*Numa concentração empresarial, em que se utilize o método da compra, o trespasse é a diferença entre o valor de aquisição e os justos valores dos activos e passivos identificáveis. Ora, os justos valores podem (e normalmente isso acontece) não coincidir com as bases fiscais dos elementos. Geram-se assim diferenças temporárias tributáveis, cujo efeito tributário afecta o valor do próprio trespasse; - Quando do reconhecimento inicial do elemento exista uma diferença temporária tributável que não afecte nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal, não se reconhece qualquer passivo por impostos diferidos. Na legislação fiscal portuguesa, é o caso de, por exemplo, da aquisição de uma viatura ligeira de passageiros ou mista por 40.000 euros, quando a amortização aceite para efeitos fiscais apenas incide sobre 29.927,87 euros. Neste caso, a norma proíbe o reconhecimento do passivo por impostos diferidos, já que tal reconhecimento “equivalaria a empolar injustificadamente o activo e o passivo”.*”

Demonstração dos Resultados, como rendimentos ou gastos, excepto se o imposto for originado por:

- Transacções ou eventos que devam ser reconhecidos no capital próprio;
- Reconhecimento inicial do goodwill.

Quanto aos activos por impostos diferidos, a norma define como sendo o valor do imposto sobre o rendimento, a recuperar em períodos futuros, relativo a reporte de prejuízos fiscais não utilizados, reporte de benefícios fiscais não utilizados e diferenças temporárias dedutíveis.

A NCRF 25 estabelece que deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis⁶⁷, desde que se espere venham a existir lucros fiscais no futuro que possibilitem a recuperação dessas diferenças, excepto quando provenham do reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo numa transacção que:

- a. Não seja uma concentração de empresas e;
- b. Não afecte, no momento da transacção, nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal.

Das diferenças temporárias dedutíveis, resultarão menos impostos a pagar no futuro, quando a quantia assentada do activo for realizada ou a quantia assentada do passivo for liquidada.

Os activos por impostos diferidos devem ser reconhecidos, no Balanço, como activos não correntes ou na respectiva rubrica de capital próprio, ou reconhecidos na DR com rendimentos ou gastos, excepto se forem derivados de:

- Transacções ou eventos que devam ser reconhecidos no capital próprio;
- Concentrações de negócios que sejam aquisições.

Os activos por impostos diferidos relativos a perdas e créditos fiscais não utilizados, deverão ser reconhecidos quando for provável que venham a existir lucros tributáveis contra os quais o activo por imposto diferido possa ser utilizado.⁶⁸

⁶⁷ São exemplos de diferenças temporárias dedutíveis

- Custo contabilístico anterior ao custo fiscal (Provisões/ajustamentos não dedutíveis ou excessivas);
- Proveito Fiscal anterior ao proveito contabilístico (ex. lucros tributáveis imputados por ACE).

⁶⁸ Note-se que, segundo a norma, independentemente da probabilidade de obtenção futura de lucros tributáveis que permitam a recuperação dos activos por impostos diferidos, um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido sempre que existam passivos por impostos diferidos, e até ao limite destes, sempre que se preveja

Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço, e devem reflectir as consequências fiscais que se seguem derivadas da forma pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.

Ainda, segundo a norma no §47, activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados, devendo, de acordo com o § 50, a sua quantia ser revista à data de cada balanço.

3.1.10 Benefícios dos empregados (NCRF 28 / IAS 19)

A NCRF 28, tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 19 - Benefícios dos Empregados, sendo que no actual normativo nacional esta matéria se encontra tratada na DC nº19 da CNC.⁶⁹

Esta NCRF prescreve a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados, devendo uma entidade reconhecer um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios de empregados a serem pagos no futuro e um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca dos benefícios do empregado.

que as diferenças temporárias tributáveis vão reverter no mesmo período das diferenças temporárias dedutíveis. No que toca ao reconhecimento de activos por impostos diferidos resultantes de prejuízos fiscais, há que assegurar que os prejuízos fiscais são compensados com lucros tributáveis dentro do período legal de compensação.

⁶⁹ A NCRF 28 e a legislação portuguesa são coincidentes relativamente à maioria das situações tratadas na norma, genericamente:

- quanto ao conceito de benefícios dos empregados (porém, contrariamente à legislação portuguesa que não identifica claramente os vários tipos de benefícios dos empregados, a IAS 19 enumera quatro tipos de benefícios dos empregados).
- no que respeita ao conceito de benefícios dos empregados a curto prazo, apesar de não existir uma coincidência total nos termos utilizados pelos dois normativos.
- no que respeita ao reconhecimento e valorização de benefícios dos empregados a curto prazo.
- no que respeita ao conceito e tipologia de benefícios pós-emprego.

A norma regula a atribuição de benefícios diversos aos empregados, dividindo-os genericamente em benefícios de curto prazo, benefícios pós - emprego, benefícios a longo prazo e benefícios de cessação de emprego.

Quanto aos benefícios a curto prazo dos empregados, os mesmos contemplam tais salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses do final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes. Este tipo de benefício deverá ser contabilizado como passivo, após dedução de qualquer quantia já paga por contrapartida de um gasto.

Os benefícios pós - emprego, são os que são pagáveis após a conclusão do emprego, tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós emprego e cuidados médicos pós emprego. Os planos originadores deste tipo de benefícios poderão ser classificados como planos de contribuição definida ou como planos de benefícios definidos, dependendo da substância económica do plano que resulte dos seus principais termos e condições.

“Quanto aos planos de contribuição definida, os mesmos resultam no reconhecimento da contribuição a pagar como um passivo por contrapartida de um gasto. Quanto aos planos de benefícios definidos está associada a definição de pressupostos e a utilização de métodos de valorização actuarial específicos para o apuramento das respectivas responsabilidades e dos montantes a reconhecer como passivo (ou, quando aplicável e sujeito a certos limites, como activo) como gasto ou como rendimento. Aos planos de benefícios definidos pode estar afecta, ou não, a constituição de um fundo, com vista ao financiamento das respectivas responsabilidades.” (Relatório CEF, 2006, p. 82).

No que diz respeito a benefícios a longo prazo dos empregados, a norma referencia a licença de longo serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios de longo serviço, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis completamente dentro de doze meses após o final do período.

Relativamente aos benefícios de cessação de emprego, os mesmos são resultantes da decisão de cessar o serviço de um empregado, ou grupo de empregados, antes da data normal

de reforma ou da decisão de proporcionar benefícios como resultado de oferta de saída voluntária. Devem ser reconhecidos sob a forma de um passivo por contrapartida de um gasto.

3.1.11 Empreendimentos conjuntos e Investimentos em Associadas (NCRF 13 / IAS 28 e 31)

A NCRF 13 tem por base as IAS 31 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e IAS 28 - Investimentos em Associadas.

Segundo o § 1, o objectivo desta NCRF é o de prescrever o tratamento para os interesses em empreendimentos conjuntos, independentemente da forma jurídica que possam revestir (como, por exemplo: agrupamentos complementares de empresas, consórcios, agrupamentos europeus de interesse económico e associações em participação) e para os investimentos em associadas⁷⁰. Esta Norma proporciona orientação prática para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos interesses em empreendimentos conjuntos e dos investimentos em associadas. Também proporciona orientação no que concerne às formas que podem assumir os empreendimentos conjuntos e à determinação da existência de influência significativa⁷¹

Assim se o investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20 % ou mais do poder de voto na investida, presume-se que tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. Se o investidor detiver, directa, ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20 % do poder de voto na investida, presume-se que não tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. A existência de outro investidor, que detenha

⁷⁰ Segundo a NCRF 13 e a NCRF 15, associada: é uma entidade sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto. Subsidiária: é uma entidade que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa - mãe); Empresa-mãe: é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias; Grupo: é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

⁷¹ Segundo esta norma, influência significativa: é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma actividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo. A NCRF 13 e a legislação portuguesa são coincidentes ao identificar a influência significativa como o critério a utilizar na classificação de uma entidade como associada e ao apresentar a presunção dos 20%. Porém, a IAS 28 acrescenta o conceito de influência significativa e algumas orientações adicionais para efeito da sua aplicação.

uma participação maioritária ou substancial, não impede necessariamente que se exerça influência significativa.

A existência de um acordo contratual é um elemento essencial para distinguir os interesses em empreendimentos conjuntos dos investimentos em associadas. As actividades que não tenham acordo contratual para estabelecer o controlo conjunto não são empreendimentos conjuntos para o âmbito desta Norma.

Como tipos de empreendimentos conjuntos (actividade económica empreendida por dois ou mais parceiros, sujeita a controlo conjunto destes mediante um acordo contratual) a norma identifica: operações conjuntamente controladas, activos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas, sendo que todos têm como características comuns dois ou mais empreendedores estarem ligados por um acordo contratual e o acordo contratual estabelecer o controlo conjunto.

Sendo o controlo o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma, a norma refere-se a controlo conjunto com sendo a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma actividade económica e, existe apenas, quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores). O empreendedor é assim um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento.

No que diz respeito aos interesses em operações conjuntamente controladas⁷², um empreendedor deve reconhecer nas suas DF os activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas. Já no que respeita ao interesse em activos conjuntamente controlados⁷³, o empreendedor deverá reconhecer nas suas DF:

⁷² Quando se está perante operações conjuntamente controladas, não há lugar à constituição de uma entidade separada. Em vez disso, os empreendedores participantes coordenam as suas actividades e trabalham no projecto comum, aí envolvendo os seus próprios recursos e incorrendo nos seus próprios gastos e passivos. O acordo de empreendimento conjunto proporciona geralmente meios pelos quais os réditos da venda da produção conjunta e quaisquer gastos incorridos em comum são partilhados entre os empreendedores.

⁷³ Alguns empreendimentos conjuntos envolvem o controlo conjunto, e muitas vezes a propriedade conjunta, por parte dos empreendedores, de um ou mais activos que tenham sido contribuídos ou adquiridos para a finalidade do empreendimento conjunto. Os activos são usados para a obtenção de benefícios para os empreendedores. Cada empreendedor pode ficar com uma parte da produção obtida a partir dos activos e cada um suporta uma parte acordada dos gastos incorridos.

- a) a sua parte nos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos mesmos e não como um investimento.
- b) quaisquer passivos em que tenha incorrido, por exemplo, os incorridos no financiamento da sua parte nos activos;
- c) a sua parte em quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;
- d) quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua parte em quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto e;
- e) quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto, como por exemplo, os relacionados com o financiamento do interesse do empreendedor nos activos e com a venda da sua parte da produção.

Um empreendedor pode reconhecer o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando: a consolidação proporcional, sendo que dentro desta, a norma permite dois formatos de apresentação, ou o método da equivalência proporcional.

A aplicação da consolidação proporcional significa que o balanço do empreendedor inclui a sua parte nos activos que controla conjuntamente e a sua parte nos passivos pelos quais é conjuntamente responsável. A demonstração dos resultados do empreendedor inclui a sua parte nos rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação da consolidação proporcional são semelhantes aos procedimentos para a consolidação de investimentos em subsidiárias, que estão indicados na NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

A contabilização de investimentos em associadas, isto é, participações no capital de empresas ou investimento em outras entidades onde é exercida influência significativa, mas não o controlo, quer isolada, quer partilhadamente, deverá ser efectuada utilizando método da equivalência patrimonial. Note-se que o sub capítulo 5.4.3.1 do POC estabelece que os investimentos em empresas filiais e associados poderão ser contabilizados ao custo, sem quaisquer alterações, ou, pelo método da equivalência patrimonial, contrariamente ao

estabelecido na DC 9 que aponta sempre para a utilização do método da equivalência patrimonial, a não ser em casos muito excepcionais. O regime previsto na DC nº9 é assim em tudo semelhante ao preconizado na NCRF 13.

Assim, o investimento numa entidade é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida depois da data da aquisição. A parte do investidor nos resultados da investida é reconhecida nos resultados do investidor. As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento. Podem também ser necessários ajustamentos na quantia escriturada, para alterações no interesse proporcional do investidor na investida, resultantes de alterações no seu capital próprio e que não tenham sido reconhecidas nos seus resultados. Tais alterações incluem as resultantes da revalorização de activos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida directamente no seu capital próprio.⁷⁴

Assim, um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a NCRF 14 -Concentrações de Actividades Empresariais. Portanto,

- a) o trespasse (goodwill) relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Contudo, a amortização desse trespasse (goodwill) não é permitida e não é, portanto, incluída na determinação da parte do investidor nos resultados da associada;
- b) qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada acima do custo do investimento é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído

⁷⁴ Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação descritos na NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação. Além disso, os conceitos subjacentes aos procedimentos usados na contabilização da aquisição de uma subsidiária são também adoptados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada.

como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada do período em que o investimento é adquirido.

3.1.12 Concentrações de actividades empresariais (NCRF 14 / IFRS 3)

Tendo como base a Norma Internacional de Contabilidade IFRS 3 - Concentrações de Actividades Empresariais, a NCRF 14 tem como objectivo prescrever o tratamento, por parte de uma entidade adquirente, da concentração de actividades empresariais⁷⁵. Em particular, a norma estabelece que todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra. Por isso, a adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição, e reconhece também o trespasse (goodwill), que é posteriormente testado quanto à imparidade, não sendo assim amortizado.

Segundo o §33 da norma, o trespasse (goodwill) adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Após o reconhecimento inicial ao custo, a entidade adquirente deve mensurar o trespasse (Goodwill) adquirido numa concentração de actividades empresariais pelo custo menos qualquer perda por imparidade acumulada, devendo ser testado quanto à imparidade pelo menos anualmente.⁷⁶

De acordo com o §6 da norma, uma concentração de actividades empresariais pode resultar numa relação entre empresa-mãe e subsidiária, na qual a adquirente é a empresa-mãe e a adquirida a subsidiária da adquirente. Nessas circunstâncias, a adquirente aplica esta Norma nas suas DF consolidadas.

Uma concentração de actividades empresariais poderá ainda, de acordo com a norma §7, envolver a aquisição dos activos líquidos, incluindo qualquer trespasse (goodwill), de

⁷⁵ Esta norma não se aplica nos casos de: (a) concentrações de actividades empresariais em que entidades ou actividades empresariais separadas se reúnem para formar um empreendimento conjunto; (b) concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades empresariais sob controlo comum; (c) concentrações de actividades empresariais que envolvam duas ou mais entidades mútuas. De referir ainda que no actual ordenamento contabilístico a concentração de actividades empresariais encontra-se tratada na DC 1.

⁷⁶ Contrariamente à legislação portuguesa, que prevê a amortização sistemática do goodwill (DC 1), a NCRF 14 prevê a manutenção do goodwill no activo e a realização de um teste anual de imparidade.

outra entidade em vez da compra do capital próprio da outra entidade. Uma tal concentração não resulta numa relação entre empresa - mãe e subsidiária. No entanto, embora não tipificando uma relação entre empresa - mãe e subsidiária, mas não deixa de ser uma concentração de actividades empresariais para efeitos da NCRF 14.

Para a aplicação desta norma, é imprescindível a identificação da entidade adquirente para todas as concentrações de actividades empresariais. Assim, segundo a norma, o adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou actividades empresariais concentradas.⁷⁷

Note-se que existem diferenças substanciais entre o actual normativo nacional e a NCRF 14, no que diz respeito à imputação do custo da concentração, conforme refere Morais e Lourenço (2005), nomeadamente:

- A NCRF 14 exige o reconhecimento dos activos, dos passivos e dos passivos contingentes da entidade adquirida que cumprem o respectivo critério de reconhecimento, contrariamente à DC 1, que refere apenas os activos e passivos adquiridos, e ao POC, que exige apenas o reconhecimento dos elementos que constam nas DF da entidade adquirida;
- A NCRF 14 exige a valorização dos elementos acima referidos pelo justo valor na data da concentração, independentemente de existirem ou não interesses minoritários, contrariamente à DC 1 e ao POC, que não permitem a revalorização dos activos e passivos adquiridos para o justo valor na proporção detida pelos interesses minoritários. Além disso, o POC, não clarifica como determinar os valores reavaliados, e;

⁷⁷ Segundo a definição dada na norma, controlo: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma, devendo presumir-se que uma entidade concentrada obteve o controlo de outra entidade concentrada quando adquire mais de metade dos direitos de voto da outra entidade, a menos que seja possível demonstrar que essa propriedade não constitui controlo. Mesmo que uma das entidades concentradas não adquira mais de metade dos direitos de voto de outra entidade concentrada, ela pode ter obtido o controlo da outra entidade se, como resultado da concentração, ela obtiver:

- (a) poder sobre mais de metade dos direitos de voto da outra entidade em virtude de um acordo com outros investidores, ou;
- (b) poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo, ou;
- (c) poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do órgão de gestão da outra entidade, ou;
- (d) poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do órgão de gestão da outra entidade.

- A NCRF 14 exige o reconhecimento do goodwill negativo como um proveito do período⁷⁸, contrariamente à DC 1, que exige o reconhecimento deste elemento como um proveito diferido ou como uma redução dos activos não monetários individuais adquiridos, e ao POC, que prevê o reconhecimento do goodwill negativo como um elemento do capital próprio.
- Além disso, a NCRF 14 identifica claramente o procedimento a adoptar no caso particular das aquisições por etapas e no caso particular da determinação do custo da concentração e do justo valor dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida com base em valores provisórios, contrariamente ao que se verifica na legislação portuguesa.

Finalmente, de referir apenas que, se o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis, reconhecidos de acordo com o § 23, exceder o custo da concentração de actividades empresariais, a adquirente deve reavaliar a identificação e a mensuração dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e a mensuração do custo da concentração e reconhecer imediatamente nos resultados qualquer excesso remanescente após a reavaliação

3.1.13 Investimentos em Subsidiárias e Consolidação (NCRF 15/ IAS 27)

A NCRF 15 tem por base a IAS 27 - DF Consolidadas e Separadas. O objectivo desta NCRF é o de prescrever o tratamento para os investimentos em subsidiárias e proporcionar orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação de contas. Esta norma regula também a preparação e apresentação de DF consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma empresa - mãe.

Refira-se o conceito de contas consolidadas constante na norma, como sendo as DF de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica, coincidindo com o estabelecido no POC.⁷⁹ A norma estabelece que a obrigatoriedade de elaboração de contas

⁷⁸ E após uma nova avaliação do processo de determinação do custo da concentração e de identificação e valorização dos elementos a reconhecer

⁷⁹ O objecto desta norma tem tratamento no actual normativo nacional no POC (capítulo 13 e no DL 238/91 de 2 de Julho)

consolidadas para a empresa-mãe que detenha o controlo⁸⁰ sobre uma ou mais subsidiárias, sendo que as DF consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe. Refira-se que o DL n.º238/91, permite que algumas associadas sejam excluídas do âmbito da consolidação, nomeadamente, quando exerçam actividades diferentes das restantes empresas incluídas no perímetro de consolidação, originando a sua inclusão, distorções na imagem verdadeira e apropriada das contas consolidadas. Esta exclusão não é permitida na NCRF 15.

Relativamente à apresentação das contas consolidadas, nas DF individuais de uma empresa-mãe, a valorização dos investimentos em subsidiárias deve ser efectuada de acordo com o método de equivalência patrimonial.

A valorização dos investimentos em entidades conjuntamente controladas e em associadas nas DF individuais é efectuada nos termos da NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas.

Como procedimentos de consolidação sinteticamente a norma estabelece os seguintes, existindo coincidência com o POC actual:

- Agregação das DF da entidade mãe e de cada uma das filiais;
- Anulação do valor contabilístico do investimento da entidade mãe em cada filial e da parte que lhe corresponde no capital próprio de cada filial;
- Identificação dos interesses minoritários no Balanço e na Demonstração dos Resultados, sendo que segundo a norma interesse minoritário é a parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe;
- Eliminação dos saldos resultantes de operações realizadas entre as entidades do grupo.

3.2 Tratamento de algumas situações específicas de acordo com o SNC

3.2.1 Acontecimentos após a data do balanço (NCRF 24 / IAS 10)

⁸⁰ O conceito de controlo encontra-se explicitado na análise da norma anterior.

O objectivo da NCRF 24 é o de prescrever quando é que a entidade deve ajustar as suas DF devido a acontecimentos posteriores à data do Balanço e as divulgações que deve fazer sobre a data em que as DF foram autorizadas para emissão e sobre os acontecimentos posteriores à data do Balanço §1. Note-se que a norma refere que as entidades não deverão preparar as DF numa óptica de continuidade, se após a data de balanço existirem acontecimentos que indiquem o contrário.

Acontecimentos posteriores à data do Balanço, são segundo a norma, acontecimentos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do Balanço e a data de autorização para a emissão das DF, e que poderão ser de dois tipos:

- Acontecimentos posteriores à data do Balanço que implicam ajustamentos: acontecimentos que proporcionam evidência de condições existentes à data do Balanço, e;
- Acontecimentos posteriores à data do Balanço que não implicam ajustamentos: acontecimentos que são indicativos de condições surgidas após a data do Balanço.

Relativamente aos primeiros, a entidade deve ajustar as suas DF de forma a reflectir nas mesmas esses mesmos ajustamentos. Quanto aos segundos, obviamente que não será efectuado qualquer ajustamento nas DF, embora a entidade deva proceder à sua divulgação no caso de serem materiais.

Refira-se apenas, que o normativo nacional actual neste aspecto é completamente omissivo, exigindo apenas que, no Relatório de Gestão, sejam divulgados os factos relevantes ocorridos após o termo do período.

3.2.2 Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCRF 4 / IAS 8)

O objectivo desta NCRF é o de prescrever os critérios para a selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e correcções de erros.

Assim, esta norma deve ser aplicada na selecção e aplicação de políticas contabilísticas e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, nas estimativas contabilísticas e correcções de erros de períodos anteriores.

a) Políticas contabilísticas

Quanto às políticas contabilísticas a norma em análise refere que a entidade deverá aplicar na contabilização das suas transacções a política específica existente na norma ou interpretação, que se aplique àquela situação concreta. Note-se que, essas políticas segundo o §11 deverão ser aplicadas de uma forma consistente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma Norma ou Interpretação exija especificamente ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas.

A alteração das políticas contabilísticas por parte de uma entidade deverá ser efectuada quando for exigida por uma norma ou interpretação, ou resultar no facto de as DF proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

Note-se que, a manutenção das políticas contabilísticas entre períodos contabilísticos permite, aos utentes das DF, poderem comparar as DF de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa.

Aquando da alteração das políticas contabilísticas, pelos motivos enunciados anteriormente a entidade deve:

- Contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem;
- Quando uma entidade altere uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altere uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente.

Assim, temos como regra geral, a adopção um procedimento retrospectivo, que consiste em aplicar a nova política contabilística a transacções ou eventos como se a nova

política contabilística tivesse sido, desde sempre, aplicada (ajustamentos reflectidos no capital próprio através da conta de resultados retidos e alteração dos comparativos). No entanto como excepções temos:

- Se impraticável determinar os efeitos de um período específico: aplicar a nova política contabilística aos valores contabilísticos dos activos ou passivos no início do primeiro período em que é praticável a adopção do tratamento retrospectivo, ou;
- Se impraticável determinar os efeitos acumulados da alteração: ajustar comparativos de modo a aplicar a nova política contabilística de forma prospectiva desde o primeiro período em que é praticável a adopção do tratamento retrospectivo.

A NCN actual prevê que quando haja necessidade de alteração das políticas contabilísticas e, sendo o seu efeito relevante, a entidade deverá referir essa alteração na nota 1 do ABDR, apresentando os efeitos das alterações nas políticas contabilísticas, líquidos de impostos, em linha separada na Demonstração dos Resultados por Funções (DC 20). Se essas alterações tornarem o conteúdo das contas de balanço e DR não comparáveis, deverá também ser preenchida a nota 2 do ABDR. De acordo com o novo normativo, as alterações de políticas contabilísticas deverão ser, obviamente, divulgadas no Anexo.

b) Estimativas contabilísticas

A norma refere que como consequência das incertezas inerentes às actividades empresariais, muitos itens nas DF não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve juízos de valor baseados na última informação disponível, podendo estar relacionados, segundo a norma, com débitos incobráveis de contas a receber, obsolescência de inventários, justo valor dos activos e passivos financeiros, a vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados em activos depreciáveis, etc.

Existindo uma alteração da estimativa contabilística ela deve ser contabilizada prospectivamente nos resultados do:

- Período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período, ou;

- Período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações⁸¹.

Finalmente, de referir que se uma alteração numa estimativa contabilística der origem a alterações em activos e passivos, ou se relacione com um item do capital próprio, deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, activo ou passivo, relacionado.

De acordo com o POC, os efeitos da alteração da estimativa deverão ser incluídos nos respectivos custos e proveitos operacionais e financeiros ou, excepcionalmente, nas contas relativas a correcções relativas a períodos anteriores (contas 69 ou 79).

c) Erros

De acordo com a norma, podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de DF, que fazem com que as DF não estejam em conformidade com as NCRF, umas vez que contêm erros materiais ou imateriais provocados intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.

Os erros potenciais do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as DF serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes não são descobertos até um período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas DF desse período posterior. Neste caso a entidade deve:

- Adoptar um procedimento retrospectivo, que consiste em corrigir o erro retrospectivamente nas primeiras DF autorizadas para emissão após a sua descoberta (alterar comparativos), contabilizando eventuais diferenças em resultados retidos. No entanto:
 - Se impraticável determinar os efeitos de um período específico: alterar os elementos de activos, passivos e capital próprio, do Balanço de abertura, do

⁸¹ A norma exemplifica que uma alteração na estimativa da vida útil de, ou no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados num activo depreciable, afecta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do activo.

primeiro período em que é praticável a aplicação do tratamento retrospectivo, ou;

- Se impraticável determinar os efeitos acumulados da alteração: ajustar os comparativos de modo a corrigir o erro de forma prospectiva desde o primeiro período em que a aplicação do tratamento retrospectivo é praticável.

Estas correcções deverão ser objecto de adequada divulgação, contrariamente ao actual normativo nacional que não prevê quaisquer divulgações relativas a esta matéria. Refira-se no entanto que a NCN já prevê na DC 8, o conceito de erros, nomeadamente a sua divisão em dois grandes tipos:

- Erros fundamentais: erros que foram detectados no período corrente e que são de tal magnitude que as DF de um ou mais períodos anteriores deixem de ser consideradas como credíveis à data da sua emissão, devendo ser reconhecidos os seus efeitos na conta de resultados transitados.
- Outros erros: erros aritméticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, interpretação errada de factos, fraudes e negligências, desde que não sejam materialmente relevantes, que deverão ser incluídos nas respectivos custos e proveitos operacionais e financeiros ou, excepcionalmente, nas contas relativas a correcções relativas a períodos anteriores (contas 69 e 79).

3.2.3 Adopção pela primeira vez das NCRF (NCRF 3 / IFRS 1)

No sentido de definir regras relativas à adopção pela primeira vez das NCRF, foi emitido pelo IASB o IFRS1, uma vez que importava esclarecer alguns aspectos nomeadamente a questão da aplicação retrospectiva ou prospectiva a algumas situações específicas. Efectivamente a primeira adopção das normas, será um processo com impactos significativos, que importa acautelar e regular, no sentido de não distorcer as DF. Atente-se a este propósito na opinião de Cravo (2005, p. 14)

“Evidentemente que o processo de adopção das IAS não é um processo tão pacífico como se poderia admitir à primeira vista, já que não estando estudado o impacto que a

adopção das normas poderia ter nas contas das sociedades europeias caso se aplicassem todas as normas IAS, da primeira aplicação poderiam surgir algumas consequências graves em termos de imagem e de custos, pela necessidade que as empresas teriam de efectuar uma aplicação retrospectiva das normas. Para obviar estas dificuldades, foram encetadas negociações com o IASB visando a alteração das normas IAS no que respeita à primeira aplicação, através da exigência de uma aplicação prospectiva das normas. Essas negociações levaram à aprovação, por parte do IASB, da IFRS nº1 – Adopção pela primeira vez das normas de relato financeiro”.

Conforme referido no §1 da NCRF 3, o objectivo da mesma é o de assegurar que as primeiras DF de uma entidade de acordo com as NCRF contenham informação que:

- Seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
- Proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF;
- Possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

Pretende-se assim que a informação financeira apresente uma qualidade elevada, que sirva convenientemente todos os utentes das DF.

Note-se que de acordo com o §5 da norma, aquando da transição para as NCRF, as entidades devem preparar um balanço de abertura de acordo com as referidas normas, sendo este o ponto de partida para a entidade iniciar a contabilização das suas operações de acordo com as novas regras, passando este balanço de abertura a servir como comparativo nas primeiras DF de acordo com as NCRF. Assim, no balanço de abertura de acordo com as NCRF, as entidades devem:

- Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;
- Não reconhecer elementos como activos ou passivos se NCRF não permitirem esse reconhecimento;
- Reclassificar elementos de activos, passivos e capital próprio para que sejam apresentados de acordo com as NCRF;
- Aplicar as NCRF na valorização de todos os activos e passivos reconhecidos

Note-se que de acordo com a norma em análise, os ajustamentos decorrentes da alteração das políticas contabilísticas devem ser reconhecidos por contrapartida de capitais próprios (resultados retidos segundo a norma no seu § 8 no balanço de abertura de acordo com as NCRF).

Segundo a norma existirão situações em que é permitida a opção na aplicação inicial das NCRF, ou seja em que as entidades podem optar por não aplicar uma NCRF de forma retrospectiva, como sejam concentrações de negócios; justo valor ou revalorização como custo considerado, benefícios dos empregados, diferenças de conversão cambial, instrumentos financeiros compostos, activos e passivos de filiais, associadas e empreendimentos conjuntos, designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos, transacções cujo pagamento se baseia em acções e contratos de seguro.

Por outro lado, existem situações em que está vedada pela norma a aplicação das NCRF de uma forma retrospectiva, como sejam a eliminação de activos e passivos financeiros, contabilidade de cobertura, estimativas e activos não correntes classificados como detidos para venda ou operações descontinuadas.

3.3 Os impactos da entrada em vigor do SNC

Na nossa opinião, a adopção das NIC ao nível de todos os EM da UE é inevitável e irreversível, podendo discutir-se apenas e somente alguns aspectos relacionados com o grau e intensidade de implementação, ou seja, aspectos relacionados com a dimensão das entidades fazendo depender desse factor a aplicação total e completa do novo normativo. No entanto, estando as empresas cotadas já excluídas desta discussão, a mesma centra-se, neste momento, na adopção do SNC e, na sua aplicação às restantes entidades.

Não queremos com isto dizer que este novo modelo é um poço de virtudes, mas o que nos parece é que o mesmo contribui para uma evolução de mentalidade ao nível da profissão. Poder-se-á criticar o justo valor, a desadequação e falta de rigor de alguns termos traduzidos, a complexidade de algumas normas, a eminência da criação de um fosso ainda maior entre a contabilidade e fiscalidade, mas o que é certo é que o actual POC já estava bastante remendado e incompleto apresentando nas últimas alterações uma convergência com as NIC.

Embora estas matérias já tenham vindo a ser objecto de estudo e regulamentação por parte da CNC, de há alguns anos a esta parte (cerca de 8 anos), o problema é o SNC aparecer em 2007 como um projecto já consumado, emanado administrativamente, mas sem o toque mais importante: o da discussão participada. Repare-se que em Espanha foi elaborado um “livro branco” com um projecto de adopção das IAS, que foi discutido de 2000 a 2007, tendo entrado em vigor em 2008. Note-se ainda, que fruto de vários anos de discussão, da opinião de vários especialistas, foram efectuadas algumas alterações / opções ao texto original, o que permitiu uma entrada em vigor sem grandes sobressaltos. Em Portugal, a grande maioria dos profissionais de contabilidade ainda não fará ideia do que estará para vir, criticando sem conhecer e sem dominar as matérias em questão.

É que o nível de discussão destas matérias em congressos, revistas da especialidade e formações tem sido tão reduzido, que efectivamente o SNC continua a ser um “bicho papão”, que importará adiar o mais possível. De quem é a responsabilidade de tão baixo nível de discussão? Da CNC, que não promoveu adequadamente o debate público, da CTOC ou da OROC, que não efectuaram uma adequada sensibilização e formação dos profissionais que representam para estas matérias, de outras organizações e associações ligadas a esta área como a APECA, APOTEC, APPC que nas suas revistas e no seu relacionamento com os associados têm sido quase omissas no tratamento destas matérias, das Universidades que não reviram a tempo e horas os seus planos curriculares, dos professores e dos investigadores, ou eventualmente de todos, que teimam em remar contra a maré fazendo vista grossa do que se passa internacionalmente.

Mesmo as críticas e apologias que se têm feito em Portugal, se em alguns casos são consistentes e reveladoras de uma opinião devidamente suportada, quer pelo conhecimento teórico, quer pela experiência prática, em outros casos, revelam-se superficiais. Defender as NIC só porque é moderno, não querer as NIC por simples aversão à mudança, ou finalmente mudar de opinião conforme “o vento”, só porque há um ano ficava bem ser pró e, neste momento, porque a crise se instalou nos sistemas financeiros, fica bem ser contra, é revelador de uma análise superficial e não contribui para a evolução NCN.

Em nossa opinião, este novo normativo é inevitável, mas carece obviamente de amplo debate e de algumas / muitas alterações de forma a ser o mais claro possível para todos e a impedir utilizações abusivas.

3.3.1 Alteração dos sistemas contabilísticos

A alteração ao nível dos sistemas contabilísticos é ao fim e ao cabo tudo o que foi dito anteriormente neste trabalho. São as alterações que decorrem de um sistema de contabilidade onde quase tudo é novidade e onde teremos uma EC suporte de um conjunto de normas, cujos conceitos e regras não são de fácil leitura e apreensão pelo menos para a maioria dos agentes da contabilidade referidos no ponto seguinte, nomeadamente os TOC.

É que vai ser cada vez mais difícil fazer contabilidade “de cor”, uma vez que a informação qualitativa terá uma maior preponderância e onde pensar será cada vez mais obrigatório.

3.3.2 Os impactos ao nível dos agentes da contabilidade

São vários os agentes envolvidos e abrangidos por este processo, sendo diversos os impactos da adopção do novo normativo. Note-se que, de acordo com Rodrigues (2003, p. 31) *“a adopção das IFRS em Portugal constitui um marco fundamental na contabilidade no nosso país e interessa aos diferentes utentes das DF, por diversas razões:*

- *Aos gestores, que querem saber se os resultados das suas empresas / projectos serão afectados;*
- *Aos contabilistas, que não estão preparados para este desafio, uma vez que a sua formação académica e prática não teve por base a globalidade das NIC;*
- *Aos auditores e ROC, que necessitam também de uma actualização, de forma a estarem preparados para examinarem as DF elaboradas numa base IAS /IFRS;*
- *Aos analistas financeiros, que terão de entender as principais mudanças em curso, de forma a interpretarem adequadamente as DF;*

- *Às autoridades fiscais, que terão de decidir se aceitam as NIC como base para a tributação das empresas individuais, acabando com a nefasta influência – no nosso país – da fiscalidade na contabilidade;*
- *Aos demais reguladores, que têm uma oportunidade de ouro para promoverem a uniformização das regras vigentes em Portugal (...)*

Para o mesmo autor, (2003, p. 25) “o impacto da adopção das IAS poderá ser analisado em três vertentes, destacando-se entre outras:

- *Mudanças no ensino da contabilidade: o ensino da contabilidade em Portugal tem-se reduzido em larga medida ao ensino da escrituração comercial, assente numa vertente fiscalista e burocrata. Os professores têm de passar a ensinar contabilidade, enfatizando a EC, os princípios contabilísticos, os conceitos de activo, passivo, custo e proveito e, acima de tudo, ensinando os alunos a raciocinar em termos de contabilidade internacional (...) Certamente, será necessário um esforço de actualização dos senhores professores em algumas destas matérias;*
- *Mudanças dos TOC: o largo número de pequenas e médias empresas em Portugal, em contraste com o relativamente pequeno número de grandes empresas, associado ao nosso quase insignificante mercado de capitais, fazem com que a contabilidade em Portugal tenha sido relegada para o mero cumprimento de obrigações legais e fiscais. Assim, o TOC é visto pelo empresário como o técnico que tem como objectivo evitar-lhe problemas com as autoridades fiscais e, se possível, reduzir-lhe a carga fiscal. Nesta cultura, boa parte dos nossos TOC's fazem contabilidade segundo regras fiscais. A mudança de mentalidade será difícil se não for induzida por alterações nos ambientes regulatórios, uma vez que a mudança de mentalidade dos empresários também não se nos afigura fácil, a curto e médio prazo. Os TOC's terão de desenvolver um considerável esforço de actualização de conhecimentos, procurando assimilar aquilo que não lhes foi ensinado na escola e que não têm praticado;*

- *Mudanças dos diversos organismos envolvidos: muitas entidades têm em Portugal responsabilidades pela actual situação em que se encontra a contabilidade. Ministério das Finanças, CNC, CTOC, Universidades e Institutos Politécnicos, Associações Empresariais, Banco de Portugal, CMVM, Analistas Financeiros, Instituto de Seguros de Portugal, Ordem dos ROC, etc. Não é característico da nossa cultura uma actuação concertada destas entidades, de forma a promover o desenvolvimento e o engrandecimento da contabilidade e do relato financeiro. Daí a existência de regras diferentes para instituições financeiras e não financeiras, por exemplo no tratamento dispensado ao Goodwill. A adopção das IAS constitui uma excelente oportunidade para esse trabalho conjunto. No entanto, tanto quanto se julga saber, parece que estamos a desperdiçar esta oportunidade única para uma evolução qualitativa da nossa profissão.*⁸²

Em suma, os impactos ao nível dos agentes da contabilidade serão significativos e exigentes, pelo que os mesmos deverão consciencializar-se e preparar-se para este enorme desafio. Destaquem-se ainda os ROC / auditores que além do esforço de preparação e estudo relativo a estas matérias, serão, a par dos TOC, um garante, uma salvaguarda da qualidade da informação financeira. Desta forma, à luz das respectivas competências estatutárias e da ética e deontologia profissional, caberá, a ambos, gerir eventuais diferenças de expectativas entre o órgão de gestão e os restantes utilizadores da informação financeira, uma vez que são diferentes e, muitas vezes, incompatíveis, de forma a nunca entrar em caminhos de ilegalidade face às normas contabilísticas e fiscais.

3.3.3 As principais críticas à adopção do SNC / NIC

Como todos os processos de mudança e reforma, a entrada em vigor do SNC não se prevê simples nem pacífica. Se a aversão à mudança é normal, mas não serve de argumento, já a enorme exigência a que serão submetidos todos os profissionais da contabilidade, o esforço de adaptação à nova realidade contabilística e os custos que daí advirão, são sem dúvida

⁸² Esta opinião embora datada de 2003, parece-nos perfeitamente actual. De facto, o envolvimento de todas estas entidades no processo de normalização foi baixo, não existindo qualquer trabalho e envolvimento conjunto.

argumentos de peso, que têm ainda mais relevância de atendermos à realidade actual da profissão⁸³, onde a luta pela sobrevivência é grande e onde nem sempre são cobrados honorários adequados ao trabalho exercido. Estes são, sem dúvida, os grandes argumentos dos profissionais, que no entanto não parecem ter grande eco ao nível governamental.

Têm existido, no entanto, outras críticas, que vão em outro sentido e que apontam falhas às NIC, de natureza conceptual, de dificuldade de aplicação, de desajustamento face à realidade de cada um dos países, de incentivarem a inclusão nos balanços de juízos subjectivos, etc, críticas essas feitas por alguns conhecidos autores e pensadores destas matérias. São algumas destas opiniões que reproduziremos em seguida, para no final apresentarmos também alguns autores, que se apresentam favoráveis, ou pelos menos conformados com a inevitabilidade de adopção das NIC em geral e do SNC em particular e que têm dado o seu contributo escrito para o esclarecimento destas matérias.

a) As críticas ao justo valor e aos intangíveis

Uma das principais e mais controversas alterações decorrentes das NIC e, obviamente, presentes no SNC, é o justo valor, como forma de valorização de activos e passivos das empresas. Decorrente desse facto, tem sido associado o justo valor, à crise internacional, à crise dos mercados.

Assim, Lopes de Sá (2008a, p. 32) refere que *“a adopção do denominado “Justo Valor”, imposto pelas ditas NIC está sendo vista como a responsável pela grave crise que ocorre nos Estados Unidos, com reflexos em todo o mundo”*. Para este autor, *“a questão não está em ser a favor ou contra o denominado justo valor, mas, sim, em ser ético profissionalmente, reconhecendo que o mesmo só poderá defluir da aplicação de doutrinas inspiradas na ciência e não em normas de conveniência dos que impõem tal critério de mensuração”*. Ainda relativamente ao justo valor, Lopes de Sá (2008c, p. 41), refere que *“sempre aceitou o valor da essência do património e dos resultados face ao poder funcional dos bens, mas também sempre admitiu que a fixação do mesmo deveria ser objectiva, jamais volátil ou subjectiva.”*

⁸³ E nos profissionais da contabilidade englobamos os TOC, ROC, Auditores, Consultores e mesmo os agentes ligados à fiscalização do Estado.

Para Fernandes Ferreira (2008a, p. 43), *“formular expectativas de ganhos (e perdas) futuros e ponderar valias de elementos organizativos e humanos sempre se mostrou aconselhável, mas já não inscrevê-los na contabilidade, visto serem demasiado fluíveis, alheios a posses e de probabilização muito hipotética (...) conclui não fazer sentido enxertar na contabilidade digráfica, no balanço, expectativas incertas, de futuro incerto. Haverá com isso ganhos a favor de alguns, mas em desfavor de quase todos.”*

Pelo interesse que poderá revestir e, essencialmente pelo facto de se tratar do presidente da CTOC, a associação de profissionais que congrega todos os TOC, o mesmo em diversos artigos de opinião na revista TOC, tem-se mostrado reticente a todas estas mudanças, acentuando a tónica da discordância no justo valor. Refere Domingues Azevedo, (2008a, p. 29) *“que as empresas vítimas do colapso financeiro⁸⁴, segundo informações dos meios de comunicação social, tinham as suas contabilidades organizadas de acordo com as NIC. A ser verdade aquela afirmação, ela virá consagrar aquilo que já por diversas vezes tenho alertado de que aquelas normas, pela indefinição que corporizam, acabam por ser “pau para toda a obra”. Podem ser usadas de forma correcta, aproximando o mais possível a informação financeira da realidade patrimonial das empresas, mas podem também, exactamente porque sem limites, dar guarida a formas de encobrir a realidade patrimonial das empresas, maquilhando-a ao bel-prazer dos intentos dos respectivos agentes.”*

Referindo-se às opiniões dos autores supracitados, mas discordando das mesmas e saindo em “defesa” do justo valor, Duque (2008, p. 35), contrariando a tese de que o mesmo terá sido o responsável do desastre dos mercados financeiros, escreve que *“o justo valor é forma mais lúcida e transparente de divulgar o que temos e o que valem. Ele obriga à divulgação da verdade, aumenta a exigência técnica dos TOC, dos auditores e analistas. (...) Por muito que o justo valor esteja errado, ele será seguramente mais justo e mais próximo do certo do que os valores históricos que se registam em balanço. E o que os reguladores bancários devem fazer é retirarem-se da preguiça e construir um conjunto de regras de exigência de capital que não esteja dependente daquilo que está mais próximo da verdade: o registo ao justo valor.”*

⁸⁴ Referindo-se aos acontecimentos verificados nos Estados Unidos, nomeadamente na falência de diversas instituições financeiras.

Fernandes Ferreira (2006, p. 47) salienta ainda que “as NIC privilegiam visões optimísticas em confronto com os princípios contabilísticos tradicionais que assentavam em especial na prudência, no custo histórico, na base da realização para ganhos e na prudência para perdas estimadas em ocorrências prováveis de valores prováveis. No passado resistiu-se às mudanças de valorimetria que ora se pretendem. Procurava-se evitar empolamentos de patrimónios e/ou de resultados que enganassem credores e futuros negociadores, adquirentes de posições sociais ou novos fornecedores. As críticas aos critérios tradicionais, inspiradas no citado IASB, associação profissional internacional de carácter privado, são fortes e estão conduzindo a empolamentos nos valores contabilísticos, favorecendo, obviamente, quem está instalado, a gerir, ou a dominar as empresas em funcionamento.”

Para Pinheiro Pinto (2006, p. 25) “há, porém, quem entenda que a solução⁸⁵ passaria por uma informação menos objectiva, para assim poder ser mais relevante. Foi-se, então, caminhando para o chamado justo valor, cuja definição é muito linda e perfeitamente compreensível, mas que, na prática, não assegura qualquer credibilidade aos resultados da informação nela assentes. Costumamos, por brincadeira mais ou menos séria, dizer que o justo valor se pode definir como aquele que justamente serve para enganar o próximo. Passe o exagero, entendemos que esta definição tem muito de verdade, já que, na prática – e estas questões só têm sentido por serem práticas –, o justo valor acaba frequentemente por ser escolhido a pensar nos objectivos prosseguidos: assegurar um determinado grau de autonomia financeira, obter um dado montante de capitais próprios ou permanentes, etc. O que acontece é que os autores da informação contabilística nunca deixaram que os valores dos activos pudessem ser escolhidos com base em critérios subjectivos, até como meio de defesa face a pressões (naturais) de alguns dos destinatários da informação, particularmente daqueles de que dependessem directamente.”

Em suma, perante opiniões tão díspares, entendemos que os benefícios que o justo valor poderá trazer para a melhoria da qualidade da informação financeira, e que em nossa opinião existem, não poderão esconder os problemas, que vão sendo públicos, decorrentes da sua utilização abusiva. É contra essa má utilização que se deverá lutar, impondo regras rígidas

⁸⁵ Referindo-se à solução para a dicotomia objectividade / relevância relativamente à informação financeira.

(nomeadamente ao nível da limitação da distribuição de reservas não realizadas) e não, travando o avanço do pensamento e das regras contabilísticas.

b) Normas voltadas apenas para a satisfação das necessidades dos mercados de capitais e não para a realidade empresarial nacional.

Uma das principais críticas que surgiram em Portugal relativamente ao SNC, é a de que o mesmo é desajustado à estrutura empresarial nacional em que predominam as pequenas e médias empresas, portanto um leque empresarial onde as exigências de relato e de tratamento contabilístico de algumas situações específicas constantes do novo normativo não são minimamente adequadas ao tipo de entidades em questão.

Embora concordemos que a maioria destas entidades não necessitariam desta mudança, respondendo o actual POC a todas as exigências contabilísticas, o facto é que também nos parece desadequado termos no mesmo país normativos diferentes para as entidades de grande dimensão (nomeadamente as empresas cotadas) e outro para as restantes. Assim, este movimento de harmonização ao nível da contabilidade, é mais uma consequência da nossa integração na UE, como foi a moeda única a abolição das fronteiras, entre outros, que abrangem todas as pessoas, todas as entidades de uma forma geral.

Domingues Azevedo (2008b, p. 22), refere que *“as normas contabilísticas têm de expressar uma realidade una e envolvente da própria contabilidade e não apenas uma das suas partes, pelo que a estrutura das actuais normas, excessivamente vocacionada para a área financeira, teria que ser complementada com outras normas no sentido de lhes conferir, não uma parcialidade, mas um conceito abrangente da Contabilidade nas suas múltiplas funções”*.

Em consequência, refere a CTOC, no seu contributo para a audição do SNC que *“a estrutura da proposta que nos é apresentada tem uma inusitada influência de preocupações financeiras, alinhando por factores e preocupações vocacionadas para o funcionamento das bolsas e o correspondente financiamento das empresas através daquelas, o que como sabemos, não tem grande tradição no financiamento das empresas portuguesas onde as fontes de financiamento são primordialmente o sector bancário e não os movimentos bolsitas. Ignora-se, e em alguns casos até parece menosprezar-se, outros domínios importantes de*

aplicação da contabilidade, como são os casos do associativismo, corporativismo, empresas e institutos públicos, etc. Esta quase dependência dos aspectos financeiros, deveria ser reequilibrada com a especificidade própria da realidade portuguesa, vertendo nela preocupações que nos são específicas, que integram a nossa realidade económica e nacional e fazem parte da nossa cultura secular.”

Finalmente, Pinheiro Pinto (2007) refere que “o estabelecimento daquilo a que se chamou 1.º nível e 2.º nível, reservando este último para a quase totalidade das nossas empresas, não nos parece razoável, sendo indicativo de uma filosofia que não se coaduna com o nosso tecido empresarial (...). Por outro lado, o objectivo de introduzir progressivamente no nosso referencial contabilístico normas importadas, apenas por serem importadas, mas sem a qualidade que o respeito pelos destinatários da informação contabilística exige, não parece caminho que se possa aceitar.”

c) Crítica à terminologia utilizada e à qualidade das normas

A crítica à “Terminologia” adoptada também existe. Refere a APPC no documento emitido no âmbito da audição ao SNC que “um documento com a importância do SNC, que na sua apresentação foi referido como determinante, essencial mesmo, para o desenvolvimento empresarial e económico de Portugal, deveria ter como preocupação a utilização de uma terminologia contabilística uniformizada e de matriz nacional. De um trabalho que foi desenvolvido ao longo de anos, esperar-se-ia este esforço, pois só ele permitiria um salto qualitativo na Contabilidade em Portugal, com reflexos na actividade dos profissionais, na utilização por terceiros da informação produzida, na pedagogia e na didáctica da Contabilidade e mesmo na produção jurídica onde a Contabilidade tenha que ser referida.”

Também a CTOC (no contributo já referenciado) refere que algumas das alterações das designações das contas são “indesejáveis e dificilmente justificáveis.”

Gastambide Fernandes (2007), saindo em defesa do processo de tradução das normas refere que “muitas vezes critica-se a tradução, quando o que se está a criticar são os conceitos e as soluções constantes dessas normas internacionais.” Refere ainda o mesmo autor (2005), que “o recurso a conversões de um referencial para outro nunca é perfeito, e podem existir

situações impossíveis de resolver. Outro aspecto ainda, e não menos grave, é o da terminologia e âmbito dos conceitos usados pelos dois referenciais, o internacional e o nacional. Existem termos e expressões que não coincidem. Tal deve ter trazido grandes dificuldades aos tradutores, que muitas vezes se viram obrigados a criar termos novos ou recuperar termos caídos em desuso, arriscando-se a toda a espécie de acusações da comunidade contabilística.”

Para Pinheiro Pinto (2006, p. 29) *“sem perder de vista a evolução internacional, importa que a normalização não seja feita a qualquer preço, só para que se adotem normas iguais. Há que reflectir sobre a sua qualidade. Teremos gente capaz de estudar e tratar os vários temas contabilísticos à luz de conceitos estabelecidos tendo em conta os destinatários e seus interesses, ou deveremos limitar-nos a traduzir (por vezes, mal) as NIC, dentro do pressuposto de que não vale a pena gastarmos energias a pensar naquilo que outros, pressupostamente mais capazes, já pensaram?”*

A propósito da qualidade das normas, refere Lopes de Sá (2008b, p. 2), que *“boa parte das normas não possui sustentação científica doutrinária e têm sido elaboradas sem o estreito propósito de respeitar a tal condição, pois, é inequívoca e ostensiva a intenção de implantar metodologia apenas para efeito de mercado de capitais.”*

3.3.4 Alguns contributos e opiniões favoráveis

A escrita relativamente às NIC e ao SNC em Portugal não tenha sido abundante, bem como o nível de discussão. No entanto, ao longo deste estudo fomos fazendo referência a alguns autores que têm contribuído de forma muito positiva para o aumento do nível de conhecimentos relativos a estas matérias, o que nos faz pensar que encaram as mesmas se não com verdadeiro optimismo, pelo menos como uma inevitabilidade que temos de aceitar.⁸⁶ Salientamos no entanto outras opiniões:

Sousa Franco, citado por Rocha (2007, p. 475), quando questionado se considerava que a uniformização europeia das regras contabilísticas iria tornar mais transparentes as contas

⁸⁶ Salientamos aqui os contributos dos Professores (as) Joaquim Cunha Guimarães, João Amaro Cipriano, João Rodrigues, Ana Isabel Morais, Isabel Costa Lourenço, Lúcia Lima Rodrigues, Marta Silva Guerreiro, Domingos Cravo, Avelino Antão, Pinheiro Pinto, entre outros.

das empresas, respondeu: *“Tenho confiança na uniformização europeia e na uniformização global. Confio na coordenação profissional, mas não menos na harmonização do Direito da Contabilidade. Não só nos contabilistas, mas da colaboração entre contabilistas, juristas e gestores deve resultar melhor informação, registos mais correctos e verdadeiros, em suma, simplicidade, transparência e verdade. Isso tem impacto fiscal, tanto a favor do Estado como do contribuinte. Creio que com a verdade ganham todos. Mas pode recuperar a confiança, ganhar o abalado funcionamento dos mercados financeiros, melhorar a governação das empresas, na relação entre gestores, accionistas, directores e trabalhadores, dotar-se a gestão das empresas, e a economia em geral, de melhor informação para decisões mais acertadas no curto e sobretudo a longo prazo (...). Ajeitemos as nossas pedras e ajudaremos a construir um edifício melhor.”*

Lobo Xavier⁸⁷, quando questionado se a fácil manipulação das NIC estaria na origem da crise, refere que: *“relativamente aos hábitos contabilísticos que tínhamos em Portugal, baseados no POC, as NIC são um grande avanço. A adopção das NIC é um grande avanço em matéria de transparência”* referindo ainda que no que diz respeito à discórdia em torno do justo valor: *“a minha experiência como administrador de uma sociedade cotada diz-me que essas possíveis vulnerabilidades à manipulação possam resolver-se com o aumento do controlo dos auditores e das instâncias de regulação”*

Rui Couto Viana⁸⁸, defendendo a adopção das NIC, no que diz respeito ao SNC, refere *“tenho para mim como uma oportunidade. O valor da mudança pode ser sempre realizado quando temos uma atitude de aproveitamento das oportunidades criadas. Sempre gostei dos desafios que nos permitem evoluir profissionalmente, e o SNC vai ser exigente para nós enquanto profissionais e/ou académicos, mas vai igualmente elevar a profissão para um outro patamar de prestígio. Acresce que a aproximação da normalização nacional à normalização internacional, e concretamente à da UE, comporta em si sinergias potenciais para os TOC que importa não esquecer.”*

Também Tua Pereda⁸⁹, refere que *“com o processo de normalização contabilística internacional se está a elevar o nível da contabilidade, o rigor e o interesse da informação*

⁸⁷ Entrevista à revista TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (Novembro 2008), 104, 12

⁸⁸ Entrevista à revista TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (Setembro 2008), 102, 7

⁸⁹ Entrevista à revista TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (Outubro 2008), 103, 8

financeira.” Já confrontado com a opinião de Lopes de Sá, de que o justo valor seria o responsável pelo colapso dos mercados financeiros, refere: “*respeito muito a opinião do meu amigo Lopes de Sá. Creio que o capitalismo chega a um momento em que não gera os mecanismos adequados de controle e acaba perdendo o rumo pelo justo valor e por muitos outros factores*”.

Conclusão

Como um dia disse W. Churchill, “*o caminho faz-se caminhando.*” Por tudo o que foi referido anteriormente, a aplicação das NIC à generalidade das entidades, resultante da opção a exercer por Portugal no âmbito do artigo 5º do Regulamento 1606/2002, vai ser o caminho e, todos os agentes ligados à contabilidade terão de caminhar.

Assim, não se prevê que a UE recue nas suas opções em matérias de harmonização e, portanto, cada estado terá de exercer a opção referida anteriormente, mais ano menos ano, sendo que o papel dos organismos normalizadores internos será cada vez menos notório, uma vez que essa normalização será da responsabilidade da UE / IASB.

O processo de alargamento da aplicação das NIC será tudo menos simples e pacífico. Assim, a entrada em vigor do SNC, implicará sobretudo uma mudança de mentalidades, obrigando todos os intervenientes no processo a rever as suas bases teóricas, dado que iremos ter, conforme refere Antão *et al* (2007a, p. 32), “*uma mudança de paradigma na contabilidade que é significativa. Fechou-se, em Portugal, um ciclo assente num modelo contabilístico que vigora desde 1977 e reinicia-se um novo.*”

O problema do desajustamento deste modelo face à realidade empresarial nacional, quanto a nós, vai ser o principal obstáculo à aplicação das NIC à generalidade das empresas. Efectivamente, o interesse e importância da informação prestada pela contabilidade, na maioria das nossas empresas, é reduzido ou quase nulo, não servindo a contabilidade na generalidade dos casos de apoio para a tomada de decisões, não se esperando grandes mudanças, mesmo depois da introdução deste novo normativo.

Coloca-se então um dilema por parte dos profissionais de contabilidade. De que servirá organizar a contabilidade de acordo com as normas internacionais, se isso só irá implicar mais

dispêndio de tempo, mais custos e mais esforço de formação, que não será na maioria dos casos compensado monetariamente, nem reconhecida a utilidade pelos órgãos de gestão? Esta tem sido, em nossa opinião, a principal razão do desinteresse mostrado relativamente a esta temática, mas que terá de ser ultrapassada, já que cumpre aos técnicos a organização da contabilidade de acordo com os normativos em vigor, pelo que sendo o SNC aprovado, a contabilidade terá de ser organizada respeitando as suas regras.

Concluindo, esta é uma revolução que julgamos necessária para a NCN, no sentido de ser dado um salto qualitativo na produção de informação contabilística. Ter uma linguagem contabilística comum a nível da UE, é também como vantagem quer para os profissionais da contabilidade, quer para todos os utentes da informação financeira.

Esperamos assim, que estes possíveis contributos possam trazer subsídios importantes para a abordagem desta temática pelos profissionais da contabilidade e assim contribuir para a discussão e eventual esclarecimento dos assuntos relacionados com a mesma.

Bibliografia

Artigos e Publicações

- Abreu, R., e David, F. (2006). Revolução contabilística em Portugal. *TOC: Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, N^o71, 36-43.
- Amaral, C. X. (2001). Processo de Harmonização Contabilística Internacional - Tendências Actuais. *Gestão e Desenvolvimento*, 10, 33-58.
- Antão, A., Figueiredo, A., Pereira, A., Gonçalves, C., Jorge, J., e Sousa, R. d. (2004, Maio). Implicações do Regulamento n^o1606/02 nos normativos contabilísticos dos países da comunidade europeia. *TOC revista da câmara dos técnicos oficiais de contas*, n^o 50.
- Antão, A., Gonçalves, C., Sousa, R. d., Pereira, A., Figueiredo, A., Sismeiro, A., et al. (2007a, Abril). O novo modelo de normalização contabilística nacional. *TOC: Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n^o 85
- Antão, A., Gonçalves, C., Sousa, R. d., Pereira, A., Figueiredo, A., Sismeiro, A., et al. (2007b, Novembro). O sistema de normalização contabilística. *TOC revista da câmara dos técnicos oficiais de contas*, n^o 92
- Branco, M. C. (2006, Janeiro/Março). O porquê de uma nova definição de activo. *Revisores & Empresas*, n^o32, 61-66.
- Cañibano, L., e Gonzalo, J. A. (1995). Apéndice: Los programas de investigación en contabilidad. In L. Cañibano (Ed.), *Teoría Actual de la Contabilidad (Técnicas Analíticas y problemas metodológicos)* (pp. 261-303). Madrid: Instituto de Contabilidad e Auditoría de Cuentas, 1997.
- Caparrós, M. J. M., e Manzanares, M. A. B. (2004, Abril). La valorización del inmovilizado material en las NIC. *Partida Doble*, 154, 48-71.
- Cipriano, J. (2006). Normalização Contabilística Nacional: Novo Referencial Contabilístico Português e Projectos da Comissão de Normalização Contabilística, Manual de Formação Eventual: CTOC.
- Cipriano, J. (2007). SNC - Sistema de Normalização Contabilístico, Manual de Apoio a acção de formação eventual: CTOC.
- Comissão de Normalização Contabilística. (2003). Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística.
- Comissão de Normalização Contabilística. (2007). Projecto de Sistema de Normalização Contabilística, anexo ao DL sobre o SNC.
- Cravo, D. (2005). O Novo modelo de Normalização Contabilística - Para empresas não sujeitas à supervisão do Banco de Portugal nem do Instituto de Seguros de Portugal, Manual de Formação Segmentada: CTOC.
- Cunha, C. A. S. (2006, Maio). Organismos normalizadores da Contabilidade. *TOC revista da câmara dos técnicos oficiais de contas*, n^o 74, 36-44.
- Domingues de Azevedo, A. (2008a, Outubro). As fragilidades das normas internacionais de contabilidade. *TOC - Revista da Camara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 103, 29.
- Domingues de Azevedo, A. (2008b, Setembro). Uma linguagem universal para a Contabilidade. *TOC - Revista da Camara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 102, 22.
- Duque, J. (2008, Dezembro). Em defesa do justo valor. *TOC - Revista da Camara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 105, 34-35.

- Fernandes Ferreira, R. (2006, Janeiro / Março). Involuções Contabilísticas. *Revisores & Empresas*, 32, 46-48.
- Fernandes Ferreira, R. (2007, 2º Trimestre 2007). A (des)propósito da normalização contabilística internacional. *Boletim APECA*, 129, 4-14.
- Fernandes Ferreira, R. (2008a, Setembro). A globalização (economicista) piora também a ética contabilística. *TOC - Revista da Camara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 102, 42-43.
- Fernandes Ferreira, R. (2008b). *Normalização Contabilística Internacional - Depoimentos* (Vol. 42): APECA.
- Fernandes, O. B. G. (2005, Julho / Setembro). Demonstrações Financeiras Consolidadas, anuais, separadas e individuais. *Revisores e empresas*, N°30, 23-27.
- Fernandes, O. B. G. (2007, Janeiro / Março). A versão portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro. *Revisores e empresas*, N°36, 26-35.
- Fernández, C. M. (2005, Julho-Agosto). Registro contable del Inmovilizado material (NIC 16, 23 y 36). *Técnica Contable*, 677, 4-12.
- Ferreira, R. F. (2006, Abril/Junho). Da normalização contabilística nacional à internacional. *Revisores & Empresas*, n° 33, 19-24.
- Guerreiro, M. A. S. (2009, Janeiro). Factores condicionantes de implementação das Normas Internacionais de Contabilidade. *Jornal de Contabilidade*, n.º382, 4-8.
- Guimarães, J. F. C. (2008). Impostos diferidos (POC/SNC/ e CIRC). *Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 30, de Abril de 2008*,
- Lobo, C. B. (2008). Comunicação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais na apresentação para a audição pública do novo SNC (Disponível em www.cnc.min-financas.pt/Documentos/int_SEAF_20080416.pdf ed.): Ministério das Finanças e da Administração Pública (Gabinete do SEAF).
- Lopes de Sá, A. (2008a, Outubro). Justo Valor e Crise nos Mercados. *TOC - Revista da Camara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 103, 32-33.
- Lopes de Sá, A. (2008b). Normas e Teoria da Contabilidade [Electronic Version]. <http://www.apotec.pt/fotos/editor2/NORMAS%20E%20TEORIA%20DA%20CONTABILIDADE.pdf>, 2008. Retrieved 04-09-2008,
- Lopes de Sá, A. (2008c, Setembro). O jogo de interesses e influências sobre as normas contabilísticas. *TOC - Revista da Camara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 102, 40-41.
- Morais, A. I., e Lourenço, I. C. (2004). *Existências - Interpretação da NIC 2* (Março ed.). Lisboa: Ed. Publisher Team.
- Morais, A. I., e Lourenço, I. C. (2005). *Aplicação das Normas do IASB em Portugal*. Lisboa: Ed. Publisher Team.
- Pinto, J. A. P. (2006, Novembro). O papel da normalização contabilística em Portugal. *TOC revista da câmara dos técnicos oficiais de contas*, n° 81.
- Pinto, J. A. P. (2007, 1 de Março de 2007). Fiscalidade ibérica e o impacto da normalização nacional ao nível tributário. *XIII JORNADA DE CONTABILIDADE E FISCALIDADE APOTEC*,
- Pires, A. M. (2000, Fevereiro). O futuro da normalização contabilística na Europa. *Eurocontas*, 4-9.
- Relatório CEF. (2006). Impacto fiscal da adopção das normas internacionais de contabilidade: relatório do grupo de trabalho criado por despacho de 23 de Janeiro de 2006 do secretário de estado dos assuntos fiscais. *Cadernos de ciência e técnica fiscal* ; 200.

- Rocha, A. d. S. (2007). *Harmonização da Contabilidade e do Imposto sobre as Sociedades*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Rodrigues, J. (2003). *Adopção em Portugal das normas internacionais de relato financeiro* (1ª ed.). Lisboa: Áreas.
- Silva, J. (Ed.). (2007). *O Trabalho de Fecho de Contas do Exercício de 2007, (6.ª parte “Impostos Diferidos – Breves Notas para Melhor Compreender a Directriz Contabilística N.º 28 – Exemplos Práticos”)* (Vol. n.º38). Maia: APECA.
- Silva, M. I. C. F. d., e Engana, A. B. (2008). SNC - Um novo modelo contabilístico e de relato financeiro, *XIII Encuentro AECA* (pp. 9-14). Aveiro: AECA.
- Soares, M. M., Mota, C. F., e Pereira, J. V. (2006, 1º Trimestre). A adaptação de Portugal e Espanha às normas internacionais de contabilidade. *Boletim APECA, N.º124*, 34-41.
- Teixeira, A. P. P., Sousa, B. F., e Oliveira, H. M. S. (2008, Julho/Setembro). O modelo das demonstrações financeiras de acordo com o SNC. *Revista Contabilidade e Finanças, n.º 94*, 14-19.
- Tua Pereda, J. (1997). *Necesitamos un Marco Conceptual?* (213 ed.): Revista de Contabilidade e Comércio.
- Tua Pereda, J. (2002). La adaptación del ordenamiento contable español a las normas internacionales. Conclusiones del "Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma" (Libro Blanco). *Revista española de control externo, Vol. 4, n.º 12*, 61-106.
- Tua Pereda, J. (2004, Janeiro - Abril). El Marco Conceptual soporte de las Normas Internacionales. *AECA*, 66.
- Tua Pereda, J., e Salazar, M. E. Z. (2004). *Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*. Madrid: Quantor.

Normativos e Outros

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro - Plano Oficial de Contabilidade.

Decreto-lei n.º 238/91, de 21 de Novembro – Transpõe para o direito interno as normas de consolidação de contas estabelecidas na 7ª Directiva.

Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro - Estabelece a obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente e da elaboração da demonstração dos resultados por funções.

Decreto-Lei n.º 79/03, de 23 de Abril – alterações ao Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro

Decreto-lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro – transpõe para a ordem jurídica interna a directiva n.º2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho.

Directiva n.º 78/660/CEE (4ª Directiva), do Conselho, de 25 de Julho.

Directiva n.º 83/349/CEE (7.ª Directiva) do Conselho, de 13 de Junho.

Directiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho que altera as directivas 78/660/CEE, 83/349/CCEE e 86/635/CEE.

Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho.

Rectificações ao Regulamento (CE) n.º 1606/02, publicado no JOCE L 51/23 de 26 de Fevereiro de 2003.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 – aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Sites

www.cnc.min-financas.pt, acedido em 01/09/2008

www.efrag.org, acedido em 30/12/2008

www.iasb.org, acedido em 15/12/2008

www.infocontab.com.pt, acedido a 31/10/2008)