



Licenciatura em Gestão Empresarial

## ***Reporting Financeiro – A Harmonização Contabilística em Portugal***

Projecto Final de Licenciatura



Barcarena

Dezembro 2008

Universidade Atlântica

Licenciatura em Gestão Empresarial

***Reporting* Financeiro – A Harmonização Contabilística em Portugal**

Projecto Final de Licenciatura

Elaborado por Ana Rita dos Santos Grizonic

Aluno nº 20050834

Orientador: Dr. Filinto Martins

Barcarena

Dezembro 2008

O autor é o único responsável pelas ideias expressas neste relatório

## **Agradecimentos**

Agradeço à minha família pelo apoio moral e força que me transmitiu, dando-me um forte incentivo durante a licenciatura.

Agradeço ao meu companheiro que me deu os melhores conselhos e me acompanhou de perto durante todo o percurso.

Agradeço ao meu orientador, que mesmo com o seu horário preenchido, sempre se disponibilizou em meu auxílio, tendo ainda facultado uma grande parte da bibliografia para o meu projecto.

E por fim, mas não com menor importância, agradeço aos meus professores que veicularam a minha aprendizagem durante este ciclo e que foram sempre tão compreensivos nas alturas mais complicadas, quando a minha disponibilidade não era total, com especial apreço ao Professor Pedro Cruz e ao Professor João Coelho, que mais de perto me acompanharam e que me marcaram de uma forma muito positiva.

## Resumo

### **Reporting Financeiro – A Harmonização Contabilística em Portugal**

Existem grandes diferenças nas práticas de *reporting* financeiro pelas empresas nos diferentes países. Esta situação gera obstáculos para aqueles que elaboram, consolidam, auditam e interpretam os relatórios financeiros. As entidades reguladoras, como forma de evitar tais divergências, têm desenvolvido esforços no sentido de harmonizar e/ou standardizar os princípios contabilísticos.

A harmonização é um processo gradual de compatibilização de práticas contabilísticas e de definição do seu grau de variação e, como tal, deve ser distinguida da normalização que pressupõe, simplesmente, a convergência normativa para a uniformização das regras.

A standardização implica a imposição de um conjunto de regras mais rígido, ou seja, menos flexível.

Inserida no contexto da globalização dos mercados, a convergência das práticas contabilísticas no âmbito internacional tem vindo a tornar-se uma realidade neste início de século.

Os organismos internacionais, entre eles o SEC, IASC, IOSCO, bem como a UE, têm patrocinado o processo de convergência das práticas de contabilidade como ferramenta indispensável para a consolidação de sinergias entre os diferentes mercados, agente facilitador dos fluxos de investimentos globais, entre outros factores relevantes.

Assim, este estudo procura comparar os aspectos divergentes e convergentes entre as normas contabilísticas internacionais e as portuguesas e as suas repercussões na contabilidade e fiscalidade nacionais. O seu propósito de acréscimo de valor ao tema centra-se no que à sua reflexão e discussão diz respeito.

A crescente importância no domínio das novas técnicas contabilísticas constitui a razão pela qual me propus a desenvolver o tema, sendo o principal objectivo deste trabalho, o estudo das principais diferenças conceptuais entre o normativo contabilístico

internacional e português, bem como os seus principais impactos nas vertentes fiscal e contabilística. O tema sugere uma pequena discussão sobre os aspectos positivos e/ou negativos inerentes a todo o processo.

**Palavras-chave:** Normalização Contabilística, Harmonização Contabilística, POC, IAS, IFRS, IASB, Contabilidade, Fiscalidade.

## **Abstract**

### **Financial Reporting - The Accounting Portugal Harmonization in**

There are major differences in the practice of financial reporting by different companies in several countries. This situation often creates obstacles for those who establish, consolidate, audit, and interpret financial reports. The supervisors, in order to avoid such differences, have developed efforts to harmonize and / or standardized comprehensive accounting principles.

Harmonization is a gradual process of reconciliation of accounting practices, and defining the degree of variation, and this situation should be distinguished from the standards, meaning, simply, the convergence of standards by harmonizing the rules.

The standardization involves the imposition of a stricter set of rules, which is less flexible.

Inserted throughout the context of globalized markets, the convergence of accounting practices at international level has become a reality in the beginning of the century. International organizations, such as SEC, IASC, IOSCO and the EU, have sponsored the process of convergence of accounting practices as an essential tool for the consolidation of synergies between different markets, and as an agent allowing global investment flows, as other relevant factors.

Thus, this study seeks to compare the convergent and divergent aspects of international accounting standards with the Portuguese standards, and their impact on national accounting and tax rules. The subject value added contribution is focused on the related discussion that suggests.

The increasing importance in the new accounting tools is the main stream of the proposed investigation, focused on the study of the major conceptual differences between the Portuguese and international accounting standards, and their impacts on key aspects tax and accounting. The theme suggests a relative discussion on the successes and / or negative aspects related on the main process.

**Keywords:** Accounting Standard; Accounting Harmonization; POC; IAS; IFRS; IASB; Accounting; Tax.



## Índice

Agradecimentos .....	iv
Resumo .....	v
Abstract .....	vii
Índice .....	ix
Índice de figuras.....	xii
Índice de tabelas.....	xii
Lista de abreviaturas e siglas .....	xiii
Introdução .....	1
Parte 1 – A Harmonização Contabilística.....	2
1. Organismos de Harmonização Contabilística.....	2
1.1. O IASB e o Processo de Harmonização Contabilística.....	2
1.2. A União Europeia e a Harmonização Contabilística.....	5
2. O Processo de Normalização Contabilística em Portugal .....	11
3. Obstáculos à harmonização .....	12
Parte 2 – Introdução das IAS/ IFRS.....	14
4. Identificação das IAS e IFRS Implementadas .....	14
4.1. IAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras .....	14
4.2. IAS 2 – Inventários.....	14
4.3. IAS 7 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	15
4.4. IAS 8 – Políticas Contabilísticas, Alterações de Estimativas Contabilísticas e Erros 15	
4.5. IAS 10 – Acontecimentos Após a Data do Balanço.....	15
4.6. IAS 11 – Contratos de Construção .....	16

4.7.	IAS 12 – Impostos Sobre o Rendimento .....	16
4.8.	IAS 14 – Relato por Segmentos .....	16
4.9.	IAS 16 – Activos Fixos Tangíveis.....	16
4.10.	IAS 17 – Locações .....	17
4.11.	IAS 18 – Rédito .....	17
4.12.	IAS 19 – Benefícios dos Empregados .....	17
4.13.	IAS 20 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios de Governo .....	18
4.14.	IAS 21 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio .....	18
4.15.	IAS 23 – Custos de Empréstimos Obtidos.....	18
4.16.	IAS 24 – Divulgações de Partes Relacionadas .....	18
4.17.	IAS 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas .....	19
4.18.	IAS 28 – Investimentos em Associadas.....	19
4.19.	IAS 29 – Relato Financeiro em Economias Hiper Inflacionárias.....	19
4.20.	IAS 31 – Participações em Empreendimentos Conjuntos .....	20
4.21.	IAS 32 – instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação.....	20
4.22.	IAS 33 – Resultados por Acção .....	20
4.23.	IAS 34 – Relato Financeiro Intercalar .....	20
4.24.	IAS 36 – Imparidade de Cativos.....	21
4.25.	IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes .....	21
4.26.	IAS 38 – Activos Intangíveis.....	21
4.27.	IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Valorização .....	22
4.28.	IAS 40 – Propriedades de Investimento .....	22
4.29.	IAS 41 – Agricultura.....	22

4.30.	IFRS 1 – Aplicação pela primeira vez das IFRS .....	23
4.31.	IFRS 2 – Pagamento Baseado em Acções .....	23
4.32.	IFRS 3 – Concentrações de Negócios.....	23
4.33.	IFRS 5 – Activos Não Correntes Detidos Para Venda e Operações Descontinuadas .....	24
4.34.	IFRS 6 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais.....	24
5.	Principais diferenças do normativo português para as normas do IASB.....	24
5.1.	Objectivos da Contabilidade Financeira.....	24
5.2.	Características Qualitativas das Informações Contabilísticas .....	26
5.3.	Reconhecimento e Valorização nas Demonstrações Financeiras.....	29
5.4.	Conceitos de capital e de manutenção do mesmo .....	35
5.5.	Demonstrações e Formação de Resultados .....	36
5.6.	Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas (IAS 8).....	40
5.7.	Existências.....	42
5.8.	Activos Tangíveis .....	43
5.9.	Activos Intangíveis e Imparidade.....	44
5.10.	Activos e Passivos Financeiros.....	45
5.11.	Instrumentos Financeiros (IAS 32 e IAS 39).....	50
5.12.	Passivos Não Financeiros .....	51
5.13.	Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (IAS 37).....	54
5.14.	Terminologia IASB vs POC .....	56
6.	Impacto Fiscal das normas IAS/ IFRS.....	58
	Bibliografia .....	64

Web Links ..... 64

## **Índice de figuras**

Fig. 1 – Cronologia IAS/IFRS ..... 5

Fig. 2 – Evolução da normalização contabilística em Portugal ..... 12

Fig. 3 - Princípios Contabilísticos Geralmente aceites pelo POC e IASB ..... 32

Fig. 4 – Comparação Conceptual entre POC e IASB.....34

Fig. 5 – Amortização do GoodWill.....34

Fig. 6 – Provisões e Passivo Contingente.....34

Fig. 7 – Activos Contingentes.....34

## **Índice de tabelas**

Tabela 1 – Terminologia IASB vs POC ..... 57

## **Lista de abreviaturas e siglas**

**ARC** - *Accounting Regulatory Committee*

**ASSB** - *Accounting Standards Setting Bodies*

**CEE** - *Comunidade Económica Europeia*

**CESR** - *Comité Europeu de Reguladores de Valores Mobiliários*

**CMVM** - *Comissão do Mercado de Valores Mobiliários*

**CNC** - *Comissão Normalização Contabilística*

**CSC** - *Código das Sociedades Comerciais*

**DC** - *Directrizes Contabilísticas*

**EFRAG** – *European Financial Reporting Advisory Group*

**FASB** – *Financial Accounting Standards Board*

**DF** - *Demonstrações Financeiras*

**FIFO** - *First In First Out*

**IAS** - *International Accounting Standards*

**IASB** - *International Accounting Standards Board*

**IASC** - *International Accounting Standards Committee*

**IFRI** - *International Financial Reporting Interpretations*

**IFRS** - *International Financial Reporting Standards*

**IOSCO** - *International Organization of Securities Commissions*

**LIFO** - *Last In First Out*

**NIC** - *Normas Internacionais de Contabilidade*

**PCGA** - *Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*

**PGAAP** - *Portuguese General Accepted Accounting Principles*

**POC** - *Plano Oficial de Contabilidade*

**SEC** – Securities Exchange Commission

**SIC** - *Standing Interpretations Committee*

**UE** - *União Europeia*

## **Introdução**

A economia mundial sofreu nas últimas décadas um desenvolvimento notável. As trocas comerciais incrementaram-se, as forças produtivas passaram a transnacionalizar-se com uma facilidade considerável e os meios de comunicação atingiram um alcance que há poucos anos era inimaginável.

Os agentes económicos acompanharam este progresso, expandiram as suas relações e é cada vez maior o número de empresas a deter uma lógica global. É a globalização da economia.

Simultaneamente, ocorre um desenvolvimento paralelo no mercado de capitais e nos mercados financeiros com a difusão e diversificação das operações existentes, a criação de novas operações e a transmissão de riscos empresariais.

Com efeito, o desenvolvimento económico assenta na informação que está disponível para aqueles que têm de tomar decisões. E assim os mercados requerem que a informação financeira fornecida pelas empresas seja preparada e apresentada com a necessária qualidade, a partir de princípios de aceitação geral conhecidos de todos os intervenientes. A informação deve ser prestada através de um conjunto completo de demonstrações financeiras compreensíveis, credíveis e que demonstrem tudo o que seja relevante para a tomada de decisão.

Actualmente, muitas empresas, mesmo sem ser as ditas grandes, estão também cotadas em bolsas estrangeiras e solicitam empréstimos a financiadores situados fora do seu país. Em defesa da liberalização e transparência do mercado, as entidades reguladoras e supervisoras dos mercados financeiros e das entidades financiadoras são bastante rigorosas com a qualidade de informação financeira das empresas emitentes.

Contudo, as normas contabilísticas de referência variam de país para país e as empresas que queiram aceder a esses mercados vêm-se na obrigação de produzir tantos conjuntos de contas quanto os mercados a que querem aceder.

## **Parte 1 – A Harmonização Contabilística**

### **1. Organismos de Harmonização Contabilística**

O intuito de harmonização não passou despercebido no seio das diversas instituições que têm como âmbito a ortodoxia contabilística. Muitas iniciativas foram desenvolvidas de maneira a que se prosseguisse o objectivo de harmonização contabilística. As iniciativas mais importantes foram as desenvolvidas pelo IASC (International Accounting Standard Committee), União Europeia, que constituem os dois organismos mais relevantes em termos das consequências das suas acções, sem prejuízo de outras contribuições valiosas por parte de organizações como a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) e a Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e o Desenvolvimento (CNUCED).

#### **1.1. O IASB e o Processo de Harmonização Contabilística**

Numa conjuntura económica com forte investimento transfronteiriço, como a que se começou a verificar no início dos anos setenta do século passado, surgiram variados sinais de receptividade à adopção de normas internacionais de contabilidade, com o intuito de resolução dos entraves colocados pela existência de vários regimes contabilísticos nacionais no interior de grupos económicos que operavam em diferentes países, os quais não só constituíam obstáculos ao crescimento e dispersão geográfica dos negócios, como também constituíam uma fonte de entropia aos mecanismos de controlo e de consolidação de contas, bem como atrasos e custos das tarefas contabilísticas, ou seja, revelavam-se prejudiciais à internacionalização e competitividade das empresas.

Neste contexto, foi criado em 1973 o *International Accounting Standards Committee* (IASC) cuja principal actividade se centrou na elaboração de Normas Internacionais de



Contabilidade (IAS) e de Interpretações de Normas Internacionais de Contabilidade (SIC).

No período 1973-2002 podem-se reconhecer quatro grandes etapas distintas na trajetória do IASC:

A primeira etapa (1973-1989), que se caracteriza pela emissão de 29 Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), dotadas de um número elevado de opções para o tratamento das diferentes questões contabilísticas e pela utilização de uma abordagem descritiva, dado que o seu conteúdo se baseava nas práticas mais utilizadas nos países com maior tradição neste domínio.

A segunda fase (1989-1995), marcada pela publicação do documento designado por “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, em 1989, e do “Statement of Intent on Comparability of Financial Statements”, no ano de 1990.

Este último documento inseria-se no âmbito de um projecto que visava a redução da multiplicidade de alternativas existentes nas normas, o qual se materializou através da emissão, no final de 1993, de dez IAS revistas, e da divulgação, em 1994, de um conjunto de reformulações às restantes normas em vigor, onde o IASC teve também em conta as disposições incluídas na sua estrutura conceptual, conferindo deste modo uma abordagem mais regulamentar ao seu conjunto de normas.

A terceira (1995-2002), é marcada, por um lado, pela celebração de um acordo, em 1995, entre o IASC e o *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) relativo ao desenvolvimento de um plano de trabalho para o período de 1995 a 1999 no sentido de criar um corpo básico de normas, após o que o IOSCO estudaria outorgar-lhe a sua concordância para que as bolsas de valores aceitassem a sua utilização por parte das sociedades cotadas em bolsas estrangeiras.

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 de entre outras as seguintes:

a) Constituição do International Accounting Standards Committee Foundation (IASC Foundation) em Maio de 2000 e revista em Julho de 2002;

b) Criação do *Standards Advisory Council* (SAC), cuja principal missão consistia na definição das prioridades e da necessidade de novas normas consideradas relevantes, a serem emitidas pelo IASB;

c) Em 2001, o IASC passou a ter a sua actual designação, International Accounting Standards Board (IASB), cuja principal função consistiu na melhoria da estrutura conceptual existente (*framework*) bem como no desenvolvimento de normas com uma nova designação, “International Financial Reporting Standards” (IFRS), de “Interpretations of IFRS” e outros documentos técnicos;

As Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) passaram a designar-se por *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e as Interpretações da SIC passaram a designar-se por *International Financial Reporting Interpretations* (IFRI).

d) Criação do International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) cuja principal função é preparar “Interpretations” das IFRS, designadas por IFRI’s.

Por fim, a quarta etapa é marcada pela aplicação das normas do IASB na União Europeia, na sequência da aprovação do regulamento 1606/2002. No âmbito desta decisão tomada no seio da Europa, o IASB desenvolveu um projecto para a melhoria das normas já existentes, na sequência do qual emitiu, em Dezembro de 2003, 13 IAS alteradas. Além disso, o IASB já emitiu 6 novas normas, actualmente designadas por IFRS, e iniciou um projecto de convergência entre as normas do IASB e as normas do FASB, organismo emissor das normas contabilísticas em vigor nos EUA.

Em síntese, os objectivos do IASB são:

- Desenvolver, no interesse público, um conjunto de normas de relato financeiro de elevada qualidade, “Global Accounting Standards”, orientadas para as Bolsas de Valores Mundiais e para outras entidades, que sejam úteis na tomada de decisão;
- Promover o uso e a rigorosa aplicação das normas;

– Trabalhar activamente com as Comissões de Normalização Contabilística dos vários países (Accounting Standards Setting Bodies – ASSB), na prossecução da convergência para a normalização contabilística.

O IASB anunciou publicamente que o dia 1 de Janeiro de 2005 - data de referência da adopção das normas internacionais de contabilidade pela União Europeia – constitui um marco importante na definição e desenvolvimento dos seus trabalhos no período 2002/2004.

Os seus membros são associações de profissionais de diversos países que deverão influenciar a regulamentação e as práticas de elaboração de demonstrações financeiras, de modo a assegurar a sua correspondência com as disposições incluídas nas normas emitidas pelo IASB.

Os países fundadores do IASB foram a Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Japão, México, Países Baixos, e Reino Unido. Actualmente, este organismo é composto por mais de cem países, entre os quais Portugal, representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

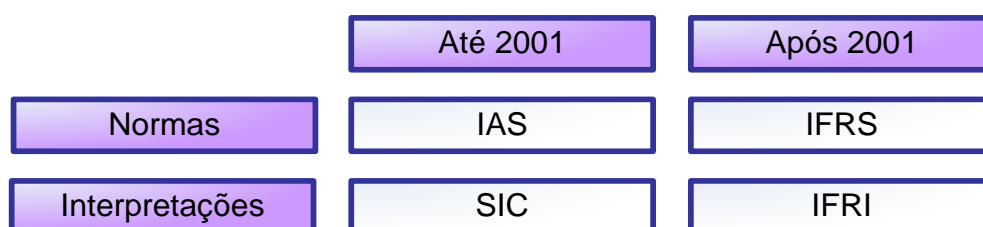


Fig. 1 – Cronologia IAS/IFRS

Elaboração própria

## 1.2. A União Europeia e a Harmonização Contabilística

Uma das finalidades da União Europeia é a promoção de uma união económica através da convergência progressiva das leis dos diferentes Estados Membros. Na medida em

que a harmonização das práticas de elaboração financeira se torna um elemento necessário para alcançar esse objectivo, a União Europeia (UE) tem vindo a manifestar, desde há cerca de 25 anos, uma clara intenção harmonizadora no que respeita às matérias contabilísticas.

Os actuais requisitos emanados pela União Europeia no domínio contabilístico baseavam-se essencialmente nas seguintes Directivas:

- 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;
- 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;
- A Directiva nº. 86/635/CEE do Conselho, de 8 de Dezembro de 1986, que aborda as questões específicas das contas anuais e consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras;
- A Directiva nº. 91/674/CEE, de 19 de Dezembro de 1991, que estabelece os requisitos específicos relevantes para a elaboração das contas anuais e consolidadas das empresas de seguros.

Contudo, 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 iniciais.

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 da propaganda 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, consubstanciadas, no essencial, nos seguintes factos:

- Em Novembro de 1995 a Comissão Europeia apresentou o documento “Harmonização Contabilística - uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional”:

- a) Anuncia que não tenciona abandonar os seus esforços de harmonização no domínio contabilístico, sendo de evitar, na medida do possível, não só a emissão de nova legislação ou alteração da já existente, mas também a criação de um conjunto suplementar de normas que viriam a sobrepor-se às já existentes;
  
- b) Recomenda que, a fim de solucionar o problema com que se defrontam as empresas europeias que pretendem a admissão à cotação nos mercados de capitais internacionais, os estados Membros permitam às empresas de grande dimensão a apresentação das suas Demonstrações Financeiras consolidadas em conformidade com as normas do IASB, sempre que estas não entrem em conflito com as directivas comunitárias;
  
- c) Propõe que seja examinada, no âmbito do Comité de Contacto, a conformidade das directivas com as normas do IASB existentes, remetendo para os Estados Membros a condução de um processo similar relativamente à legislação nacional, o que deverá proporcionar o ponto de partida com base no qual cada país decidirá se as suas empresas podem ou não aplicar as normas do IASB e em que medida as eventuais situações de conflito deverão ser solucionadas através de um trabalho conjunto entre a União Europeia e o IASB.

- Em 1996, foi emitido um documento intitulado “Análise de Conformidade entre as IAS e as Directivas Comunitárias em matéria de contabilidade” (XV/7003/96), no qual

o Comité de Contacto afirma existir, na generalidade, compatibilidade entre os normativos em questão, apesar de identificar algumas diferenças pontuais.

- Em Março de 2000, e tendo em conta as pressões no sentido do incremento da comparabilidade da informação financeira como factor imprescindível para atingir o objectivo fixado pelo Conselho Europeu de Lisboa de criar até 2005 um mercado de serviços financeiros, plenamente integrado, a Comissão emitiu uma nova comunicação intitulada “A Estratégia da União Europeia com matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas” onde anuncia que:

- a) Até ao final de 2000, uma proposta formal que exigiria a todas as sociedades cotadas na União Europeia que, o mais tardar em 2005, elaborassem as suas Demonstrações Financeiras Consolidadas em conformidade com as normas emitidas pelo IASB, aprovadas pela União Europeia, facultando aos Estados Membros a opção de autorizar ou exigir que as sociedades não cotadas apresentem também as suas Demonstrações Financeiras Consolidadas em conformidade com as referidas normas e alargassem esta decisão às demonstrações financeiras individuais;
  
- b) Até ao final de 2001, a apresentação de propostas para modernizar as Directivas Comunitárias atenuando os riscos de conflito com as normas do IASB, garantindo a sua comparabilidade com a teoria contabilística moderna.

– Em 30 de Maio de 2001 a Comissão emitiu uma recomendação respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no Relatório de Gestão das Sociedades, publicada em 13 de Junho de 2001 no Jornal Oficial das Comunidades Europeias.

– Em Junho de 2001 foi criado o EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), um órgão de nível técnico, cuja principal missão consiste em assessorar a

Comissão na apreciação das Normas Internacionais de Contabilidade, através de um envolvimento activo nos trabalhos desenvolvidos pelo “IASB”.

- Em 2001 foi emitida a Directiva 2001/65/CE, que altera a IV e a VII Directivas relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras. Estas alterações têm como objectivo manter a coerência entre as Directivas e as normas do IASB, sendo assim necessário alterar as referidas directivas para permitir que determinados activos e passivos financeiros sejam valorizados pelo justo valor.

Além disso, foi ainda emitida a Directiva 2003/51/CE, que altera o perímetro de consolidação e algumas disposições relativas às provisões e aos acontecimentos posteriores à data do Balanço, com objectivo de assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as normas do IASB.

Por outro lado, no início de 2001, a Comissão apresentou uma proposta para um regulamento onde seria exigido que todas as sociedades cujos valores mobiliários estivessem admitidos à negociação de um mercado regulamentado de qualquer Estados Membros passassem a preparar até ao exercício com início em ou depois de 1 de Janeiro de 2005 as suas Demonstrações Financeiras Consolidadas de acordo com as normas do IASB, aprovadas pela Comissão da União Europeia, tendo os Estados Membros a opção de alargar esta existência às sociedades não cotadas e à preparação de demonstrações financeiras individuais. Este regulamento foi aprovado em 2002 – Regulamento 1606/2002.

O objectivo deste regulamento é o de contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais, com uma boa relação custo-benefício, considerando-se que, para tal, as sociedades cujos títulos são negociados publicamente devem aplicar um único conjunto de regras internacionais de contabilidade de elevada qualidade para efeitos de elaboração das respectivas contas consolidadas e estipula no essencial:

- A adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e interpretações do SIC/IFRIC;

- A publicação no Jornal Oficial das Comunidades Europeias sob a forma de Regulamento da Comissão, das normas adoptadas, na íntegra e em todas as línguas oficiais da Comunidade;

- Que a partir de 1 de Janeiro de 2005 as sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, deverão elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS);

- Que a partir de 1 de Janeiro de 2005 os Estados-Membros 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 normas internacionais de contabilidade;

- A criação de um Comité de Regulamentação Contabilística (Accounting Regulatory Committee - ARC) órgão de nível político que assistirá a Comissão.

– Em 25 de Setembro de 2002, o Conselho da União Europeia apresentou, sob a forma de proposta de Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, as alterações às Directivas números 78/660/CEE, 83/349/CEE e 91/674/CEE do Conselho, incluindo um novo artigo (3- A) que altera a Directiva nº. 86/635/CEE, com vista a prosseguir três objectivos:

1. Eliminar todos os conflitos existentes entre as directivas contabilísticas e as IAS (em vigor em 1 de Maio de 2002);

2. Garantir que as opções no domínio contabilístico previstas actualmente ao abrigo das IAS pudessem ser aplicadas pelas empresas da UE que continuam a basear-se nas directivas contabilísticas para a elaboração das suas contas;

3. Actualizar a estrutura de base das directivas contabilísticas para que estas assegurassem um quadro para apresentação de informações financeiras que se



coadunasse com as práticas modernas e que seja suficientemente flexível para se adaptar à futura evolução das IAS.

As alterações propostas suprimiram todas as incoerências entre as directivas em causa e as IAS, em vigor em 1 de Maio de 2002.

## **2. O Processo de Normalização Contabilística em Portugal**

Em Portugal o processo de normalização contabilística pode ser decomposto em três grandes fases:

a) **1976 até 1988** - criação da Comissão de Normalização Contabilística e pela aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) em 1977, influenciado pela normalização contabilística francesa.

b) **1989 até 1991** - obrigatoriedade de ajustamento dos normativos nacionais às IV e VII Directivas Comunitárias, na sequência da adesão de Portugal à Comunidade Europeia, em 1986.

c) **a partir de 1992** - publicação de Directrizes Contabilísticas (DC) preparadas pela Comissão Normalização Contabilística (CNC). Uma aproximação evidente às normas internacionais de contabilidade (NIC) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) .

O principal organismo português de normalização contabilística – a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) - é dependente administrativa e financeiramente do Ministério das Finanças.

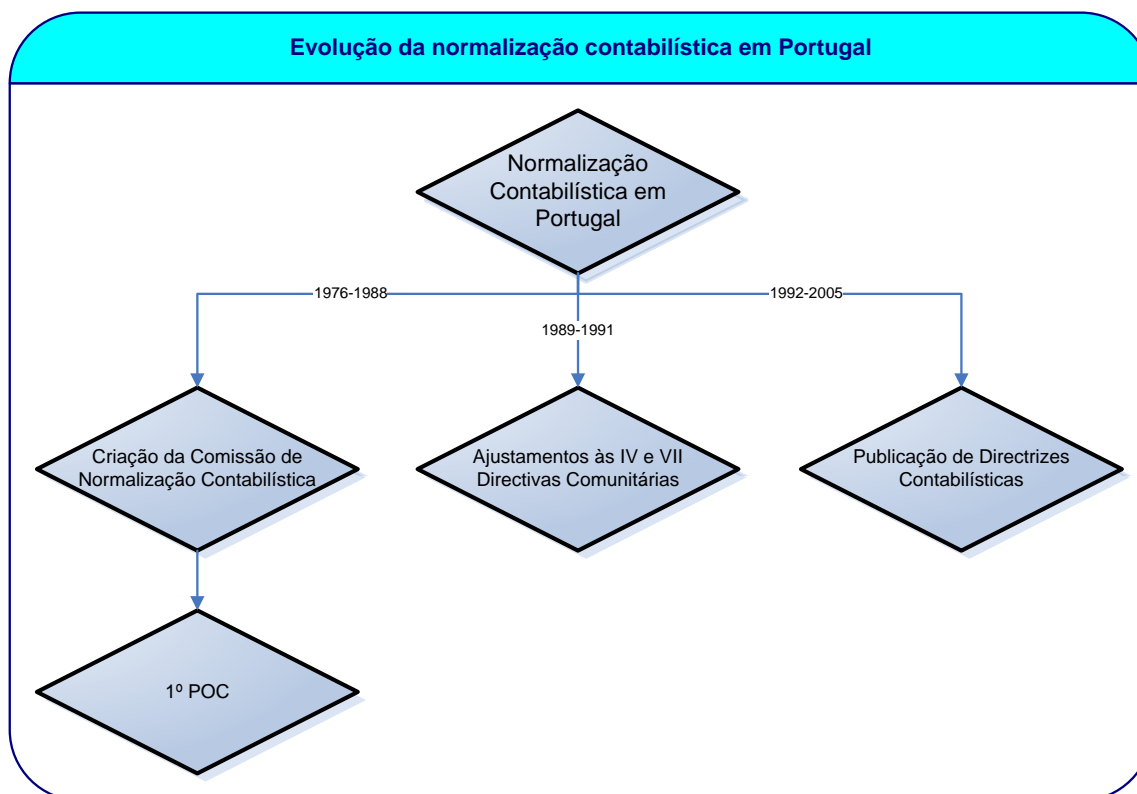


Fig. 2 – Evolução da normalização contabilística em Portugal

Elaboração Própria

### 3. Obstáculos à harmonização

O obstáculo fundamental à harmonização é a dimensão das diferenças entre as práticas contabilísticas de diferentes países. Isto significa que se o *reporting* financeiro varia de país para país será razoável dizer que o seu significado também. Uma das formas de se contornar este problema é a elaboração de dois relatórios financeiros: um para utilização doméstica outro para utilização internacional.

A falta de entidades nacionais, profissionais e reguladores no domínio da contabilidade nalguns países é outro dos obstáculos. Quando esta situação acontece, a função do IASC torna-se bastante difícil e pouco objectiva.

Outro dos problemas tem a ver com o nacionalismo exacerbado. Em alguns países, a recusa, ou o não cumprimento de determinadas normas contabilísticas, está relacionado unicamente com a manutenção da “soberania” e a não aceitação de outros valores estrangeiros, ou então corresponde à total falta de interesse e conhecimento de novos, modernos e ajustados princípios contabilísticos.

Temos ainda outra dificuldade ou obstáculo também relacionado com a implementação de standards contabilísticos, que é o chamado efeito das consequências económicas que daí possam advir. Este problema pode por si só vir a manifestar-se na impossibilidade da implementação da harmonização contabilística.

As regras contabilísticas de cada país foram evoluindo ao longo dos tempos por forma a responder às necessidades da envolvente social, cultural e económica de cada país, mas que com a implementação de uma harmonização seriam quebradas porque, tal como o nome indica, seriam elaborados conjuntos de regras comuns. Convém sublinhar que a heterogeneidade das prioridades e dos objectivos contabilísticos e financeiros entre países representa outro obstáculo à harmonização.

Para as empresas a harmonização tem um custo. Uma alteração dos métodos contabilísticos pressupõe também uma alteração nos relatórios financeiros das empresas e os utilizadores dessa informação têm de ter consciência dos efeitos dessas alterações. A nível interno a empresa suporta igualmente os custos de formação e de adaptação informática, mas de uma maneira geral esses custos serão muito mais onerosos para pequenas empresas do que para grandes empresas, pois estas últimas têm maior facilidade em diluir esses custos que na sua maioria são fixos.

## **Parte 2 – Introdução das IAS/ IFRS**

### **4. Identificação das IAS e IFRS Implementadas**

#### **4.1. IAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão das IAS 1 ( 1997), a qual, por sua vez tinha surgido na sequência da substituição de três normas internacionais de contabilidade: a IAS 1 – Divulgação das Políticas Contabilísticas (1975), a IAS 5 – Informação a divulgar nas Demonstrações Financeiras (1976) e a IAS 13 – Apresentação de Activos e Passivos Correntes (1979).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas notas.

#### **4.2. IAS 2 – Inventários**

Inventários (existências) foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 2 (1993), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão da IAS 2 – Valorização e Apresentação de Existências no Contexto do Sistema do Custo Histórico (1975).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal igualmente divulgado nas Notas.

### **4.3. IAS 7 – Demonstração dos Fluxos de Caixa**

Foi emitida em 1992, como resultado da substituição da IAS 7 – Demonstração de Alterações na Posição Financeira (1997).

Esta norma é aplicável à Demonstração dos Fluxos de Caixa dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 1994.

### **4.4. IAS 8 – Políticas Contabilísticas, Alterações de Estimativas Contabilísticas e Erros**

Foi emitida em 2003, como resultados da revisão das IAS 8 – Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações em Políticas Contabilísticas (1993), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão das IAS 8 – Elementos não Usuais e de Períodos Anteriores e Alterações das Políticas Contabilísticas (1978).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em 1 de janeiro de 2005, se bem que o IASB, conforme divulga nas Notas, recomenda a sua aplicação antes da data.

### **4.5. IAS 10 – Acontecimentos Após a Data do Balanço**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 10 (1999), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão da IAS 10 - Contingências e Acontecimentos que ocorram após a Data do Balanço (1978).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2005, se bem que o IASB recomenda a sua aplicação antes da data, sendo tal divulgado nas Notas.

#### **4.6. IAS 11 – Contratos de Construção**

Foi emitida em 1993, como resultado da revisão da IAS 11 – Contabilização de Contratos de Construção (1979).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005.

#### **4.7. IAS 12 – Impostos Sobre o Rendimento**

Esta norma foi emitida em 2000, como resultado da revisão da IAS 12 – Contabilização de Impostos Sobre o rendimento (1979).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2001.

#### **4.8. IAS 14 – Relato por Segmentos**

Esta norma foi emitida em 1997, como resultado da revisão da IAS 14 – Relato de Informação Financeira por Segmentos (1981), depois de reformatada em 1994.

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Julho de 1998.

#### **4.9. IAS 16 – Activos Fixos Tangíveis**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 16 (1998), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão da IAS 16 (1993), que resultou da revisão da IAS 16 – Contabilização de Propriedades, Instalações e Equipamentos (1982).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB recomenda a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.10. IAS 17 – Locações**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 17 (1982), depois de reformatada em 1994.

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005.

#### **4.11. IAS 18 – Rédito**

Foi emitida em 2001, como resultado da revisão da IAS 18 – Reconhecimento do Rédito (1982).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

#### **4.12. IAS 19 – Benefícios dos Empregados**

Foi emitida em 1998, como resultado da revisão da IAS 19 – Custos de Benefícios de Reforma (1993), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão da IAS 19 – Contabilização de Benefícios de Reforma nas Demonstrações Financeiras dos Empregadores (1983).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

#### **4.13. IAS 20 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios de Governo**

Foi emitida em 2001, como resultado da revisão da IAS 20 – Contabilização de Subsídios Governamentais e Divulgação do Auxílio Governamental ( 1983)

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

#### **4.14. IAS 21 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 21 (1993), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão da IAS 21 – Contabilização dos Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (1983).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.15. IAS 23 – Custos de Empréstimos Obtidos**

Esta norma foi emitida em 1993, como resultado da revisão da IAS 23 – Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos (1984).

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 1995.

#### **4.16. IAS 24 – Divulgações de Partes Relacionadas**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 24 (1989), depois de reformatada em 1994.



Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.17. IAS 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Filiais (1989), depois de reformatada em 1994.

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.18. IAS 28 – Investimentos em Associadas**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 28 – Contabilização de Investimentos em Associadas (1989), depois de reformatada em 1994.

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.19. IAS 29 – Relato Financeiro em Economias Hiper Inflacionárias**

Esta norma foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 29 (1989), depois de reformatada em 1994.

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes da data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.20. IAS 31 – Participações em Empreendimentos Conjuntos**

Esta norma foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 31 ( 1990).

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.21. IAS 32 – instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 32 (1998), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão da IAS 32 (1995).

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB permita a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.22. IAS 33 – Resultados por Acção**

Esta norma foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 33 (1997).

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 da Janeiro de 2005, se bem que o IASB permita a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.23. IAS 34 – Relato Financeiro Intercalar**

Esta norma foi emitida em 1998.

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

#### **4.24. IAS 36 – Imparidade de Cativos**

Esta norma foi emitida em 2004, como resultado da revisão da IAS 36 (1998).

É aplicável:

- Ao Goodwill e aos activos intangíveis adquiridos no âmbito de uma concentração de negócios realizada em ou após 31 de Março de 2004 e a todos os restantes activos reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 31 de Março de 2004, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas;
- A todos os activos reconhecidos nas demonstrações financeiras em e após a data em que a entidade aplicar pela primeira vez a IFRS 3 (2004), no caso desta optar por aplicar a IFRS 3 (2004) antes da data prevista na mesma.

#### **4.25. IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes**

Esta norma foi emitida em 1998.

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Julho de 1999.

#### **4.26. IAS 38 – Activos Intangíveis**

Foi emitida em 2004, como resultado da revisão da IAS 38 (1998)

Esta norma é aplicável:

- Aos activos intangíveis adquiridos no âmbito de uma concentração de negócio realizada em ou após 31 de Março de 2004 e aos restantes activos intangíveis reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 31 de Março de 2004, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas;

- Aos activos intangíveis reconhecidos nas demonstrações financeiras em ou após a data em que a entidade aplicar pela primeira vez a IFRS 3, no caso desta optar pela IFRS 3 antes da data prevista da mesma.

#### **4.27. IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Valorização**

Foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 39 (1998), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão da IAS 39 (1995).

Esta norma é aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB permita a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.28. IAS 40 – Propriedades de Investimento**

Esta norma foi emitida em 2003, como resultado da revisão da IAS 40 (2000).

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.29. IAS 41 – Agricultura**

Esta norma foi emitida em 2002.

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

#### **4.30. IFRS 1 – Aplicação pela primeira vez das IFRS**

Foi emitida em 2003, como resultado da substituição da SIC 8 – primeira Aplicação das IAS como a base primária de Contabilidade (1998)

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2004, se bem que o IASB incentive a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.31. IFRS 2 – Pagamento Baseado em Acções**

Esta norma foi emitida em 2004.

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.32. IFRS 3 – Concentrações de Negócios**

Foi emitida em 2004, como resultado da revisão da IAS 22 (1998), a qual, por sua vez, tinha surgido na sequência da revisão da IAS 22 (1993), resultante da revisão da IAS 22 (1983).

É aplicável às concentrações realizadas em ou após 31 de Março de 2004, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.33. IFRS 5 – Activos Não Correntes Detidos Para Venda e Operações Descontinuadas**

Foi emitida em 2004, como substituição da IAS 35 – Unidades Operacionais em Descontinuação, emitida em 1998.

Esta norma é aplicável às Demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2005, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Notas.

#### **4.34. IFRS 6 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais**

Esta norma foi emitida em 2004.

É aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2006, se bem que o IASB recomende a sua aplicação antes desta data, sendo tal facto divulgado nas Normas.

### **5. Principais diferenças do normativo português para as normas do IASB**

Dada a extensão da comparação entre todas as normas dos dois sistemas normativos, foram seleccionadas as que apresentam diferenças mais significativas, podendo naturalmente gerar maiores impactos no relato financeiro.

#### **5.1. Objectivos da Contabilidade Financeira**

No quadro normativo contabilístico português a utilidade da contabilidade está expressa, designadamente, na Estrutura Conceptual prevista no Plano Oficial de Contabilidade (POC) e nas Directivas Contabilísticas (DC), especialmente na Directriz

Contabilística nº 18 (DC 18) sob o título "Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites".

Os destinatários das demonstrações financeiras, referidos em 3.1 do POC, usam-nas para satisfazerem as suas diferentes necessidades de informação.

Os destinatários da informação financeira são os investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, administração pública e público em geral.

O POC refere no seu ponto 3 – Características da informação financeira, que:

*"As demonstrações financeiras devem proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, a credores e a outros utentes, a fim de investirem racionalmente, concederem crédito e tomarem decisões; contribuem assim para o funcionamento eficiente dos mercados de capitais".*

Esta noção dos objectivos da informação financeira é novamente referida na DC nº 18 – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites, com a qual a CNC procurou reduzir as insuficiências existentes, no nosso normativo, em termos de "Estrutura Conceptual".

O ponto 3 desta directriz menciona que:

*"Os objectivos das demonstrações financeiras são os de proporcionar informações acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis a um vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões".*

A Estrutura Conceptual do *International Accounting Standards Board* (EC/IASB) ao definir o objectivo das demonstrações financeiras, reforça o objectivo do referido no item 3.1 do POC.

O IASC publicou em 1989 o "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" onde procurou estabelecer os objectivos da informação

contabilística considerando que a posição financeira de uma empresa é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvabilidade e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no meio ambiente em que opera.

Da análise do mencionado documento depreende-se que o principal objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, performance e alterações na posição financeira de uma empresa, que seja útil a um amplo conjunto de utilizadores, para efeitos do processo de tomada de decisões.

Esta mesma noção de objectivos da informação financeira é novamente expressa, pelo IASC, na NIC 1, cuja versão inicial foi publicada em 1978, e que refere, no ponto 5 da versão revista (revisão de 1997) que:

"o objectivo das demonstrações financeiras em termos gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e de fluxos de caixa de uma empresa que seja útil a uma larga faixa de utentes na sua tomada de decisões económicas".

## **5.2. Características Qualitativas das Informações Contabilísticas**

As características qualitativas previstas no POC, sobre esta matéria 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".*

Igualmente no seu ponto 3.2 – Características qualitativas, o POC refere que:



*"A qualidade essencial da informação, proporcionada pelas demonstrações financeiras, é que esta seja compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características:*

*- Relevância;*

*- Fiabilidade;*

*- Comparabilidade".*

Logo, a aplicação das características qualitativas e dos princípios e normas, constantes do POC, conduzem a demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações da empresa.

As DF (Demonstrações Financeiras) devem dar uma IMAGEM VERDADEIRA "TRUE" (no sentido de serem fiéis, correctas e isentas de não verdades) e APROPRIADA "FAIR" (no sentido de serem razoáveis, justas e honestas).

Também o IASC refere, no Framework, que toda a informação financeira deve possuir determinadas características qualitativas, as quais não são mais do que os atributos que tornam a informação prestada, nas demonstrações financeiras, útil aos seus utentes. Visando este objectivo, a informação financeira prestada deve possuir as seguintes características qualitativas:

- **Compreensibilidade:** a informação deve ser rapidamente compreensível pelos seus utentes, o que requer que os mesmos possuam conhecimento razoável das realidades económicas e empresariais e do seu reflexo contabilístico.

- **Comparabilidade:** os utilizadores da informação devem ser capazes de comparar as DF:

a) através do tempo;

- b) as demonstrações financeiras de diferentes empresas.

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.

- **Relevância** : A informação é materialmente relevante (materialidade) quando possui a capacidade de exercer influência sobre as decisões económicas dos utilizadores, ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados e presentes (valor confirmatório) ou futuros (valor preditivo). Logo os aspectos preditivos e confirmatórios da informação encontram-se inter-relacionados.

Considera-se que a informação é materialmente relevante se a sua omissão, ou inexactidão, influenciarem as decisões económicas dos utentes através da análise das demonstrações financeiras.

- **Fiabilidade**: a informação é fiável, ou digna de confiança, quando:

- o se encontre livre de erros materiais e preconceitos (neutralidade), ou seja, não deve influenciar a tomada de uma decisão ou de um juízo a fim de atingir um resultado ou efeito predeterminado;
- o os utilizadores possam ter confiança de que esta representa a imagem fiel da realidade que pretende representar ou se espera que represente (representação fiel);
- o os acontecimentos sejam contabilizados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente sob a sua forma legal (substância sobre a forma);

- o sejam reconhecidas as incertezas que rodeiam os acontecimentos (prudência) e se incluam todos os acontecimentos (seja completa), dentro dos limites da materialidade e do seu custo/benefício. Entenda-se prudência como a inclusão de um grau de precaução nas contas, ao se fazerem estimativas requeridas em condições de incerteza. No entanto, a aplicação da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de activos ou de proveitos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos e custos, porque em tais casos, as demonstrações financeiras não seriam neutras e, portanto, não teriam a qualidade da fiabilidade.

Numa análise comparativa POC/IASB, ao nível das características qualitativas da informação financeira verifica-se que não existem diferenças, significativas, de ordem substancial.

### **5.3. Reconhecimento e Valorização nas Demonstrações Financeiras**

Refira-se que, sobre estas questões, o POC aborda a valorização mas é omissivo quanto ao reconhecimento, não nos apresentando qualquer definição nem referindo que atributos a informação deve possuir para que se verifique o seu reconhecimento.

Apenas a DC nº 26 - Rédito, refere, no seu ponto cinco, que:

"Reconhecimento é o processo de registar formalmente ou incorporar elementos nas contas e nas demonstrações financeiras de uma entidade".

Os profissionais da contabilidade e os membros da comunidade económica têm vindo a reconhecer a necessidade da existência de princípios, normas e procedimentos, que sejam de aplicação generalizada.

Ao nível da valorização, os princípios contabilísticos correspondem a regras e guias da contabilidade que se debruçam sobre assuntos como a valorização (valorimetria) de

activos e passivos, o momento do reconhecimento dos proveitos e dos custos e a especialização (ou acréscimo) dos mesmos.

*"PCGA (Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites) é o conjunto de normas e convenções que guiam ou orientam os contabilistas na preparação das demonstrações financeiras. Podem também incluir certas práticas que sejam mundialmente seguidas ou comumente advogadas na literatura portuguesa." (In "Dictionary of Accounting")*

A expressão "geralmente aceites" significa que um organismo contabilístico normalizador, com autoridade e de larga representatividade, estabeleceu um princípio contabilístico numa dada área ou aceitou como apropriado determinado procedimento ou prática, atendendo à sua aplicação universalmente generalizada e ao seu enquadramento na estrutura conceptual.

Os princípios contabilísticos têm vindo a ser reconhecidos em Portugal pela CNC e encontram-se vertidos no POC e nas Directrizes contabilísticas.

O POC, no seu capítulo quatro, apresenta-nos sete "princípios contabilísticos" com o objectivo de permitir obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa. Os PCGA, referenciados no Capítulo 4 do POC, são sete:

#### **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."*

#### **DA CONSISTÊNCIA**

*"Considera-se que a empresa não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro, se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo."*

#### **DO CUSTO HISTÓRICO**

*"Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a euros nominais, quer a euros constantes."*

#### **DA ESPECIALIZAÇÃO (OU DO ACRÉSCIMO)**

*"Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam."*

#### **DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA**

*"As operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal."*

#### **DA PRUDÊNCIA**

*"Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso."*

#### **DA MATERIALIDADE**

*"As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados."*

Em relação ao termo "princípios contabilísticos" e em virtude de actualmente se lhe acrescentar a expressão "geralmente aceites", a DC 18 procurou definir esta mesma expressão, explicando que:

"Pretende significar que um organismo contabilístico normalizador, com autoridade e de larga representatividade, estabeleceu um princípio contabilístico numa dada área ou aceitou como apropriado determinado procedimento ou prática, atendendo à sua aplicação universalmente generalizada e ao seu enquadramento na estrutura conceptual".

Actualmente e no que respeita à valorização, podem ser encontrados, no normativo português, diversos princípios contabilísticos e critérios valorimétricos que servem de base ao tratamento contabilístico.

Os Princípios na Estrutura conceptual do IASB são o da Continuidade, Consistência e Acréscimo ou Especialização:

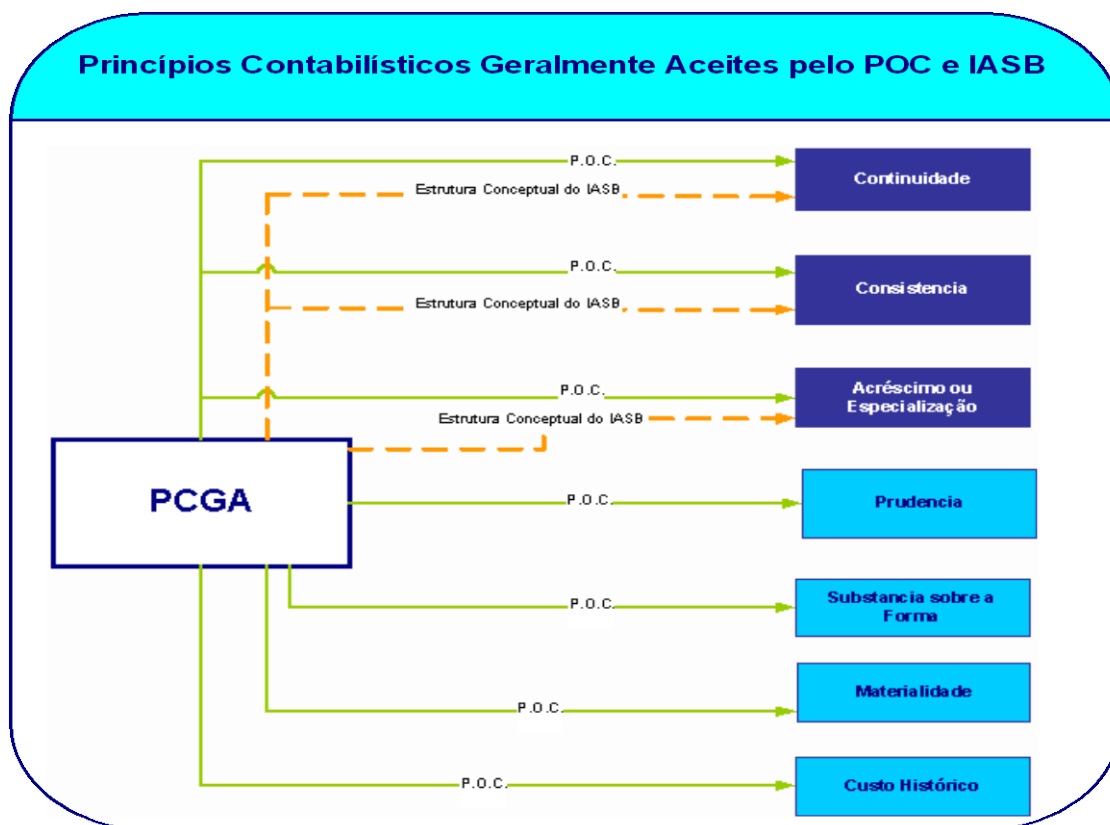


Fig. 3 - Princípios Contabilísticos Geralmente aceites pelo POC e IASB

Elaboração Própria

No que respeita aos sete princípios contabilísticos, constantes do POC, este não estabelece qualquer distinção ou hierarquia entre eles, como sucede, por exemplo, em Espanha, onde o "Plan General de Contabilidad" estabelece uma prioridade ao princípio da prudência, considerando que este é o que melhor conduz ao princípio geral que deve presidir à elaboração das demonstrações financeiras, ou seja, a "imagem verdadeira e apropriada".

Mas apesar de o POC não hierarquizar os princípios contabilísticos apresentados, define igualmente que o objectivo final das demonstrações financeiras é a imagem verdadeira e apropriada embora, curiosamente, não nos apresente uma definição concreta dos termos "verdadeira" e "apropriada", facto que também se verifica na IV directiva. Refira-se que a frase que talvez se possa considerar mais indicativa dos objectivos da expressão, consta do capítulo "3 – Características da informação financeira" do POC, no que respeita às características qualitativas que esta deve possuir (relevância, fiabilidade e comparabilidade).

No entanto a expressão apresentada continua a não permitir clarificar os objectivos da expressão "imagem verdadeira e apropriada". Expressa a afirmação que:

"Estas características, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas adequadas, fazem com que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações das empresas."

Em relação ao reconhecimento nada consta no POC, encontrando-se apenas uma referência ao termo, na DC 26, indicando que este pode ser entendido como o processo

de registar formalmente ou incorporar elementos nas contas e nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Em relação a esta matéria o IASC/IASB refere que para se verificar o reconhecimento de activos e passivos nas demonstrações financeiras torna-se necessário que se encontrem reunidas as seguintes condições:

- a) Seja provável que do reconhecimento a efectuar, resultem entradas (activos) ou saídas (passivos) de recursos que incluam benefícios económicos futuros para a empresa;
- b) Os atributos do elemento possam ser valorizados com certo grau de fiabilidade, ou seja:
  - o os atributos usados para a valorização do elemento correspondem aos critérios já referidos anteriormente (sendo o de maior aplicação o custo histórico, embora existam excepções, no caso das existências, títulos de crédito, pensões, e outros);
  - o a medição corresponde à determinação do valor monetário, pelo qual os elementos reconhecidos vão ser divulgados, nas demonstrações financeiras, o que implica seleccionar neles um atributo que se possa medir.

O IASC/IASB refere, ainda, que para se verificar o reconhecimento de proveitos e custos nas demonstrações financeiras torna-se necessário que se encontrem reunidas as seguintes condições:

- a) Seja provável que se verifique um aumento (proveito) ou diminuição (custo) dos benefícios económicos futuros para a empresa, relacionados com um aumento (diminuição) nos activos ou uma diminuição (aumento) nos passivos;



- b) Os atributos do elemento possam ser valorizados com certo grau de fiabilidade;
- c) Que os custos apenas sejam reconhecidos na medida em que os proveitos também o sejam (correlação de custos e proveitos).

LOGO: em relação a estas matérias o normativo português não se pode considerar similar ao proposto pelo IASC/IASB já que, por um lado, o POC apenas aborda a valorização, não o reconhecimento, e por outro, porque apesar de ambos utilizarem como critério base, o custo histórico, existem algumas diferenças ao nível das opções na sua aplicação.

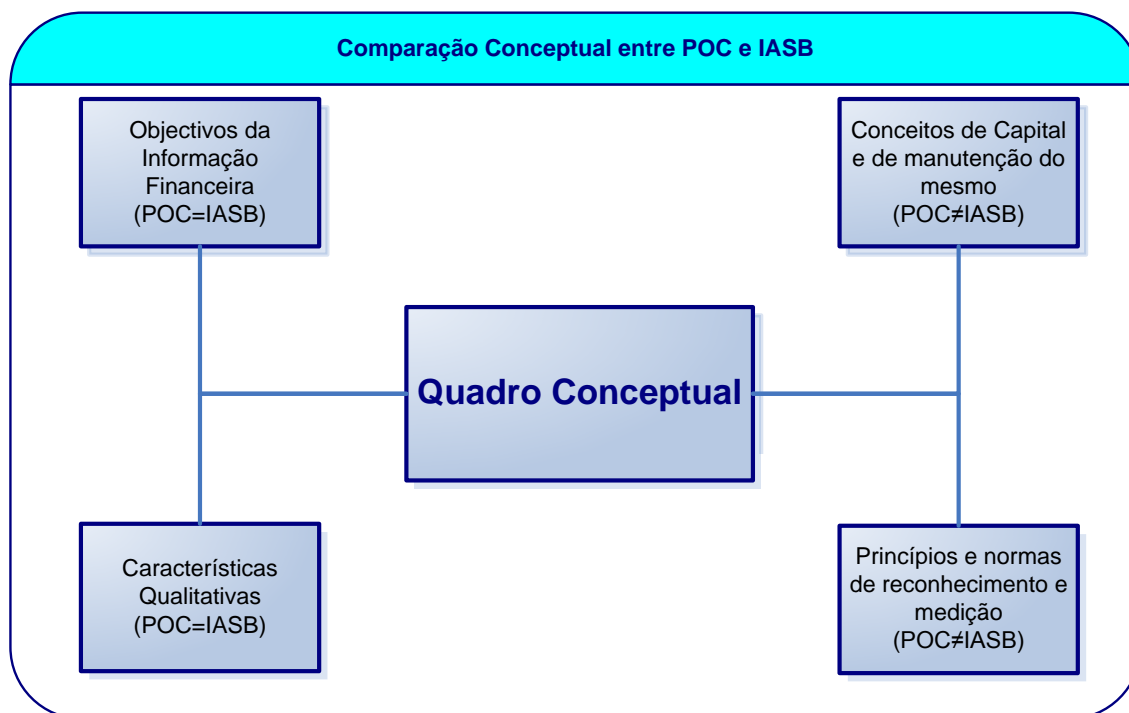
#### **5.4. Conceitos de capital e de manutenção do mesmo**

Para que se entenda a informação financeira é importante a existência de algumas definições, como sejam as de capital próprio, de activo, de passivo, ou ainda, de proveitos ou de custos.

A este nível, o normativo português apresenta insuficiências ao nível conceptual, não oferecendo qualquer definição destes conceitos, incluindo a própria DC 18.

Assim, e de acordo com a hierarquia definida na DC 18, os conceitos em análise corresponderão aos do IASC.

Duma forma esquematizada, podemos efectuar um quadro comparativo entre as duas estruturas conceptuais:



**Fig. 4 – Comparação Conceptual entre POC e IASB**

**Elaboração Própria**

## **5.5. Demonstrações e Formação de Resultados**

### **5.5.1. Apresentação das Demonstrações Financeiras (IAS 1) e Relato Financeiro Intercalar (IAS 34)**

O objectivo da IAS 1 é o de prescrever a base de apresentação das demonstrações financeiras de carácter geral, de modo a permitir a sua comparabilidade no tempo e no espaço.

O nº 11 da norma IAS 1 estabelece que:

*"Só pode considerar-se que as declarações financeiras respeitam os International Accounting Standards quando cumprem todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável do Standing Interpretations Committee."*

A IAS 1 e a legislação portuguesa são, em geral, coincidentes no que respeita às considerações gerais que devem ser adoptadas quando se preparam e apresentam as demonstrações financeiras.

Contudo, no normativo português o Princípio Contabilístico da Especialização os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

No IASB os efeitos das transacções ou acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não quando se verifica o respectivo fluxo de caixa e são apresentados nas demonstrações financeiras dos períodos a que dizem respeito.

O normativo internacional e a legislação portuguesa diferem ainda pelo facto do primeiro exigir a apresentação dos activos e passivos classificados em correntes e não correntes, excepto quando a apresentação baseada na liquidez proporcione informação mais relevante e fiável, contrariamente ao segundo que exige a apresentação dos activos e passivos por ordem de liquidez e exigibilidade, respectivamente.

Da transposição das *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) para o normativo português, verificam-se bastantes diferenças, no que respeita à apresentação das demonstrações financeiras:

- Ao contrário do que decorre da legislação vigente em Portugal, onde as empresas são obrigadas à elaboração da Demonstração de Resultados por Naturezas e da Demonstração dos Resultados por Funções a todas as empresas que ultrapassem dois dos três limites impostos pelo art. 262º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), com a adopção do normativo do IASB, as empresas passam apenas a serem obrigadas à elaboração de uma das duas demonstrações financeiras;
- Desaparece a Demonstração da Origem e da Aplicação de Fundos para dar lugar à Demonstração do Fluxos de Caixa;
- *Passará a ser obrigatório a elaboração de uma demonstração com alterações do Capital Próprio;*

- Passará a ser de carácter obrigatório uma maior divulgação de informação no Anexo. Por sua vez, toda aquela referente a informação numérica, passará a conter informação comparativa.

O IASB prevê 5 Demonstrações Financeiras que relatem de forma organizada e regulamentada, informação sobre a situação financeira da empresa e sobre o seu desempenho:

- Balanço (demonstração da posição financeira);
- Demonstração dos Resultados (por natureza e por função);
- Demonstração de Alterações na Posição Financeira;
- Demonstração das Variações de Capitais Próprios;
- Anexos ou Notas.

Desta forma existe harmonização na divulgação da informação contabilística e igualdade de informação, pois para cada empresa existe informação sobre o comportamento do negócio, a estrutura de financiamento, o comportamento dos resultados, a distinção entre componentes recorrentes e não recorrentes do resultado, bem como informação sobre a estrutura de custos. Existe informação quantitativa, mas também qualitativa, nomeadamente a que é divulgada nas notas, ou anexos às contas.

Esta normalização é muito importante, uma vez que permite não só dar informação pertinente aos gestores e accionistas das empresas, como permite ainda realizar estudos sobre o sector de actividade, tipo de empresa, entre muitos outros. Deste modo todas as empresas divulgam o mesmo tipo de mapas financeiros.

Conforme resulta do Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho n.º 1606/2002, as sociedades com valores mobiliários admitidos em mercados regulamentados sediados na União Europeia devem utilizar, nas suas demonstrações

financeiras consolidadas, as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS) adoptadas no seio da União.

A utilização das IAS/IFRS é obrigatória para todos os exercícios financeiros com início em, ou após, 1 de Janeiro de 2005.

A IAS 34 não é de aplicação obrigatória. No entanto, no que se refere aos emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado, a informação intercalar apresentada tem de seguir as normas da IAS 34.

A IAS 34 (Relato Financeiro Intercalar) é uma norma opcional na estrutura conceptual das IAS/IFRS para a informação trimestral. Neste sentido, o parágrafo 30 da Recomendação do CESR refere que o emitente pode optar pelo cumprimento integral dos requisitos da IAS 34 (Relato Financeiro Intercalar) ou pelo cumprimento de acordo com o normativo nacional (informação mínima exigida no anexo I a III do Regulamento CMVM n.º 4/2004) preparado de acordo com os princípios de reconhecimento e mensuração definidos nas IAS/IFRS.

O conteúdo mínimo da informação trimestral a prestar corresponde às rubricas do balanço e Demonstração dos Resultados previstos nos Anexos I a III do Regulamento da CMVM n.º 4/2004. Naturalmente, com a utilização do novo modelo contabilístico, há que proceder a algumas adaptações (por exemplo, a rubrica "imobilizado incorpóreo" corresponderá à rubrica "activos intangíveis" com os critérios definidos na IAS 38; a rubrica "provisões para riscos e encargos" corresponderá a "provisões" com os critérios definidos na IAS 37).

De acordo com a IAS 1, devem ser apresentados comparativos para toda a informação numérica constante das demonstrações financeiras. O POC não requer a apresentação de valores comparativos par várias notas do Anexo ao Balanço e a Demonstração dos Resultados.

A informação comparativa é de apresentação obrigatória. No novo ambiente normativo contabilístico, as rubricas de balanço serão comparadas com o último exercício e as da demonstração dos resultados serão comparadas com o período homólogo.

Contudo, a IAS 34 apenas exige uma reconfiguração dos comparativos enquanto que na legislação nacional o comparativo resulta dos valores apresentados no ano anterior. Nessa medida, como a aplicação da IAS 34 não é obrigatória à informação trimestral, os comparativos poderão limitar-se aos valores apresentados no ano anterior.

Todavia, os parágrafos 33 e seguintes da Recomendação do CESR (Comité Europeu das Autoridades de Supervisão dos Mercados Europeus de Valores) referem que para uma melhor compreensão do impacto das IAS/IFRS, seja apresentado um formato a quatro colunas conforme descrito abaixo e nos termos do disposto no parágrafo 20 da IAS 34.

### **5.6. Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas (IAS 8)**

A adopção da IAS 8 - *Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas* pelas empresas portuguesas tem repercussões essencialmente ao nível dos montantes incluídos nos resultados extraordinários e na informação divulgada sobre erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas.

Entre as principais alterações nas políticas contabilísticas, refira-se a necessidade de reclassificar os resultados extraordinários, apesar do normativo português os considerare como tal, no normativo internacional é considerado operacional.

A definição de resultados extraordinários adoptada pela IASB está estabelecida pela Directriz Contabilística nº 20-Demonstração dos resultados por funções:

"correspondem aos ganhos e perdas que sejam materialmente relevantes e cumulativamente não usuais por natureza e de ocorrência não frequente. São exemplos os ganhos ou perdas resultantes de catástrofes naturais, de convulsões políticas, de expropriações ou de proibições impostas por nova legislação".

No que respeita aos erros fundamentais o POC inclui na nota explicativa da conta 59 – *Resultados Transitados* a possibilidade desta conta ser utilizada, excepcionalmente, para registar regularizações não frequentes e de grande significado, que devam afectar os capitais próprios em vez do resultado líquido.

A DC nº 8 – Clarificação da Expressão «Regularizações não Frequentes e de Grande Significado» relativamente à conta 59 «Resultados Transitados», reforça a identificação de erros fundamentais com erros materialmente relevantes, que invalidem a credibilidade das demonstrações financeiras.

As correcções relativas ao exercício anterior que não possuam esta característica, nomeadamente, ajustamentos de estimativas contabilísticas, devem ser registadas nas contas 697/797 – *Correcções relativas a exercícios anteriores*. No entanto, no normativo português não existe qualquer disposição relativa à necessidade de corrigir a informação financeira anteriormente divulgada.

A IAS 8 prevê que o valor da correcção de um erro fundamental que se relacione com períodos anteriores, deve ser relatado pelo ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos (Reservas Livres ou Resultados Transitados), corrigindo-se simultaneamente a informação comparativa, excepto se tal for impraticável. Deste modo, as demonstrações financeiras, incluindo a informação comparativa do período anterior, são apresentadas como se o erro fundamental tivesse sido corrigido no exercício em que ocorreu. É também permitido um tratamento alternativo, em que o valor do erro fundamental é incluído no resultado líquido do exercício em que é detectado, corrigindo-se também a informação comparativa.

No que respeita às políticas contabilísticas, passará a ser necessário reformular a informação comparativa e divulgar a quantidade da correcção no período corrente e para cada período anterior que fora apresentado, bem como proceder à divulgação do facto de ser procedido ou não à reformulação da informação comparativa.

## **5.7. Existências**

### 5.7.1. Inventários (IAS 2)

As principais diferenças entre o normativo português e o normativo do IASB são a imputação dos gastos industriais fixos e juros de financiamentos, e os métodos de custeio de saídas.

Em relação à imputação dos gastos industriais fixos estabelece o POC que aqueles possam ser imputados ao custo de produção, atendendo à capacidade normal dos meios de produção. No entanto nas IAS 2 obriga a que tais custos sejam imputados aos custos de transformação atendendo à capacidade normal das instalações de produção.

Esta norma internacional permitia em algumas circunstâncias que os custos com os juros de financiamentos fossem incluídos nas existências. Esta possibilidade não está prevista no POC. Após a revisão desta norma em 2003, deixou de ser possível incluir no valor das existências custos de empréstimos obtidos eliminando-se assim uma diferença que existia entre os dois normativos. A IAS 23 - Custos de Empréstimos Obtidos identifica circunstâncias limitadas em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários.

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 IAS 2, não permite utilizar o critério valorimétrico LIFO.

Segundo a IAS 2 a empresa deve usar sempre a mesma fórmula de custeio, para existências de natureza e uso similar, podendo justificar-se, nas existências de diferente natureza e uso, a adopção de diferentes fórmulas de custeio. O POC é omissivo relativamente a esta matéria.



## **5.8. Activos Tangíveis**

### 5.8.1 Activos Fixos Tangíveis (IAS 16)

De acordo com a IAS 16, activos fixos tangíveis são os que:

"Sejam detidos por uma empresa para uso na produção ou cimento de bens e serviços, para arrendar a outros, ou para fins administrativos....tenham sido adquiridos ou construídos com intenção de serem utilizados por mais de um período contabilístico".

De acordo com as normas internacionais, o imobilizado passará a ficar valorizado ao custo de aquisição ou ao justo valor. A aceitação do justo valor como critério valorimétrico das imobilizações corpóreas, depende do facto das reavaliações serem efectuadas de forma regular. Aquando da elaboração das demonstrações financeiras, em conformidade com o normativo internacional, será necessário proceder à eliminação das reavaliações, nos casos em que as empresas preferam adoptar o custo de aquisição.

No caso de as empresas preferirem o justo valor, torna-se necessário verificar se os valores resultantes da reavaliação legal, com base em índices de correcção monetária, se aproximam ou não do justo valor, devendo efectuar-se correcções quando isso não acontecer.

Alterações nas amortizações decorrentes destes ajustamentos devem ser efectuadas por contrapartida de Resultados Transitados. Devem ser reconhecidos impostos diferidos nas diferenças apuradas.

A nível da depreciação do valor do imobilizado, ao contrário do preconizado pelo normativo nacional, as amortizações apenas poderão ser calculadas com base na vida útil do bem.

Por último e em relação à obsolescência dos imobilizados corpóreos, pese embora no capítulo 5 do POC esteja prevista a possibilidade de efectuar uma amortização extraordinária, decorrente da perda permanente de valor do imobilizado, tal facto não

tem sido a prática comum. Impõe-se por isso, aquando do primeiro balanço, corrigir também estas situações.

## 5.9. Activos Intangíveis e Imparidade

### 5.9.1. Activos Intangíveis (IAS 38), Imparidade de Activos (IAS 36)

O Normativo Internacional aplicável é a IAS 38: Activos Intangíveis, o Normativo Nacional: Directriz Contabilística 7 (D.C. 7) – Contabilização das despesas de investigação e desenvolvimento.

No normativo nacional as despesas de constituição e investigação e desenvolvimento são capitalizadas e amortizadas por um período de três anos. Determinadas despesas operacionais (publicidade, reparação e manutenção) podem ser diferidas ou capitalizadas e amortizadas em vários anos.

No enquadramento das IAS/IFRS, apenas é permitida a capitalização destes custos numa fase de desenvolvimento de novos produtos ou "ferramentas". Capitalização de custos de conservação e reparação mais rígida.

A valorização inicial de um activo intangível, e no pressuposto de que possa ser feita de forma fiável, deve ser ao seu custo de aquisição (IAS 38).

Este critério valorimétrico, apresentado como o tratamento de referência do IASB, nega a possibilidade de os activos intangíveis, gerados internamente, poderem ser reconhecidos no balanço. Na continuidade do exercício em que foi feito o reconhecimento do activo intangível a valorização pode ser orientada na base de dois procedimentos: ou manter o modelo do custo de aquisição, ou optar pelo tratamento alternativo, que se consubstancia na aplicação do *fair value*.

Para que se possa optar pelo método alternativo é imprescindível a existência de um mercado que de forma regular fixe os preços, caso contrário cair-se-á numa valorização pouco fiável, por ser pouco objectiva.

A matriz geral dos activos intangíveis é a sua heterogeneidade, isto é, têm naturezas várias o que os faz divergir de qualquer traço de homogeneidade, por conseguinte, de comparabilidade.

O POC permite a inclusão como activo intangível de direitos e despesas de constituição, arranque e expansão, o que não é aceite pela IAS 38. A IAS 38 não permite a capitalização de despesas com formação e com publicidade e actividades promocionais. Em Portugal, existe alguma tradição de se capitalizarem despesas com publicidade, em particular, no lançamento de novos produtos e, por vezes, com a formação. A IAS 38, não permite a capitalização de gastos na fase de pesquisa. A DC 7 admite a capitalização de despesas na fase de pesquisa em circunstâncias excepcionais, em que seja assegurada, de forma inequívoca, a existência de benefícios futuros. O normativo português não prevê a segregação dos activos intangíveis entre aqueles que têm vida útil finita e os que têm vida útil indefinida.

Segundo a IAS 36, anualmente, deve-se efectuar teste de imparidade de activos intangíveis com vida útil indefinida, de activos intangíveis em curso e do *goodwill* e, nos demais activos, deve-se avaliar à data de cada balanço se há indicações de imparidade de activos. Segundo a IAS 36, se não for possível estimar a quantia recuperável de activo individual, deve-se determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence. O POC e as DC são omissas sobre este aspecto.

A IAS 36 fornece informações detalhadas sobre o cálculo do valor de uso. O POC é omissa sobre o valor de uso. A IAS 36 requer uma série de condições relativamente à reversão de imparidade, as quais se encontram omissas no POC e DC.

## **5.10. Activos e Passivos Financeiros**

- 5.10.1. Concentrações Empresariais (IAS 22), Consolidação de Contas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias (IAS 27) e Contabilização de investimentos em Associados (IAS 28)

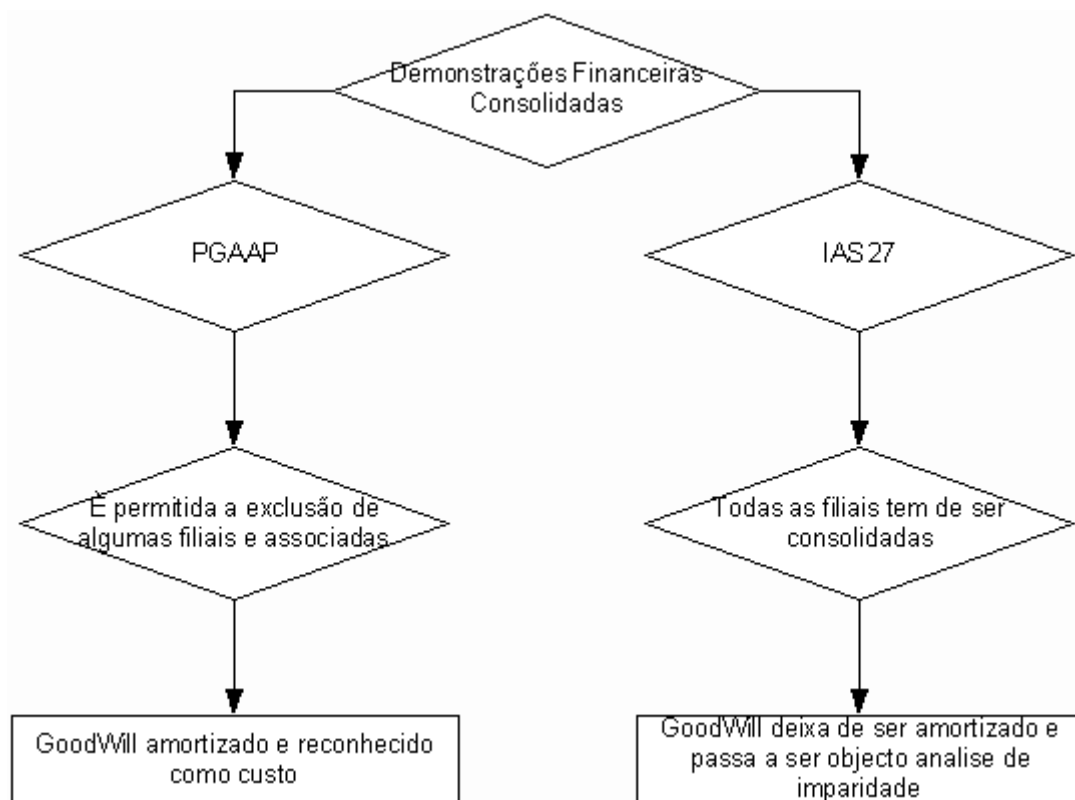
No normativo nacional, de acordo com o Decreto-Lei nº 238/91 de 2 de Julho, é permitida a exclusão da consolidação de algumas filiais e associadas sob determinadas condições, nomeadamente se houver o denominado “risco - país”. É permitida a consolidação de filiais que desenvolvam uma actividade diferente da Empresa-mãe através do método da equivalência patrimonial.

Nas IAS/IFRS, todas as filiais e associadas têm que ser consolidadas e todas as filiais têm que ser consolidadas pelo método integral, dentro dos parâmetros definidos no IAS 27.

A IAS 27 e a legislação portuguesa diferem significativamente no que respeita à exclusão de filiais da consolidação, uma vez que:

- A IAS 27 exige a exclusão das filiais classificadas como detidas para venda, contrariamente à legislação portuguesa que permite a sua exclusão, segundo o POC art. 4 nº 3 al. b, "uma empresa pode também ser excluída da consolidação sempre que as partes de capital desta empresa sejam detidas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior".
- De acordo com o art. 4º do POC, exige a exclusão das filiais cuja actividade é de tal modo diferente das restantes que a sua inclusão se revela incompatível com o objectivo das demonstrações financeiras consolidadas. A IAS 27 refere que não é apropriado excluir uma filial pelo facto das suas actividades serem diferentes das restantes entidades do grupo; e
- A legislação portuguesa permite a exclusão de filiais que operam sob restrições severas e de longa duração que prejudicam substancialmente a capacidade da entidade mãe para exercer os seus direitos sobre o património ou gestão da filial, contrariamente à IAS 27, que não prevê esta condição de exclusão uma vez que uma entidade sujeita a estas restrições não se enquadra no conceito de filial, pelo facto de não existir controlo.

No normativo nacional a diferença entre o preço que uma empresa paga na aquisição de uma outra e valor dos activos é considerado *goodwill*, podendo ser amortizado linearmente e reconhecido como custo na Demonstração de Resultados.



**Fig. 5- Amortização do GoodWil**

**Elaboração Própria**

De acordo com a DC nº 1, o *goodwill* negativo deve ser repartido pelos activos não monetários, na proporção dos justos valores destes. Alternativamente esta diferença pode ser tratada como proveito diferido e imputada a resultados num período de cinco anos, podendo uma vida útil mais extensa ser permitida desde que não ultrapasse 20 anos.

Com a aplicação da IAS 22, o "goodwill" deixa de ser amortizado, passando a ser objecto de uma análise periódica de imparidade.

Na IAS 22, o *goodwill* negativo relacionado com expectativas de prejuízos futuros, deve ser reconhecido como proveito diferido e levado a proveitos à medida que os prejuízos se vierem a verificar; no caso de o *goodwill* negativo não se relacionar com prejuízos futuros, então o *goodwill* negativo deve ser reconhecido como proveito da seguinte forma:

- a parte que não exceda os justos valores dos activos não monetários deve ser reconhecida como proveito, numa base sistemática, durante a vida útil média ponderada remanescente dos activos amortizáveis.
- a parte em excesso, em relação aos justos valores dos activos, deve ser reconhecida imediatamente em proveitos.

Contrariamente à legislação portuguesa, que prevê a identificação dos interesses minoritários no Balanço como um elemento separado dos capitais próprios e do passivo e a identificação dos interesses minoritários na Demonstração dos Resultados como um custo adicional, a IAS 27 refere que os interesses minoritários devem ser evidenciados como uma parte integrante dos capitais próprios, no Balanço, e como uma parte integrante dos resultados do grupo, na Demonstração dos Resultados.

A IAS 27 refere como contabilizar os investimentos em filiais, entidades conjuntamente controladas e associadas nas demonstrações financeiras separadas de uma entidade que apresente este tipo de informação.

As normas do IASB não especificam as entidades que devem apresentar demonstrações financeiras separadas, apesar de clarificarem que estas demonstrações financeiras constituem:

- Um complemento das demonstrações financeiras consolidadas apresentadas por uma entidade-mãe ou um substituto das demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade mãe que opta por não apresentar este tipo de informação.

- Um complemento das demonstrações financeiras apresentadas por um empreendedor de um empreendimento conjunto ou um substituto das demonstrações financeiras de um empreendedor que opta por não apresentar este tipo de informação; e
- Um complemento das demonstrações financeiras apresentadas por um investidor numa associada ou um substituto das demonstrações financeiras de um investidor que opta por não apresentar esta informação.

Por seu lado, a legislação portuguesa exige a apresentação de demonstrações financeiras separadas apenas às entidades mãe, independentemente destas apresentarem ou não demonstrações financeiras consolidadas.

Quanto ao conceito de demonstrações financeiras separadas, salienta-se o facto das mesmas se encontrarem definidas na IAS 27, contrariamente ao que se verifica na legislação portuguesa.

Quanto ao tratamento contabilístico dos investimentos em filiais, entidades conjuntamente controladas e associadas nas demonstrações financeiras separadas, salienta-se o facto do IAS 27 exigir, como regra geral, a utilização do método do custo ou a aplicação da IAS 39, contrariamente ao que se verifica na legislação portuguesa que é contraditória ao permitir a utilização do método do custo ou do método de equivalência patrimonial, no POC, e ao exigir a utilização, como regra geral, do método de equivalência patrimonial, na DC 9.

Contrariamente à legislação portuguesa, que difere na caracterização do método de equivalência patrimonial a aplicar na preparação de demonstrações financeiras consolidadas (capítulo 13 do POC) e na preparação de demonstrações financeiras de um investidor que não é entidade mãe (capítulo 5 do POC e DC 9), a IAS 28 caracteriza de uma só forma o método de equivalência, independentemente do tipo de demonstrações financeiras em que se procede à sua aplicação.

A IAS 28, a DC 9 e o POC apresentam algumas divergências significativas, nomeadamente as seguintes:

- A IAS 28 exige a realização dos ajustamentos necessários para que as demonstrações financeiras apresentem os valores que teriam sido apurados caso a associada tivesse revalorizado os seus activos e passivos identificáveis para o justo valor na data de aquisição da participação financeira, a legislação portuguesa é omissa; e
- A IAS 28 e a DC 9 exigem o reconhecimento do *goodwill* positivo no valor do investimento, contrariamente ao POC (capítulo 13), que permite o seu reconhecimento no valor do investimento ou numa rubrica separada pertencente aos activos fixos intangíveis;
- A IAS 28 e a DC 9 exigem o reconhecimento do *goodwill* negativo no valor do investimento, contrariamente ao POC (Cap. 13), que permite o seu reconhecimento no valor do investimento ou numa rubrica separada dos capitais próprios.

A IAS 28 identifica um conjunto de informações sobre investimentos em associadas a divulgar nas demonstrações financeiras, o qual apresenta algumas diferenças relativamente à informação exigida pela legislação portuguesa.

### **5.11. Instrumentos Financeiros (IAS 32 e IAS 39)**

A IAS 32 estabelece as exigências para a apresentação dos instrumentos financeiros e a divulgação de informação acerca dos mesmos.

A IAS 39 determina os princípios para o reconhecimento e cálculo dos instrumentos financeiros. Em particular, estabelece regras rígidas para a aplicação da contabilidade de cobertura.

Existem diferenças relativamente à mensuração de instrumentos financeiros, nomeadamente, no que se refere à mensuração pelo modelo do justo valor. O POC segue o princípio do custo histórico, enquanto que a IAS 39 elege o justo valor como modelo de mensuração dos instrumentos financeiros (com excepções de alguns activos



e passivos financeiros), quando aplicável, e sempre que possível. Além disso, as variações do justo valor de certos activos e passivos financeiros levadas a resultados do período ou capitais próprios, dependendo das circunstâncias. O POC, porque segue o modelo de custo histórico, apenas prevê o reconhecimento de perdas face ao valor de mercado, sendo essas perdas contabilizadas no resultado do período.

## **5.12. Passivos Não Financeiros**

### 5.12.1. Benefícios dos Empregados (IAS 19) e Contabilização e Relato de Planos de Benefícios de Reforma (IAS 26)

O conceito de "benefícios dos empregados", pelo normativo português expresso na Directriz Contabilística 19 (DC 19), são todas as formas de remuneração atribuídas por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos empregados. De acordo com o IASB são todas as formas de remuneração pagas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados.

O normativo português é constituído pela Directriz Contabilística nº 19 "Benefícios de Reforma" e apresenta as seguintes diferenças principais em relação ao normativo internacional IAS 19 – Benefícios dos Empregados:

- A IAS 19, estabelece que os ganhos e perdas actuariais têm que ser reconhecidos se o líquido acumulado não reconhecido exceder os 10% (método do corredor), enquanto que a DC 19 não prevê este método.

De acordo com a norma actual, se os ganhos ou perdas acumuladas estiverem dentro de um determinado intervalo (vulgo "corredor"), definido como +/-10% do valor máximo dos activos financeiros ou das responsabilidades, a empresa pode diferir o reconhecimento desse montante nas suas contas, enquanto que o excedente é

amortizado ao longo de um determinado período. As empresas podem, optar por não aplicar o corredor.

- Na IAS 19, ao passivo de benefícios definidos deve ser deduzido o custo de serviços prestados no passado, ainda não reconhecidos como custo, na DC 19 apresentação destes custos deverá ser no activo em custos diferidos.

- A IAS 19 prevê que o resultado do exercício inclua o retorno esperado dos activos do plano, enquanto a DC 19 considera o retorno real dos activos do plano.

A IAS 19 determina a contabilização e a divulgação da maior parte das formas de remuneração dos colaboradores, tais como salários, subsídios de doença, de férias, participações nos lucros, pensões, seguros de saúde e quaisquer outros benefícios resultantes de cessação do emprego. O princípio é o de que o custo de oferecer benefícios aos colaboradores deve ser reconhecido no período em que esse benefício é ganho pelo colaborador e não quando vier a ser pago ou ficar a pagamento.

Foi dada uma especial atenção ao aspecto dos seguintes assuntos:

- Custo da distribuição de resultados aos colaboradores

No normativo nacional não é necessário o registo antecipado como custo da distribuição de resultados aos colaboradores. Quando esta ocorre é registado como uma redução do Capital Próprio.

Nas IAS/IFRS, quando existe uma expectativa e estimativa fiável da concretização de uma responsabilidade, deverá ser registada uma provisão no Balanço e reconhecido o respectivo custo na Demonstração de Resultados.

- Calculo das responsabilidades com complementos de pensões

No normativo nacional os pressupostos utilizados são suportados pelas regras definidas pelo Instituto Seguros de Portugal (ISP).

Nas IAS/IFRS de acordo com o IAS 19 é permitida a inclusão, no cálculo actuarial, de pressupostos diferenciados.

A norma IAS 19 contempla todos os benefícios atribuídos pelas empresas aos seus actuais e futuros reformados excluindo os planos de *stock options*, abrangidos pela norma IFRS 2. Estes benefícios, embora normalmente dominados em valor e importância pelas pensões de reforma por velhice, invalidez ou antecipação e pelas pensões de sobrevivência, incluem também cuidados de saúde directos ou indirectos mas pagos ou subsidiados pela empresa, seguros de vida ou subsídios de morte e ainda descontos nos produtos e serviços da empresa ou grupo de empresas (desde que a cargo da empresa) e acesso a serviços prestados a trabalhadores, como por exemplo, cantinas ou grupos desportivos e de pessoal.

Contrariamente à legislação portuguesa, que é omissa, a IAS 26 identifica o conteúdo dos relatórios de planos de contribuição definida quando o plano é entendido como uma entidade informativa separada, identifica o conteúdo dos relatórios de planos de benefício definido quando o plano é entendido como uma entidade informativa separada e identifica ainda a informação adicional, obrigatória ou voluntária, que as entidades devem ou podem divulgar nos relatórios de planos de benefício definido e de contribuição definida.

A IAS 19 segue o chamado método do corredor relativamente a ganhos e perdas actuariais. Segundo esse método, os ganhos ou perdas actuariais somente devem ser reconhecidos se o líquido acumulado dos ganhos e perdas actuariais não reconhecidos exceder o maior de 10% do valor presente da obrigação e 10% do justo valor dos activos do plano.

A DC 19 é omissa relativamente ao reconhecimento de custos com benefícios de cessação de trabalho. A IAS 19 prescreve os critérios de reconhecimento desses custos.

Segundo a IAS 19, o resultado do exercício deve incluir o retorno esperado dos activos do plano. Pela DC 19, considera-se retorno real dos activos do plano.

De acordo com a IAS 19, a taxa de desconto deve basear-se em obrigações de alta qualidade. ADC 19 refere-se a obrigações de longo prazo.

Relativamente ao custo dos serviços passados, a IAS19 distingue o tratamento a dar a benefícios já adquiridos e a benefícios ainda não adquiridos, o que não acontece com a DC 19. Por outro lado, a DC 19 prevê dois tratamentos no caso de empregados no activo: a amortização sistemática ou o reconhecimento imediato como custos.

Segundo a IAS 19, quando o passivo de transição excede o passivo que teria sido reconhecido na mesma data segundo a anterior política contabilística, esse diferencial é reconhecido como um gasto numa base de linha recta e até cinco anos da data de adopção. A DC 19 prevê que o diferencial seja levado a resultados transitados ou a custos diferidos, no entanto, neste caso, não limita a amortização a cinco anos.

### **5.13. Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (IAS 37)**

O Normativo Aplicável é o seguinte:

- Normativo Internacional: IAS 37: Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes
- Normativo Nacional: Plano Oficial de Contabilidade (P.O.C)

No normativo nacional é permitido o registo de provisões genéricas para fazer face a riscos associados e eventos futuros incertos.

Nas IAS 37, as Provisões tem que ser reconhecidas quando: há uma obrigação presente (legal ou constituída) como resultado de um evento passado; é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios económicos seja requerida para liquidar a obrigação; uma estimativa segura pode ser efectuada em relação ao montante da obrigação.

A Provisão, é um passivo de tempestividade ou quantia incerta, o Passivo Contingente é uma obrigação possível, proveniente de acontecimentos passados e dependente da ocorrência ou não ocorrência de eventos futuros incertos.

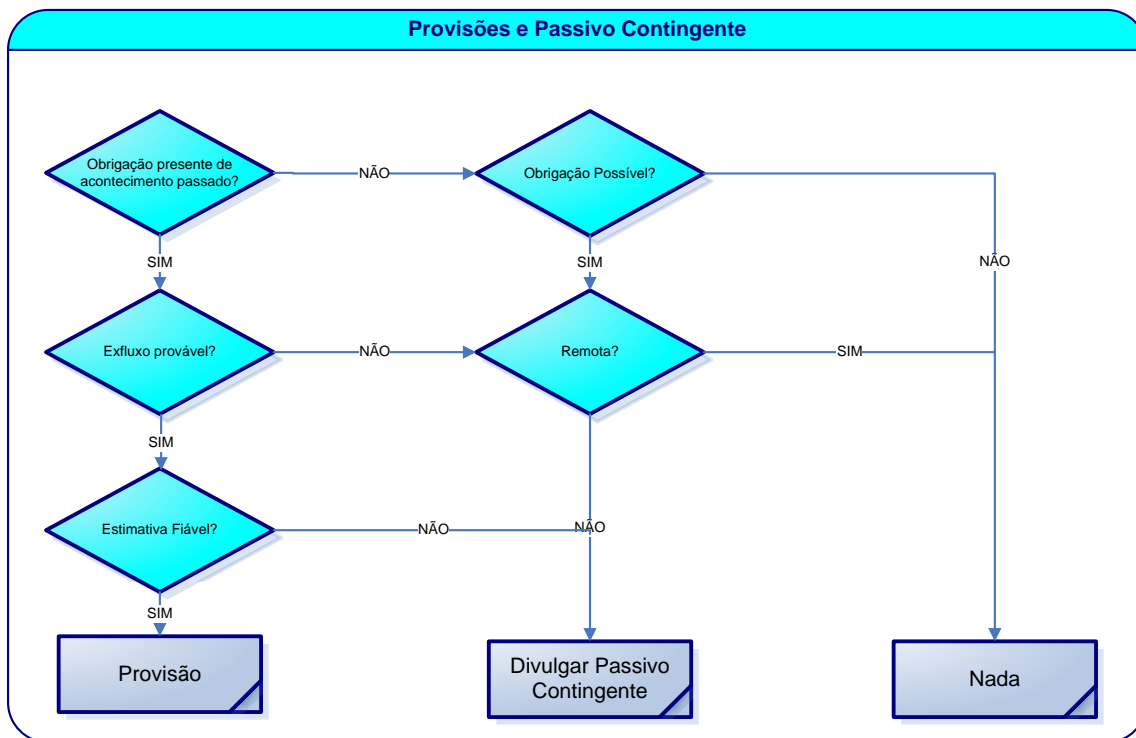


Fig. 6 – Provisões e Passivo Contingente

Elaboração própria

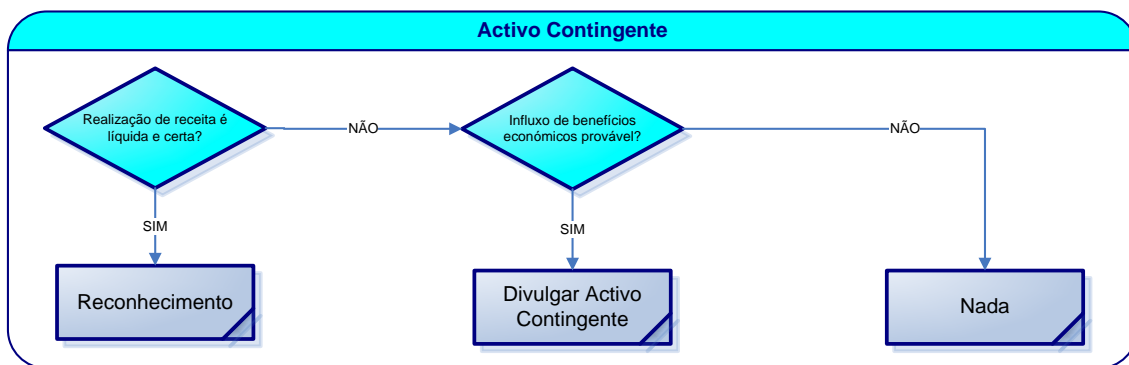


Fig. 7 – Activos Contingentes

Elaboração própria

Uma vez que não é permitido o registo de provisões genéricas, estas deverão ser reclassificadas para as respectivas naturezas (investimentos financeiros, contas a

receber, existências) quando for possível a sua reafectação. As provisões constituídas que não estiverem de acordo com o IAS 37, deverão ser anuladas.

A IAS 37 define, de forma clara, os critérios para constituição de provisões. O POC apresenta apenas considerações genéricas, sujeitas a interpretação individual. A IAS 37 prevê o tratamento a ser dispensado aos activos contingentes. O POC é omissivo sobre esta matéria.

A IAS 37 prevê o desconto da obrigação para o valor presente, sempre que o efeito temporal seja significativo. O POC é omissivo relativamente ao cálculo do valor presente da obrigação, não sendo prática em Portugal proceder-se a esse cálculo.

#### 5.14. Terminologia IASB vs POC

A introdução de novos normativos e regulamentos, arrasta consigo o aparecimento de novos conceitos, denominações, terminologias, que se passa a enumerar e que advém da correspondência entre as normas e directivas emanadas pelo IASB e o POC:

IASB	POC
Activos Intangíveis	Imobilizado incorpóreo
Activos fixos tangíveis	Imobilizado corpóreo
Ajustamentos	Provisões (activo)
Depreciação	Reintegração e amortização

Deprecimento	Reintegração e amortização
Gastos	Custos
Imparidade	-
Inventários	Existências
Mensuração	Valorização
Reconhecimento	Registo
Rédito	Proveito
Rendimento	Proveito e Ganho
Revalorização	Reavaliação
Reversões de ajustamentos	Reposições de provisões (activo)
Valor presente	Valor actual

**Tabela 1 – Terminologia IASB vs POC**

**Elaboração Própria**

## 6. Impacto Fiscal das normas IAS/ IFRS

A política fiscal consiste num dos factores essenciais ao desenvolvimento do mercado interno e do reforço da integração económica.

Desde o ano de 2001 que existe uma busca de soluções abrangentes e politicamente ambiciosas, tais como proporcionar às empresas um conjunto único de regras relativas à matéria colectável do imposto de sociedades para as actividades desenvolvidas na EU, sendo-lhes dada a oportunidade para:

- Calcular os rendimentos da totalidade de um grupo económico de acordo com um conjunto único de regras;
  
- Estabelecer uma contabilidade consolidada para efeitos fiscais, eliminando assim os eventuais efeitos fiscais de transacções puramente internas, realizadas dentro do grupo.

O sentido da relação entre contabilidade e fiscalidade situa-se, de forma mais directa, ao nível do imposto sobre o rendimento, nomeadamente o imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC). Esta relação está bem patente no art.º 17.º do CIRC segundo o qual o lucro/prejuízo para efeitos fiscais será apurado com base no resultado líquido do exercício, ou seja, determinado de acordo com a legislação contabilística. Partindo deste pressuposto, e numa primeira análise, poder-se-á dizer que qualquer alteração ao nível da contabilidade poderá surtir efeitos no resultado fiscal. Isto é, se o resultado fiscal parte do resultado contabilístico então, todas as alterações produzidas na informação financeira resultante da adopção das IAS/IFRS poderão afectar activos e passivos fiscais.



A verdade é que a adopção das IAS/IFRS não deveria acarretar cargas fiscais diferentes das que se originariam caso a informação financeira fosse prestada de acordo com o normativo nacional, ou seja, o processo de adopção deveria ser neutro em termos fiscais.

Cientes desta realidade, as entidades competentes criaram um grupo de trabalho criado por Despacho de 23/01/06, cujo relatório foi publicado em Dezembro de 2006, sob o título “Impacto Fiscal da Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade”, nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 200 da DGCI.

O primeiro aspecto que convém salientar prende-se com essa relação, expressa no art. 17.º do CIRC. Segundo esse estudo, deverá ser mantida a perspectiva de considerar os resultados contabilísticos como ponto de partida para a determinação do lucro tributável (com as devidas correcções), pelo que quanto a este ponto em concreto, nada se alterará.

O DL 35/2005 de 17 de Fevereiro, no seu art.º 14.º determina que, “para efeitos fiscais, nomeadamente de apuramento do lucro tributável, as entidades que elaborem as contas individuais em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade são obrigadas a manter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional e demais disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade.”

O relatório publicado veio afirmar que não pode discorrer para as empresas um aumento significativo dos custos de contexto, concretamente no que se refere aos custos decorrentes da manutenção de dois sistemas contabilísticos, razão pela qual o OE/2007 prevê medidas legislativas destinadas a evitar a necessidade da manutenção de duas contabilidades e visando a adaptação do CIRC ao normativo contabilístico internacional.

Aliás, uma das recomendações do grupo de trabalho prende-se exactamente com este facto, sendo recomendado o seguinte: “Com a introdução das alterações destinadas a permitir a aplicação para efeitos fiscais das normas internacionais de contabilidade e nas denominadas normas de contabilidade ajustadas, deverá ser revogada a exigência de dupla contabilidade prevista no art.º 14.º do DL 35/2005, de 17 de Fevereiro, sendo

desejável que tal aplicação ocorra, desde já, no exercício de 2006, relativamente às entidades que, nos termos deste diploma, tenham optado por elaborar as suas contas individuais em conformidade com estas normas”.

Para fazer face a esta realidade, o articulado do DL sobre o SNC, elaborado pela CNC, no seu art.º 13.º prevê a revogação do art.º 14.º do DL 35/2005 de 17 de Fevereiro.

As alterações nesta matéria são no sentido de encontrar um denominador comum na utilização de um só referencial contabilístico, atenuando desta forma os encargos para as empresas.

No entanto, se as empresas declaram os seus lucros de acordo com uma norma comum, faz sentido utilizar essa medida comum como o ponto de partida para a determinação do lucro tributável em sede de IRC.

Aguardamos então os novos desenvolvimentos da UE relativamente à “matéria comum consolidada”.

## Conclusão

A contabilidade tem de ser vista como um instrumento importante para a gestão das empresas, e esta gestão é tão ou mais importante numa pequena empresa como numa grande empresa. A preocupação da contabilidade, e de quem a produz, é de a de fornecer informação fidedigna e em tempo útil para os gestores, proprietários, investidores potenciais, entre muitos outros e a normalização da contabilidade vem realçar esta importância.

A necessidade de aumentar a comparabilidade da informação está na base da harmonização contabilística, a que tem sido encarado como um processo que visa a comparabilidade das práticas contabilísticas.

A normalização é um processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas, enquanto que a harmonização contabilística é um processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país.

No actual cenário, dominado pela globalização, a harmonização contabilística surge como o instrumento indispensável devido à sua suposta eficácia no aumento da comparabilidade da informação financeira.

Para Portugal as vantagens são inúmeras, entre as se destaca:

- Apresentação de um único conjunto de contas: redução de custos significativos;
- Aceitação directa das contas das entidades emitentes nacionais nos diversos mercados internacionais: facilidade de *cross-border*;
- Facilidade de acesso à captação de recursos junto dos investidores internacionais: comparabilidade das contas e confiança na aplicação dos respectivos critérios contabilísticos.

Desta forma, a harmonização contabilística serviria eficazmente para que os investidores financeiros tomassem as suas decisões em mercados financeiros globais.

As normas do IASB apresentam-se cada vez mais próximas da aplicação do justo valor. Para o IASB, os investimentos financeiros são os elementos patrimoniais mais susceptíveis de serem valorizados segundo o justo valor.

Tendo em consideração a contabilidade como um sistema de informação que se encontra entre a actividade empresarial e os decisores, que podem ser variados, desde sócios/accionistas, investidores potenciais, credores, fisco e Estado, clientes, empregados, entre outros, ou seja os denominados *stakeholders*, a normalização contabilística torna-se cada vez mais importante. A informação que a contabilidade disponibiliza tem de ser quantificável, objectiva e em formato normalizado. Informação objectiva é um pouco difícil, será mais correcto afirmar que a informação que a contabilidade disponibiliza deve ser concreta e fidedigna.

Foram descritos os efeitos positivos da harmonização contabilística. No entanto, a aplicação do normativo internacional encontra-se ainda muito aquém das expectativas, facto que nos faz reflectir sobre outros aspectos inerentes a este processo.

Desta forma, e numa visão menos optimista, constata-se, em simultâneo, que a decisão da UE veio satisfazer os que defendiam a introdução das novas normas e também aos que a combatiam, devido às alterações que produziria nos seus sistemas internos, sobretudo o fiscal. Isto traz consequências muito graves. A primeira consequência é a existência simultânea dentro da UE e num mesmo país, de dois referenciais contabilísticos, o internacional e o nacional de cada um deles.

A coexistência de dois referenciais contabilísticos traz problemas à contabilidade, aos próprios contabilistas e, sobretudo, aos principais destinatários da informação veiculada pelas demonstrações financeiras. Os mercados não entenderão que, sob um determinado referencial, a posição financeira e o desempenho de uma empresa sejam quantificados e apresentados de forma diferente sob outro referencial. Qual considerar e para que âmbito? Contas correctamente elaboradas e auditadas podem apresentar demonstrações diferentes, conforme o referencial usado.

Por sua vez, a não obrigação da elaboração segundo o referencial internacional, as demonstrações financeiras separadas das empresas incluídas na consolidação e as

demonstrações financeiras individuais das empresas que consolidam, acarreta trabalho acrescido às empresas e aos profissionais da contabilidade, quer contabilistas quer auditores, no caso de o Estado Membro não exercer essa opção. Tarefas adicionais representam custos adicionais, numa época em que se tem como objectivo o aumento da produtividade e a da competitividade das empresas europeias.

O recurso a conversões de um referencial para o 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. Esta situação deve ter trazido grandes dificuldades aos tradutores, que muitas vezes se viram obrigados a criar termos novos ou recuperar termos em desuso, arriscando-se a toda má interpretação e protestos da comunidade contabilística nacional.

Entre toda a pesquisa bibliográfica efectuada, constatou-se que as opiniões se dividem em positivas e negativas relativamente a este tema.

Conclui-se ainda que entre os dois sistemas normativos existem diferentes graus de conformidade entre as normas, efeitos esperados mais ou menos significativos e maior ou menor complexidade de implementação.

## **Bibliografia**

- Bento, José; Machado, José Fernandes; “O Plano Oficial de Contabilidade Explicado”; Porto Editora, 2003
- Calado, António C. P.; “Contabilidade de Gestão”; 1ª ed., Lisboa; Vislis Editora, 1997.
- Comissão de Normalização Contabilística: *Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística*, Lisboa, Janeiro de 2003.
- *Jornal Oficial da Comunidade Europeia (JOCE)* de 11 de Setembro de 2002.
- Morais, Ana Isabel; Lourenço, Isabel Costa; “Aplicação das Normas do IASB em Portugal”; Ed. Publisher Team, Lisboa, Abril 2005
- Mota, António e outros; “Finanças Empresariais: Teoria e Prática”; Publisher Team, Lisboa 2004
- Silva, F. V. Gonçalves; Pereira, J. M. Esteves; “Contabilidade das Sociedades”; Plátano Editora, 1998
- Silva, Helder Viegas e Matos, Maria Adelaide; “Contabilidade e Gestão”; 4.ª Edição, Lisboa, Texto Editora, 2001
- “Um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional”, revista *TOC* da CTOC n.º 38, de Maio de 2003.
- UNIÃO EUROPEIA: Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002.

## **Web Links**

<http://www.cnc.min-financas.pt/>

<http://www.iasb.org/>