



Análise da conformidade entre as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) 1 a 41 e as Directivas Contabilísticas da União Europeia

DIRECÇÃO-GERAL MARKT

Mercado Interno e Serviços Financeiros

O presente documento foi elaborado para uso interno da Comissão, não representando necessariamente a sua posição oficial.

Reprodução autorizada, excepto para fins comerciais, mediante referência da fonte.



COMISSÃO EUROPEIA

DG Mercado Interno

MERCADOS FINANCEIROS

Informação financeira e direito das sociedades

6926/2001

Análise da Conformidade entre as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e as Directivas Contabilísticas da União Europeia:

NIC 1 – NIC 41

1. PREFÁCIO

O presente documento contém uma análise da conformidade entre as normas internacionais de contabilidade (NIC) e as directivas contabilísticas da União Europeia, tendo sido elaborado pelo Comité de Contacto das Directivas Contabilísticas (Comité de Contacto).

O Comité de Contacto é um órgão consultivo composto por representantes dos Estados-Membros e por representantes da Comissão. Foi criado pela Comissão, segundo os requisitos do artigo 52º da Directiva 78/660/CEE (Quarta Directiva), com a seguinte missão:

- Facilitar uma aplicação harmonizada das directivas contabilísticas, através de uma concertação regular incidindo especialmente sobre os problemas concretos da sua aplicação;
- Aconselhar, quando necessário, a Comissão sobre os aditamentos ou as alterações a introduzir nas directivas contabilísticas.

Em 1990, a Comissão publicou uma selecção dos pareceres mais importantes que o Comité de Contacto emitiu a respeito da aplicação das directivas contabilísticas nos Estados-Membros.

O presente documento é o resultado de um trabalho realizado no âmbito da Nova Estratégia Contabilística adoptada pela Comissão em Novembro de 1995. O seu objectivo é analisar o grau de conformidade entre os requisitos das normas internacionais de contabilidade e as directivas contabilísticas da União Europeia, facultando a cada um dos Estados-Membros a base necessária para poder decidir se, e em que medida, as suas empresas podem aplicar as normas internacionais de contabilidade, caso desejem fazê-lo.

2. INTRODUÇÃO

Em Novembro de 1995, a Comissão Europeia (CE) adoptou uma nova abordagem para a harmonização contabilística. Na sua Comunicação "Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional" a Comissão destacou a necessidade de que a União dê rapidamente aos utilizadores e aos responsáveis pela elaboração das contas um sinal claro de que as empresas que pretendem ser cotadas no mercado dos Estados Unidos e noutros mercados mundiais poderão fazê-lo sem infringir o quadro contabilístico comunitário. A Comissão também realçou a necessidade de que a União reforce o seu compromisso e o seu contributo relativamente ao processo de normalização internacional, que constitui a solução mais rápida e eficiente para os problemas das empresas que operam à escala mundial.

Em Junho de 2000, a Comissão adoptou a sua Comunicação "Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas". Nesta Comunicação, propõe-se que todas as empresas da União Europeia cotadas num mercado regulamentado passem a elaborar as suas contas consolidadas de acordo com um único conjunto de normas contabilísticas, a saber, as normas internacionais de contabilidade – NIC (*International Accounting Standards - IAS*), a partir de 2005, o mais tardar. A adopção de regras de informação financeira uniformes e de elevada qualidade por parte dos mercados de capitais da União Europeia reforçará a eficiência global dos mercados, reduzindo assim o custo do capital para as empresas.

A Comunidade Europeia está ciente de que as contas elaboradas pelas empresas transnacionais europeias em conformidade com a sua legislação nacional, baseada nas directivas contabilísticas, não cumprem as diversas normas exigidas noutras partes do mundo para o aceso ao mercado de capitais internacional. Estas empresas são, por conseguinte, obrigadas a elaborar dois conjuntos de contas, um conforme com as directivas contabilísticas e outro exigido pelos mercados de capitais internacionais. Esta situação não é satisfatória pois, além de dispendioso, o fornecimento de valores diferentes em ambientes diferentes suscita confusão entre os investidores e o público em geral.

A harmonização contabilística está bastante avançada a nível internacional, baseando-se nas normas emitidas pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas (*International Accounting Standards*

Committee - IASC). Em Julho de 1995, o IASC chegou a acordo com a Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários (*International Organisation of Securities Commissions - IOSCO*) a respeito de um programa de trabalho comum com o objectivo de produzir, a médio prazo, um conjunto fundamental de normas internacionais de contabilidade a aplicar pelas empresas que pretendem uma cotação plurinacional dos seus valores mobiliários. Em 1996, o IASC iniciou um processo gradual e aprofundado de revisão e elaboração de normas. Em 1999, o IASC concluiu igualmente a elaboração do conjunto fundamental de normas acordadas com a IOSCO. As NIC constituem um conjunto global e conceptualmente sólido de normas de apresentação de informações financeiras, especificamente destinadas a servir as necessidades da comunidade empresarial internacional.

O presente trabalho foi efectuado no contexto atrás descrito. Para que os Estados-Membros possam autorizar as suas grandes empresas a elaborarem as suas contas consolidadas com base nas NIC, é essencial que estas normas não estejam em conflito com as directivas contabilísticas. Por isso, o Comité de Contacto decidiu que, numa primeira fase, deveria analisar a conformidade das NIC existentes com essas directivas. O trabalho realizado por este Comité servirá de base para a decisão a tomar por cada Estado-Membro sobre se as suas empresas podem ou não aplicar as NIC, e em que medida as poderão aplicar, caso desejem fazê-lo.

No presente documento são apresentados os resultados da análise do quadro do IASC e de todas as normas internacionais de contabilidade publicadas até 31 de Dezembro de 2000. Não se faz referência às normas 7, 14, 15, 17, 18, 20, 24, 26, 29, 33 e 34, visto que uma análise preliminar revelou que as questões tratadas nestas normas não se encontram especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas e também porque as normas não suscitam preocupações especiais relativamente aos princípios gerais incorporados nestas directivas. A NIC 39 não é analisada em virtude de as directivas contabilísticas estarem a ser objecto de um processo de alteração com vista a facilitar a adopção desta norma pelas empresas comunitárias. A NIC 41 também não é examinada em pormenor, porque é evidente por si mesmo que a abordagem de justo valor da NIC 41 para a avaliação do activo biológico e o consequente reconhecimento dos ganhos não realizados na conta de ganhos e perdas é incompatível tanto com o nº 1, subalínea (aa) da alínea c), artigo 31º da Quarta Directiva, que determina que somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser incluídos, bem como com o princípio básico do artigo 33º da mesma directiva, que estipula que as valorizações do activo imobilizado só podem figurar na conta de perdas e ganhos na medida em que sejam realizadas.

O Comité de Contacto analisará a compatibilidade das NIC que venham a ser emitidas ou revistas pelo IASC, em documentos futuros. O Comité ainda não examinou a compatibilidade entre as NIC e a Directiva "Contas das empresas de seguros" porque, por enquanto, não há nenhuma norma internacional de contabilidade que se ocupe especificamente da apresentação de informações financeiras por essas empresas.

O Comité de Contacto reconhece que a quantidade e a complexidade das informações exigidas pelas NIC excedem largamente os requisitos impostos pelas directivas contabilísticas, podendo, por conseguinte, impor encargos suplementares às empresas. Contudo, o Comité de Contacto também reconhece que as empresas susceptíveis de aplicar as NIC já apresentam informações financeiras que ultrapassam os requisitos mínimos das directivas contabilísticas.

O trabalho realizado pelo Comité de Contacto constitui apenas um primeiro passo. As empresas europeias não estão directamente sujeitas às directivas contabilísticas, mas sim à legislação nacional que as transpõe e às normas contabilísticas nacionais. As autoridades e organizações nacionais responsáveis pelo estabelecimento dos requisitos contabilísticos nos Estados-Membros devem reflectir sobre o conteúdo deste documento e empreender, eventualmente, uma análise semelhante a respeito das normas nacionais

adoptadas no contexto da transposição das directivas contabilísticas, bem como de outros requisitos adoptados a nível nacional que não estejam directamente ligados às disposições contidas nas referidas directivas.

3. OBJECTIVO E ÂMBITO DA ANÁLISE

A análise apresentada no presente documento diz exclusivamente respeito à relação entre as NIC e as directivas contabilísticas. A competência do Comité de Contacto está restringida às questões relativas à legislação europeia em matéria de contabilidade, não podendo este Comité, enquanto tal, exprimir qualquer opinião sobre a relação entre as NIC e quaisquer outros requisitos (nomeadamente da legislação nacional ou das normas contabilísticas nacionais) que não sejam baseados nas próprias directivas contabilísticas.

O objectivo desta análise é determinar se existem ou não conflitos entre as NIC e as directivas contabilísticas, bem como o respectivo grau, e se é necessário resolvê-los, de modo que as empresas europeias que pretendam aplicar as NIC nas suas contas consolidadas o possam fazer sem que surjam incompatibilidades com a legislação europeia. Porém, como já referido, a aplicação das NIC num ambiente nacional pode exigir alterações do direito nacional ou das normas contabilísticas nacionais. A análise procurou identificar as áreas onde, em resultado das opções permitidas pelas directivas contabilísticas, é mais provável que tais alterações sejam necessárias.

A compatibilidade das NIC com as directivas contabilísticas pode ser analisada de várias formas diferentes.

Uma abordagem possível consistiria em comparar sistematicamente os dois sistemas contabilísticos (NIC e directivas contabilísticas) pondo em evidência as diferenças existentes. Contudo, esta abordagem foi posta de parte devido ao modo consideravelmente diferente como a contabilidade é tratada nas directivas contabilísticas e nas NIC.

— As directivas contabilísticas ocupam-se de princípios gerais, não pretendendo regulamentar todas as suas possíveis aplicações concretas, embora isto não as impeça de conterem, por vezes, orientações muito pormenorizadas (por exemplo, impondo esquemas normalizados). Por outro lado, as NIC referem-se a questões contabilísticas específicas, para as quais são fornecidas orientações pormenorizadas, mas não têm em conta o quadro jurídico em que estas normas devem ser aplicadas na prática.

— As directivas contabilísticas são aplicáveis a todas as empresas que tenham uma determinada estrutura jurídica, ao passo que, na União Europeia, as NIC são, na prática, aplicadas principalmente pelas sociedades cotadas.

— As directivas contabilísticas fazem parte do direito das sociedades europeu e constituem, por conseguinte, um sistema jurídico obrigatório, enquanto as NIC são normas de aplicação voluntária e não têm uma ligação específica à legislação.

— As directivas contabilísticas foram elaboradas num ambiente que é, por vezes, fortemente influenciado por considerações como a protecção dos credores, a distribuição dos lucros e a fiscalidade. As NIC são normalmente formuladas sem ter estas questões em consideração, dando assim lugar a requisitos sem qualquer ligação especial a um ambiente económico específico.

Estas diferenças têm importantes consequências práticas.

a. Por exemplo, a quantidade e a complexidade das informações exigidas pelas NIC são, de um

modo geral, significativamente maiores do que os das requeridas pelas directivas contabilísticas. Isto deve-se ao facto de as directivas contabilísticas preverem requisitos mínimos destinados a assegurar uma comparabilidade mínima e um nível mínimo de informação. A abordagem das NIC é completamente diferente, na medida em que pretendem assegurar a orientação e a uniformidade mais completas possíveis nos tratamentos contabilísticos.

b. As regras relativas à protecção dos credores e à distribuição dos lucros são normalmente diferentes de país para país e, por isso, não são especificamente tomadas em consideração pelas NIC, que pretendem ser o mais internacionais que for possível. Ao invés, as directivas contabilísticas contêm disposições específicas que se ocupam destas questões. Por exemplo, os artigos 34º e 37º da Quarta Directiva não permitem que os lucros sejam distribuídos se o montante das reservas disponíveis para o efeito não exceder o montante necessário para cobrir a amortização residual de determinadas despesas capitalizadas (despesas de constituição e despesas de investigação e desenvolvimento).

Do mesmo modo, as derrogações para efeitos da aplicação da legislação fiscal permitidas no nº 1, alínea d), do artigo 35º e no nº 1, alínea e), do artigo 39º da Quarta Directiva, bem como no nº 5 do artigo 29º da Sétima Directiva, não são permitidas pelas normas internacionais de contabilidade. Estes dois artigos da Quarta Directiva permitem que o activo imobilizado e o activo circulante sejam sujeitos a correcções de valor excepcionais, motivadas unicamente pela aplicação da legislação fiscal, desde que o seu montante, devidamente justificado, seja indicado no anexo das contas. As NIC não permitem essas correcções de valor excepcionais, uma vez que foram elaboradas para tratar de situações em que a contabilidade está isenta de considerações fiscais.

Pelas razões atrás descritas, uma comparação sistemática entre as NIC e as directivas contabilísticas levaria à compilação de uma enorme quantidade de diferenças. Contudo, só uma pequena parte dessa informação teria utilidade para o objectivo da análise. Por isso, o Comité de Contacto não entrou numa análise pormenorizada das questões que são uma consequência lógica da natureza fundamentalmente diferente dos dois sistemas (directivas contabilísticas e NIC).

O Comité de Contacto procedeu, assim, à análise de cada questão, tendo em conta a sua importância relativa e a relação com o ambiente específico em que os dois sistemas diferentes (NIC e directivas contabilísticas) são aplicados. Esta opção tem várias consequências:

a. Uma vez que o presente documento se refere exclusivamente à legislação comunitária em matéria de contabilidade, as considerações aqui expressas dizem exclusivamente respeito a este quadro específico. Por conseguinte, qualquer aplicação nacional das considerações expressas no documento apenas pode ser feita à luz do quadro jurídico, económico e social em que estas soluções podem ser adoptadas. As directivas contabilísticas consideram, frequentemente, diversas soluções. Consequentemente, as opiniões expressas neste documento resultam de uma ampla gama de possibilidades oferecidas pelas próprias directivas contabilísticas. Em contraste, as regras nacionais são resultado de uma abordagem específica que é coerente em si mesma. Por isso, é muito possível que as conclusões expressas no presente documento não sejam imediatamente aplicáveis a nível nacional.

b. O presente trabalho centra-se exclusivamente nas contas consolidadas. Uma vez que a Sétima Directiva remete para a Quarta Directiva nas questões relativas aos esquemas e às regras da valorimetria, este documento também faz várias referências à Quarta Directiva. Isto não significa, porém, que as conclusões apresentadas no documento sejam igualmente aplicáveis às contas numa base individual. O facto de as considerações expressas pelo Comité de Contacto no presente documento se referirem exclusivamente à elaboração de contas consolidadas é coerente com o

objectivo da análise e também com as características das normas internacionais de contabilidade. De facto, embora as NIC sejam concebidas, em teoria, tanto para as contas anuais como para as contas consolidadas, na prática são elaboradas principalmente com o objectivo de harmonizar as regras aplicáveis às contas consolidadas, que constituem a informação financeira posta à disposição dos mercados de capitais internacionais.

c. É inadequado fazer comparações entre o conteúdo deste documento e os trabalhos similares realizados pela IOSCO. Embora o Comité de Contacto tenha beneficiado da experiência e do material fornecido pelos membros europeus do Grupo de Trabalho nº 1 da IOSCO, a diferença fundamental das duas análises quanto ao objectivo (e que suscita abordagens diferentes) conduzirá necessariamente a resultados diferentes. O objectivo da IOSCO é definir as condições que as NIC têm de satisfazer para serem reconhecidas como as normas contabilísticas que asseguram a apresentação de informações financeiras equivalentes nos mercados de capitais mundiais. Este objectivo difere claramente do prosseguido pelo presente documento, tal como é exposto no ponto 5 infra.

4. ESTRUTURA DO DOCUMENTO

De acordo com o seu objectivo, o presente documento procura dar resposta aos problemas enfrentados pelas empresas europeias que, cumprindo a legislação europeia, desejam aplicar, simultaneamente, as normas internacionais de contabilidade na elaboração das suas contas consolidadas. Para este efeito, o que importa realmente é identificar em que medida as NIC são compatíveis com a legislação comunitária. Uma vez que a aplicação da legislação nacional pertinente, derivada das directivas contabilísticas, é obrigatória para as empresas transnacionais da UE, a maneira mais satisfatória de tratar a questão das possíveis incompatibilidades entre as NIC e essas directivas será analisá-las do ponto de vista destas últimas. Deste modo, o documento procurará analisar os problemas que uma empresa europeia hipotética (que elabora as suas contas de acordo com as directivas contabilísticas) poderá enfrentar quando quiser cumprir também os requisitos das NIC.

Quando uma empresa, para além de satisfazer os requisitos da legislação europeia, também pretende estar conforme com as normas internacionais de contabilidade, pode presumir-se que:

— essa empresa está disposta a aceitar todos os requisitos complementares impostos pelas NIC e que não entrem em conflito com as directivas contabilísticas.

— nos casos em que as directivas contabilísticas dão directamente às empresas, ou autorizam os Estados-Membros a conferirem às empresas, a possibilidade de escolher entre dois tratamentos contabilísticos, a empresa escolherá logicamente o tratamento compatível com as NIC.

Alguns destes casos encontram-se enumerados na Secção "Opções à disposição das empresas em resultado das directivas contabilísticas, que não podem ser aplicadas pelas empresas que queiram cumprir as normas internacionais de contabilidade". As empresas que desejam aplicar as NIC não devem ter problemas em cumprir estes requisitos adicionais, nem devem ter dificuldades em renunciar às opções supramencionadas.

À luz destes pressupostos, os possíveis conflitos entre as NIC e as directivas contabilísticas podem ser limitados aos seguintes:

— Casos em que um requisito de uma NIC não é permitido por uma directiva contabilística, ou vice-versa. Estes casos são classificados como "Requisitos das normas internacionais de contabilidade que suscitam problemas de conformidade com as directivas contabilísticas". As empresas europeias não poderiam aplicar os requisitos dessas normas, em tais casos.

— Casos em que uma opção tomada por um Estado-Membro ao abrigo de uma directiva contabilística não é permitida por uma NIC. O Comité de Contacto classificou estes casos como "Questões que podem suscitar problemas de compatibilidade entre as normas internacionais de contabilidade e as opções facultadas pelas directivas contabilísticas aos Estados-Membros", porque só surgirão problemas quando um Estado-Membro escolher uma determinada opção das directivas contabilísticas. Neste caso, uma empresa pertencente ao Estado-Membro que escolheu uma opção, prevista nas directivas, incompatível com os requisitos das NIC não poderá cumprir essas normas. Esta parte do documento aponta, assim, para áreas que merecem uma análise particularmente atenta a nível nacional.

— Finalmente, existem alguns casos em que a diferente redacção utilizada numa directiva contabilísticas e numa NIC pode ser entendida como possível fonte de conflito. O presente documento explica as razões por que tais diferenças não devem ser entendidas como conflitos, nos casos que pareceram ser importantes e que figuram na Secção "Outras questões".

Quadro do IASC

O Comité de Contacto analisou o Quadro do IASC e chegou à conclusão de que não existe qualquer conflito entre este e as directivas contabilísticas, por duas razões fundamentais:

1. Os enunciados contidos no Quadro não se sobrepõem a qualquer regra contida numa norma específica.
2. A aplicação do Quadro não é obrigatória para as empresas que cumprem as NIC.

Se as características fundamentais do Quadro, acima mencionadas, forem alteradas, poderão surgir conflitos e o Comité de Contacto terá de reconsiderar o seu parecer.

NIC 1 – Apresentação das demonstrações financeiras¹⁰

INTRODUÇÃO

A NIC 1 "Apresentação das demonstrações financeiras" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Agosto de 1997. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios que tenham o seu início em 1 de Julho de 1998, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 1 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

Cumprimento das normas internacionais de contabilidade

O ponto 11 da NIC 1 determina que só deve considerar que as demonstrações financeiras cumprem as normas internacionais de contabilidade se elas cumprirem todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação do *Standing Interpretations Committee* aplicável. O Comité de Contacto saúda a definição inequívoca, pelo IASC, do princípio de que a plena aplicação das suas normas constitui um requisito prévio necessário para que uma empresa possa afirmar que os seus mapas financeiros estão conformes com as normas internacionais de contabilidade (NIC).

Apresentação fiel

O ponto 10 da NIC 1 determina que as demonstrações financeiras devem apresentar fielmente a situação financeira, os resultados financeiros e os fluxos de tesouraria de uma empresa. Mais adiante, especifica que a aplicação adequada das normas internacionais de contabilidade, com o fornecimento de informações complementares, quando necessário, produz, praticamente em todas as circunstâncias, demonstrações financeiras conformes com uma apresentação fiel e que (no ponto 12) os tratamentos contabilísticos inadequados não são rectificadas nem pela divulgação das políticas contabilísticas utilizadas, nem por anexos ou outros elementos explicativos.

Além disso, o Comité de Contacto faz notar que o ponto 13 da NIC 1 prevê circunstâncias extremamente raras em que a gestão conclui que o cumprimento de um requisito de uma norma pode induzir em erro. A NIC 1 exige que, caso seja necessário derrogar de um requisito para obter uma apresentação fiel, a gestão deverá fazê-lo, explicando que tal derrogação decorre dos requisitos relativos à apresentação de informações contidos no ponto 13. O Comité de Contacto constata que, tanto a utilização que a NIC 1 faz da derrogação como os requisitos de apresentação de informações do seu ponto 13, são inteiramente coerentes com as regras estabelecidas pelas directivas contabilísticas em circunstâncias semelhantes e que figuram no n.º 5 do artigo 2.º da Quarta Directiva.

Os requisitos do ponto 13 estabelecem claramente a natureza universal do conceito de "apresentação fiel", ao mesmo tempo que constituem um complemento necessário do ponto 10. Fica, assim, perfeitamente claro que, para que as contas possam ser consideradas como tendo sido elaboradas em conformidade com as NIC, devem cumprir todos os requisitos de cada norma e de cada interpretação SIC aplicável. Simultaneamente, também é evidente que a observância do requisito de uma apresentação fiel vai além do mero cumprimento das regras. O Comité de Contacto saúda esta clarificação da relação entre o cumprimento da NIC e a apresentação fiel.

O Comité de Contacto constata ainda que a derrogação relativa à apresentação fiel é uma exigência (não uma opção) da NIC 1 a aplicar nas circunstâncias extremamente raras em que a gestão conclua que o cumprimento de um requisito de uma norma poderia induzir em erro. A NIC 1 confirma no ponto 14 que a existência de requisitos nacionais incompatíveis não é, em si mesma, suficiente para justificar uma derrogação nos mapas financeiros elaborados segundo as normas internacionais de contabilidade. Declara seguidamente (no ponto 16) que a aplicação de um requisito específico de uma norma internacional de contabilidade só pode produzir mapas financeiros susceptíveis de induzir em erro quando o tratamento exigido pela norma for claramente inadequado e, por isso, não puder obter-se uma apresentação fiel pela simples aplicação da norma ou através do fornecimento de informações complementares. A derrogação da norma não é justificável apenas pelo facto de um outro tratamento também permitir obter uma apresentação fiel.

Isto implica que as empresas europeias que desejem cumprir simultaneamente as normas internacionais de contabilidade e as directivas contabilísticas não poderão resolver qualquer conflito entre os dois sistemas recorrendo à utilização da cláusula derogatória, a menos que a aplicação de um requisito específico de uma norma internacional de contabilidade produza mapas financeiros enganadores e a aplicação das directivas uma apresentação fiel.

A utilização da cláusula derogatória por uma empresa terá, evidentemente, um efeito de arrastamento, levando à derrogação de outro requisito NIC (isto é, a norma será derogada). Em consequência, uma vez que esta derrogação é ela própria um requisito das NIC, as empresas que invoquem a cláusula derogatória, na perspectiva do Comité de Contacto, ainda poderão alegar a sua conformidade com as NIC ao abrigo do ponto 11 da NIC 1 – desde que os requisitos do ponto 13 sejam integralmente cumpridos.

Prudência

O Comité de Contacto analisou o ponto 20 da NIC 1 quanto ao fundo da questão. Embora possa parecer que o importante papel desempenhado pelo princípio da prudência na elaboração das contas não foi totalmente reconhecido por este ponto, nem pelos pontos seguintes da NIC 1 (ao contrário, por exemplo, do princípio da continuação da exploração, da especialização dos exercícios e da coerência), o Comité de Contacto sublinha que a aplicação do princípio da prudência continua a ser um dos principais factores a ter em conta para assegurar a obtenção de uma apresentação fiel nos termos das directivas.

O Comité de Contacto faz notar que o *Quadro* do IASC trata especificamente (no nº 37) da prudência como uma característica qualitativa distinta dos mapas financeiros. Ao fazê-lo, descreve a prudência como "...a inclusão de um grau de cautela nos julgamentos necessários para fazer as estimativas requeridas em condições de incerteza, de modo que o activo ou as receitas não sejam sobrestimados e o passivo ou as despesas não sejam subestimados."

Importância relativa e agregação

A importância relativa e a agregação são consideradas nos pontos 29 a 32 da NIC 1. O Comité de Contacto chama a atenção para o facto de que estes pontos devem ser entendidos à luz do artigo 4º da Quarta Directiva. Consequentemente, as empresas europeias não devem aplicar as regras gerais da NIC 1 em matéria de agregação às rubricas precedidas por letras ou numeração romana nos esquemas da Quarta Directiva, uma vez que estas rubricas são consideradas como o mínimo necessário para uma apresentação separada.

Além disso, o Comité de Contacto faz notar que a NIC 1 estabelece, nos pontos 66 e 75, cada uma das rubricas que devem ser apresentadas, no mínimo, no balanço e na conta de perdas e ganhos. Em termos gerais, estas correspondem aos esquemas prescritos na Quarta Directiva, embora em determinadas circunstâncias a directiva possa exigir a apresentação de informações distintas para além das exigidas pela NIC 1.

Distinção entre circulante/não circulante

O nº 53 da NIC 1 especifica que cada empresa deve determinar, com base na natureza das suas actividades, se deve ou não apresentar o activo circulante e não circulante e o passivo circulante e não circulante como classificações separadas no balanço. Os pontos 57 a 65 desta norma são aplicáveis quando esta distinção é feita. Caso uma empresa opte por não fazer esta classificação, o activo e o passivo devem ser apresentados, de um modo geral, em função da sua liquidez. O Comité de Contacto considera que as empresas europeias estão vinculadas aos esquemas fixados pelas directivas contabilísticas, uma vez que não podem ser derogados, excepto nos casos específicos prescritos pelas próprias directivas.

Consequentemente, o Comité de Contacto considera que os esquemas prescritos pela Quarta Directiva exigem que as empresas europeias apresentem o seu activo classificado entre "activo circulante" e "activo imobilizado". É provável que esta distinção dê um resultado diferente do que seria obtido pela distinção entre "activo circulante" e "activo não circulante" exigida pela NIC 1. Por exemplo, os créditos a longo prazo e as existências, que não se prevê venham a ser realizadas ou vendidas no decurso normal do ciclo de actividades da empresa, seriam classificados como "activo circulante" ao abrigo das directivas e como "activo não circulante" nos termos da NIC 1. Do mesmo modo, os valores mobiliários comercializáveis, que não são utilizados de forma contínua na actividade de uma empresa e que cuja realização não está prevista para os doze meses seguintes à data de encerramento do balanço, seriam classificados como "activo circulante" ao abrigo das directivas e como "activo não circulante" ao abrigo da NIC 1.

Consequentemente, o "activo não circulante" ao abrigo da NIC 1 nem sempre poderá ser equiparado ao "activo imobilizado" na acepção das directivas, o que significa que as empresas europeias não poderão aplicar os pontos 57 a 65 da NIC 1, pois essa aplicação produziria uma apresentação diferente da exigida pela Quarta Directiva. Nestes casos, as empresas europeias teriam de escolher a opção proporcionada pelo ponto 53 da NIC 1 de não fazer a distinção entre circulante e não circulante.¹¹ Estas empresas recorreriam então à possibilidade, oferecida pela última frase do ponto 53, de apresentar o activo e o passivo, de um modo geral, em função da sua liquidez. O Comité de Contacto entende que o cumprimento dos esquemas fixados pelas directivas contabilísticas garantiria essa apresentação.

Alterações nos capitais próprios

O ponto 7 da NIC 1 determina que um conjunto completo de mapas financeiros inclui os seguintes elementos:

- a) balanço;
- b) conta de ganhos e perdas;
- c) um mapa que apresente:
 - i) todas as alterações nos capitais próprios; ou
 - ii) outras alterações nos capitais próprios para além das decorrentes das operações de capital com os titulares e das distribuições aos titulares;
- d) demonstração dos fluxos de tesouraria; e
- (e) políticas contabilísticas e anexo explicativo.

O mapa das alterações nos capitais próprios exigido pela NIC 1 é, portanto, um "elemento distinto" dos mapas financeiros. De acordo com as directivas contabilísticas, os mapas financeiros são compostos por uma conta de ganhos e perdas, um balanço e um anexo às contas, não sendo explicitamente mencionado o mapa das alterações nos capitais próprios. Contudo, o Comité de Contacto considera que os mapas das alterações nos capitais próprios contribuem, certamente, para uma melhor informação financeira e as directivas não excluem a sua elaboração.

O nº 6 do artigo 2º da Quarta Directiva afirma claramente que "Os Estados-Membros podem autorizar ou exigir a divulgação nas contas anuais de outras informações além daquelas cuja divulgação é exigida pela presente directiva." No que diz respeito à demonstração das alterações nos capitais próprios, o Comité de Contacto remete para o ponto 3 da introdução à NIC 1. Este número especifica que essa demonstração pode ser apresentada, quer como uma conciliação de capitais próprios "tradicional" sob a forma de uma coluna, quer como um mapa de resultados por direito próprio. O Comité de Contacto observa que, quando os requisitos das normas internacionais de contabilidade são aplicadas de modo compatível com as directivas contabilísticas, produzem movimentos que são normalmente apresentados na conta de ganhos e perdas ou no balanço. Deste modo, a demonstração das alterações nos capitais próprios assumirá normalmente a forma de uma conciliação "tradicional" dos capitais próprios, não dando origem a um mapa dos resultados por direito próprio. No entanto, no parecer do Comité de Contacto, qualquer forma de demonstração das alterações nos capitais próprios que não dê lugar a uma conciliação dos capitais próprios mas que constitua um mapa de resultados por direito próprio será aceitável na medida em que não entre em conflito com a aplicação dos esquemas prescritos pela Quarta Directiva.

Demonstrações dos fluxos de tesouraria

Do mesmo modo, a NIC 1 refere a demonstração dos fluxos de tesouraria como um elemento dos mapas financeiros. Embora as directivas não mencionem explicitamente a demonstração dos fluxos de tesouraria, também não excluem a sua elaboração, especialmente à luz do nº 6 do artigo 2º da Quarta Directiva. Consequentemente, o Comité de Contacto não vê qualquer conflito entre a NIC 1 e as directivas no que diz respeito ao requisito de que os mapas financeiros contenham uma demonstração dos fluxos de tesouraria.

Outras informações

O Comité de Contacto faz notar que o ponto 102, alínea d), da NIC 1 exige a divulgação do número de trabalhadores no final do período, ou do seu número médio no período em causa. Os nºs 1 e 9 do artigo 43º da Quarta Directiva exigem que as empresas europeias divulguem "o número de membros do pessoal empregue em média durante o exercício, ventilado por categorias". Consequentemente, as empresas europeias que desejem cumprir as normas internacionais de contabilidade e as directivas contabilísticas, simultaneamente, devem divulgar pelo menos o número médio de trabalhadores durante o exercício, distribuído por categorias.

CONCLUSÕES

O Comité de Contacto concluiu que, sob reserva das observações supramencionadas, a NIC 1 é compatível com a legislação contabilística comunitária.

NIC 2 – Existências⁸

A NIC 2 estipula, no seu ponto 6, que as existências devem ser avaliadas pelo preço de aquisição ou pelo valor líquido realizável, consoante o valor mais baixo. De acordo com o nº 1, alínea b), do artigo 39º da Quarta Directiva, o valor inferior a dar às existências é o "que se lhes atribua na data de encerramento do balanço". Coloca-se a questão de saber se o valor a atribuir na data de encerramento do balanço pode ou não ser diferente do valor líquido realizável.

O Comité de Contacto chegou à conclusão de que, não obstante a diferente formulação, o significado é praticamente o mesmo. A formulação das directivas contabilísticas não faz qualquer referência específica ao valor "realizável" apenas porque procura ser a mais ampla possível. No entanto, parece difícil imaginar um caso concreto em que o valor mais baixo a atribuir às existências na data do encerramento do balanço possa ser sensivelmente diferente do valor líquido realizável. Deste modo, não há qualquer conflito entre o ponto 6 da NIC 2 e o nº 1, alínea b), do artigo 39º da Quarta Directiva.

A NIC 2 especifica no seu ponto 10 (sem o sublinhar em caracteres a negrito) que os custos das conversões incluem uma imputação sistemática dos custos de produção indirectos fixos e variáveis. A inclusão dos custos de produção indirectos é permitida, mas não exigida, pelo nº 3, alínea b), do artigo 35º da Quarta Directiva. Além disso, a NIC exige a inclusão tanto dos custos fixos como dos custos variáveis, ao passo que nada é dito a este respeito nas directivas contabilísticas.

O Comité de Contacto partiu do princípio de que as empresas comunitárias que desejam cumprir as NIC escolherão a opção contida no nº 3, alínea b), do artigo 35º.

A Quarta Directiva autoriza os Estados-Membros a permitir a realização de correcções de valor excepcionais, se necessárias, para evitar que, num futuro próximo, a avaliação dos elementos deva ser modificada por motivos de flutuações de valor (nº 1, alínea c), do artigo 39º). Essas correcções excepcionais não são permitidas pela NIC 2.

Mesmo que um Estado-Membro adopte a opção prevista na Quarta Directiva, as empresas serão sempre

livres de fazerem ou não as correcções excepcionais permitidas. Por conseguinte, o Comité de Contacto partiu do princípio de que as empresas comunitárias que desejem cumprir a NIC não escolherão a opção oferecida no nº 2, alínea c), do artigo 39º.

O artigo 38º da Quarta Directiva permite que determinadas existências sejam avaliadas por uma quantidade e valor fixos, se a sua quantidade, o seu valor e a sua composição não variarem sensivelmente. Isto não é permitido pela NIC 2.

O Comité de Contacto partiu do princípio de que as empresas comunitárias que desejem cumprir as NIC não irão escolher a opção apresentada no artigo 38º da Quarta Directiva.

NIC 7 – Demonstrações dos fluxos de tesouraria

O Comité de Contacto não analisou a NIC 7, mas as questões abordadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 8 – Resultados líquidos do exercício, erros fundamentais e alterações dos métodos contabilísticos

Existem diferenças de redacção entre a definição de rubricas "extraordinárias" constante do ponto 6 da NIC 8 e a que figura no artigo 29º da Quarta Directiva.

O Comité de Contacto chegou à conclusão de que, não obstante a redacção diferente, não se verificam diferenças significativas, na prática. O Comité de Contacto também observou que a classificação de uma rubrica como extraordinária ou não pode depender frequentemente da dimensão da empresa: quanto maior é a empresa, maior é a frequência com que determinados acontecimentos podem ocorrer, o que leva a que sejam mais correctamente classificados como correntes. Esta circunstância gerou uma tendência para que o número de rubricas consideradas como extraordinária esteja a diminuir.

NIC 9 – Despesas de investigação e desenvolvimentos

Nos termos do ponto 15 da NIC 9, as despesas de investigação não podem ser capitalizadas, embora as despesas de desenvolvimento devam sê-lo, quando se verificarem as condições expostas nos pontos 16 e 17. Nos termos do nº 1 do artigo 37º da Quarta Directiva, é possível capitalizar tanto as despesas de investimento como as despesas de desenvolvimento, dependendo da legislação nacional.

O Comité de Contacto entende, por isso, que, sempre que a legislação nacional do Estado-Membro a que uma empresa pertence proíba a capitalização das despesas de desenvolvimento, esta não poderá respeitar os requisitos da NIC 9.

NIC 10 – Acontecimentos ocorridos após a data de encerramento do balanço

A NIC 10 (revista em 1999) "Acontecimentos ocorridos após a data de encerramento do balanço" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Maio de 1999 e revê as partes da NIC 10 que ainda não tinham sido substituídas pela NIC 37 "Provisões, passivos eventuais e activos eventuais". A norma revista entra em vigor para os mapas financeiros anuais relativos aos períodos com início em 1 de Janeiro de 2000 ou posteriormente.

O Comité de Contacto analisou a NIC 10 (revista em 1999) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de ponderar se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Esta revisão da NIC 10 introduz as seguintes alterações à norma anterior:

- passou a existir uma referência formal, na definição do conceito de "acontecimentos ocorridos após a data de encerramento do balanço", às noções de acontecimentos "correctivos" e "não correctivos". Embora seja possível dizer que isto estava implícito na norma substituída, os acontecimentos posteriores ao encerramento do balanço não eram anteriormente classificados desta maneira;
- a norma anterior permitia que os dividendos relativos ao período abrangido pelos mapas financeiros, que tivessem sido propostos ou declarados após o encerramento do balanço, mas antes da aprovação das contas, fossem corrigidos ou divulgados. A norma revista elimina a possibilidade de reconhecer a existência de um passivo para os dividendos nestas circunstâncias; permite, todavia, que as empresas apresentem tais dividendos no próprio balanço, como um componente distinto dos capitais próprios, ou no anexo aos mapas financeiros;
- eliminação do requisito de corrigir os mapas financeiros sempre que um acontecimento ocorrido após a data de encerramento do balanço indique que a presunção da continuidade de exploração não é válida para uma parte da empresa. Isto deve-se ao facto de, nos termos da NIC 1, a presunção da continuidade de exploração se aplicar a uma empresa no seu conjunto. Contudo, a norma revista continua a exigir que uma empresa não elabore os seus mapas financeiros com base no princípio da continuidade de exploração, se os acontecimentos posteriores à data de encerramento do balanço indicarem que essa presunção não é adequada;
- introdução de novas informações sobre a data da autorização de publicação dos mapas financeiros; e
- confirmação de que uma empresa deve actualizar as informações relativas a condições existentes à data do balanço, à luz de novas informações pertinentes recebidas após o encerramento do balanço.

CONCLUSÕES

Embora se reconheça que, em vários Estados-Membros, se desenvolveu a prática de apresentar, no balanço, os dividendos propostos ou declarados após o encerramento do balanço como um elemento do passivo, as directivas contabilísticas são omissas relativamente a esta questão. Contudo, o artigo 6º da Quarta Directiva prevê que os Estados-Membros possam autorizar ou prescrever a adaptação dos esquemas do balanço e da conta de ganhos e perdas, a fim de evidenciar a afectação dos resultados ou o tratamento das perdas.

Por conseguinte, a eliminação por parte da NIC 10 da opção de reconhecer os dividendos propostos como um elemento do passivo em nada afecta a conformidade da norma revista com as directivas. As empresas que queiram divulgar tais dividendos no próprio balanço como um elemento separado dos capitais próprios estão autorizadas a fazê-lo no quadro das directivas. Para isso, podem criar uma nova rubrica para o efeito ou incluir os dividendos propostos na rubrica "Outras reservas".

Ao analisar as restantes alterações introduzidas pela norma, o Comité de Contacto concluiu igualmente que as revisões da NIC 10 não introduziram novas incompatibilidades.

NIC 11 – Contratos de construções

A NIC 11 estipula no seu ponto 23 que, na contabilização dos contratos de construção, deve ser normalmente utilizado o chamado método da "percentagem de realização". A compatibilidade deste método com uma aplicação correcta do princípio de prudência há muito que é objecto de debate na Europa. Na verdade, o nº 1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva apenas permite a inclusão nos ganhos dos "lucros realizados à data de encerramento do balanço". Esta regra poderá ser interpretada como proibindo a inclusão nos resultados dos lucros proporcionais à percentagem de realização de um contrato.

O Comité de Contacto confirma o parecer que já emitiu anteriormente sobre esta questão. Na sua opinião, o método da "percentagem de realização" é aceitável ao abrigo da Quarta Directiva, desde que sejam observadas as seguintes condições:

- a. os ganhos totais do contrato sejam conhecidos,
- b. a percentagem de trabalho concluído possa ser calculada com precisão,
- c. o trabalho relativo ao contrato esteja suficientemente avançado.

NIC 12 – Impostos sobre lucros¹²

INTRODUÇÃO

Na maior parte dos ordenamentos jurídicos, o ponto de partida para calcular os impostos a pagar por uma empresa são os lucros apresentados nos mapas financeiros. Contudo, as legislações fiscais permitem ou exigem, por vezes, que as diversas rubricas sejam reconhecidas para efeitos fiscais com montantes diferentes, ou em bases diferentes, ou mesmo em períodos diferentes dos utilizados nas contas financeiras. Os efeitos fiscais dessas diferenças entre os lucros contabilísticos e os lucros tributáveis, num dado período, são conhecidos como "imposto diferido".

A questão que se coloca na contabilização dos impostos é a de saber se, e como, o imposto diferido deve ou não ser reconhecido nos mapas financeiros. Existem duas abordagens diferentes a este respeito: o método de inscrição no débito da conta de ganhos e perdas e o método de inscrição no passivo do balanço. O primeiro concentra-se nas discrepâncias temporais, que são as diferenças entre os lucros tributáveis e os lucros contabilísticos geradas num período e anuladas num ou mais períodos subsequentes. O segundo método concentra-se nas diferenças transitórias, que são as diferenças entre o montante imputado a um activo ou passivo para efeitos fiscais (matéria colectável) e o montante desse activo ou passivo inscrito no balanço. As duas abordagens diferentes não produzem o mesmo resultado em todos os casos, verificando-se as principais diferenças no tratamento do imposto diferido, relativo ao reconhecimento inicial de um elemento do activo ou do passivo.

A NIC 12 (revista) "Impostos sobre os lucros", emitida pelo Comité de Normas Contabilísticas Internacionais em Outubro de 1996, exige que o imposto diferido seja integralmente contabilizado, utilizando o método de inscrição no passivo do balanço.

O Comité de Contacto das Directivas Contabilísticas analisou os requisitos da NIC 12 à luz dos requisitos das referidas directivas.

Quando os impostos diferidos são reconhecidos na Europa, o seu cálculo é normalmente baseado nas discrepâncias temporais entre o aparecimento dos elementos na conta de perdas e ganhos e a sua tributação (método de inscrição a débito da conta de ganhos e perdas). A abordagem proposta na NIC 12 irá exigir, provavelmente, alterações nas práticas europeias de contabilização dos impostos diferidos. Contudo, o Comité de Contacto reconhece que as diferenças entre o método de inscrição no passivo do

balanço, tal como é aplicado pela NIC 12 (excluindo alguns tipos de diferenças transitórias do seu âmbito, como por exemplo as que surgem na aquisição de um elemento do activo não dedutível) e o método de inscrição a débito da conta de ganhos e perdas, tal como é normalmente praticado na Europa (que também reconhece os impostos deferidos relativos a algumas diferenças estritamente transitórias como, por exemplo, as correcções de justo valor na consolidação), não são, na prática, tão acentuadas como podem parecer na teoria.

O Comité de Contacto enumera nos parágrafos seguintes várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, a NIC 12 deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

Prudência no reconhecimento dos activos fiscais diferidos

De acordo com o ponto 24 da NIC 12, um activo fiscal diferido deve ser reconhecido em relação a todas as diferenças transitórias dedutíveis, na medida em que é provável que existam lucros tributáveis relativamente aos quais essas diferenças podem ser utilizadas.

O Comité de Contacto considera que os activos fiscais diferidos podem ser reconhecidos ao abrigo da presunção da continuidade da exploração. De facto, se uma empresa não conseguir produzir, futuramente, lucros tributáveis suficientes, relativamente aos quais as diferenças transitórias dedutíveis possam ser utilizadas, isso significa que não é capaz de recuperar todo o seu activo líquido e, portanto, não pode continuar a sua actividade. No entanto, pode haver casos em que a aplicação do princípio de prudência, contido no n.º 1, alínea c), do artigo 31.º da Quarta Directiva exija que tais diferenças não sejam reconhecidas.

O Comité de Contacto também considera que a noção intrínseca de incerteza, incluída no ponto 24 da NIC 12, através da utilização da expressão "é provável", deve ser avaliada pelas empresas da UE aplicando o conceito de prudência expresso na Quarta Directiva. Isto permitirá assegurar que os activos fiscais diferidos apenas serão reconhecidos quando não houver qualquer dúvida razoável de que os futuros lucros tributáveis estarão disponíveis.

Estas considerações são igualmente aplicáveis ao activo fiscal diferido reconhecido em conformidade com os pontos 34 e 44 da NIC 12.

Existência de um "Teste de probabilidade" para o passivo fiscal diferido

O ponto 15 da NIC 12 afirma que um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido em relação a todas as diferenças transitórias tributáveis, a não ser que.

Em primeiro lugar, o Comité de Contacto considera que o termo "passivo fiscal diferido" utilizado pela NIC 12 englobaria aquilo que é entendido como um "elemento do passivo" ou como "provisão para impostos" nas directivas contabilísticas comunitárias, dependendo das circunstâncias. Em segundo lugar, o Comité de Contacto assinala que o reconhecimento pelas empresas europeias do passivo fiscal diferido ou das provisões para impostos depende claramente da condição de que um futuro encargo fiscal venha a surgir efectivamente. Embora esta condição seja normalmente preenchida no caso do passivo fiscal, no caso das provisões para impostos seria sempre necessário efectuar um "teste probabilístico", destinado a avaliar o grau de certeza de que as diferenças tributáveis identificadas darão origem a futuros encargos fiscais, antes de reconhecer quaisquer provisões para impostos.

O Comité de Contacto considera que a expressão "todas as diferenças tributáveis" não pode ser interpretada como isentando a entidade declarante da obrigação de efectuar a avaliação supramencionada, uma vez que a aplicação do n.º 3 do artigo 2.º da Quarta Directiva não permitiria que as empresas

estabelecessem um passivo fiscal ou uma provisão para impostos, se não fosse provável que a dívida viesse a concretizar-se.

Classificação do activo fiscal diferido como activo circulante

O ponto 70 da NIC 12 afirma que, quando uma empresa faz uma distinção entre activo e passivo circulante e não circulante nas suas demonstrações financeiras, não deve classificar o activo fiscal diferido (passivo) como activo circulante (passivo).

O Comité de Contacto faz notar que, de acordo com o nº 1 do artigo 15º da Quarta Directiva, a inscrição dos elementos do património no activo imobilizado ou no activo circulante é determinada pelo destino destes elementos. O activo imobilizado compreende os elementos do património que se destinam a contribuir de forma duradoura para a actividade da empresa (nº 2 do artigo 15º).

O Comité de Contacto destaca também que o ponto 53 da NIC 1 determina que, quando uma empresa opta por não fazer esta classificação (isto é, circulante/não circulante), o activo e o passivo devem ser apresentados, de uma forma geral, em função da sua liquidez. Esta abordagem alternativa permitida ao abrigo da NIC 1 autoriza as empresas que aplicam as directivas contabilísticas a elaborarem os seus balanços de acordo com os esquemas e apresentarem, assim, o activo fiscal diferido em conformidade com a Directiva. Isto significa que os elementos que correspondem à definição de activo fiscal diferido contida no ponto 5 da NIC 12 terão de ser classificados como activo imobilizado ou como activo circulante, de acordo com os requisitos do artigo 15º da Quarta Directiva. O Comité de Contacto não consegue conceber uma situação em que um elemento do activo fiscal diferido não seja classificado como um elemento do activo circulante.

CONCLUSÕES

Com base nas considerações acima apresentadas, o Comité de Contacto concluiu, por conseguinte, que a NIC 12 é compatível com a legislação contabilística comunitária, desde que sejam preenchidas as seguintes condições:

- O reconhecimento do activo fiscal diferido esteja sujeito a uma avaliação prudente. Poderia surgir um conflito com as directivas contabilísticas caso o activo fiscal diferido fosse reconhecido em situações em que existem dúvidas razoáveis quanto à disponibilidade de lucros tributáveis relativamente aos quais as diferenças transitórias dedutíveis possam ser utilizadas.
- O reconhecimento do passivo fiscal diferido esteja sujeito a um teste probabilístico. Poderia surgir um conflito com as directivas contabilísticas se o passivo fiscal diferido ou as provisões para impostos fossem reconhecidos relativamente a diferenças transitórias tributáveis para as quais não é provável que surja um passivo futuro.
- A apresentação do activo fiscal e do passivo fiscal diferidos seja feita de maneira conforme com os esquemas prescritos pelas directivas contabilísticas. A NIC 1 contém uma disposição destinada a evitar que as empresas sejam obrigadas a utilizar a classificação circulante/não circulante relativamente ao activo e ao passivo do balanço. Consequentemente, as empresas que aplicam as directivas contabilísticas teriam de tirar partido desta disposição, que levaria a que o ponto 70 da NIC 12 deixasse de ser aplicável, permitindo-lhes assim apresentar o activo fiscal diferido em conformidade com a directiva.

ANEXO À NIC 12

Resumo das disposições fiscais contidas nas directivas contabilísticas

As directivas contabilísticas não se ocupam especificamente da contabilidade para efeitos fiscais. No entanto, a Quarta Directiva contém vários requisitos pertinentes.

- O nº 1, alínea d), do artigo 35º e o nº 1, alínea e), do artigo 39º estipulam que, se os elementos do activo imobilizado ou do activo circulante forem objecto de correcções de valor excepcionais, apenas para efeitos da aplicação da legislação fiscal, deve ser indicado no anexo o montante devidamente justificado destas correcções.
- No esquema do balanço, os montantes fiscais a pagar incluídos na rubrica "outras dívidas" devem ser apresentados em separado (juntamente com a segurança social) e discriminados pelas dívidas cuja duração residual não seja superior a um ano e pelas dívidas cuja duração residual é superior a um ano (artigo 9º-C e artigo 10º F/I).
- As provisões para impostos devem ser mostradas no próprio balanço (nº 2 do artigo 9º – B e nº 2 do artigo 10º - J).
- Os impostos sobre os lucros ou as perdas devem ser apresentados na conta de ganhos e perdas, separando as actividades correntes das actividades extraordinárias. Contudo, o artigo 30º permite uma agregação destes montantes, desde que sejam fornecidas informações separadas no anexo sobre essas actividades.
- O nº 1, ponto 10, do artigo 43º exige que seja indicada no anexo às contas a proporção na qual o cálculo do resultado do exercício foi afectado por uma avaliação das rubricas executada com vista a obter vantagens fiscais.
- O nº 1, ponto 11, do artigo 43º exige que a diferença entre a carga fiscal imputada ao exercício e aos exercícios anteriores e a carga fiscal já paga ou a pagar com referência a estes exercícios seja indicada no anexo, na medida em que esta diferença tenha interesse significativo face à carga fiscal futura. Este montante pode igualmente figurar de modo acumulado no balanço numa rubrica especial a intitular em conformidade.

A Sétima Directiva também contém vários requisitos pertinentes.

- O nº 4 do artigo 29º estipula que "Deve ser tido em conta no balanço consolidado e na conta consolidada de ganhos e perdas a diferença que aparecer aquando da consolidação entre os encargos fiscais imputáveis ao exercício e aos exercícios anteriores e os encargos fiscais já pagos ou a pagar relativamente a estes exercícios, na medida em que seja provável que daí resulte, para uma das empresas consolidadas, um encargo efectivo num futuro previsível".
- O nº 5 do artigo 29º determina que "Sempre que elementos do activo compreendidos na consolidação tenham sido objecto de correcções excepcionais de valor, exclusivamente na sequência da aplicação da legislação fiscal, esses elementos não podem ser considerados nas contas consolidadas senão depois da eliminação dessas correcções. Todavia, os Estados-Membros podem autorizar ou determinar que esses elementos sejam considerados nas contas consolidadas sem eliminação destas correcções, na condição de que o montante de tais correcções, devidamente justificado, seja indicado no anexo das contas consolidadas".
- O nº 10 do artigo 34º determina que a proporção na qual o cálculo do resultado consolidado do exercício tenha sido afectado por uma avaliação de rubricas com vista à obtenção de benefícios fiscais deve ser indicada (e, se for significativa, pormenorizada) no anexo às contas.
- O nº 11 do artigo 34º determina que deve ser mencionada no anexo a diferença entre os encargos fiscais imputados às contas consolidadas de ganhos e perdas do respectivo exercício e dos exercícios anteriores e os encargos fiscais já pagos ou a pagar relativamente a estes exercícios, na medida em que esta diferença tenha um interesse significativo para os encargos fiscais futuros. Este montante também pode figurar cumulativamente no balanço sob uma rubrica própria a intitular convenientemente.

NIC 14 – Informações por sectores

O Comité de Contacto não analisou a NIC 14, mas as questões tratadas nesta norma não são

especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 15 – Informações que reflectem os efeitos das variações de preços

O Comité de Contacto não analisou a NIC 15, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 16 – Imobilizações corpóreas

O ponto 48 da NIC 16 estipula que o montante amortizável de um elemento do activo é determinado depois de deduzir o valor residual desse elemento. A Quarta Directiva não contém qualquer referência ao "valor residual" e no nº 1, alínea b) do seu artigo 35º a base de amortização estabelecida é constituída pelo "preço de aquisição ou o custo de produção".

Embora a redacção da NIC 16 seja claramente diferente da redacção da directiva, tal não parece ter consequências práticas significativas. Por conseguinte, o Comité de Contacto concluiu que a utilização de um valor residual no cálculo do montante amortizável de um elemento do activo não é excluída pela actual redacção da Quarta Directiva, não surgindo, assim, qualquer conflito.

O ponto 56 da NIC 16 especifica que, se o montante recuperável de um elemento do imobilizado corpóreo diminuir para um valor inferior ao seu valor contabilístico, este último deve ser reduzido. O nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 35º da Quarta Directiva especifica que "os elementos do activo imobilizado devem ser objecto de correcções de valor a fim de dar a estes elementos o valor inferior que lhes seja atribuído na data de encerramento do balanço, quando se prever que a depreciação será duradoura". Por conseguinte, o ponto 56 da NIC 16 exige que também se façam correcções se não houver uma certeza de que a depreciação será duradoura. Ao invés, nos termos da Quarta Directiva, as correcções só devem ser feitas se a depreciação for duradoura.

O Comité de Contacto chegou à conclusão de que a diferença de redacção não constitui uma diferença na prática e que não existe, portanto, qualquer conflito entre o ponto 56 da NIC 16 e o nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 35º da Quarta Directiva. De facto, não seria coerente com a abordagem geral da NIC considerar-se que a depreciação deveria ser feita mesmo nos casos em que já é sabido que viria a ser anulada.

Documento da Comissão 6010/99: A NIC 16 (Revista em 1998) "Imobilizações corpóreas" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Setembro de 1998 e substitui a versão da NIC 16, emitida sob forma revista em 1993. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce. Se uma empresa aplicar esta norma revista a mapas financeiros relativos a períodos anteriores a 1 de Julho de 1999, deve mencionar esse facto e adoptar a NIC 22 (revista em 1998) e as NIC 36 e 37 simultaneamente.

O Comité de Contacto analisou a NIC 16 (revista em 1998) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de ponderar se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Vários pontos da NIC 16 foram revistos de modo a ficarem coerentes com a NIC 22 (revista em 1998) e as NIC 36 e 37.

CONCLUSÕES

As revisões da NIC 16 não suscitam novos conflitos.

NIC 17 – Contratos de locação

O Comité de Contacto não analisou a NIC 17, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 18 – Rédito

O Comité de Contacto não analisou a NIC 18, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

No entanto, o Comité de Contacto verificou que, para reconhecer as receitas resultantes da venda de bens e da prestação de serviços, a NIC 18 adopta uma abordagem dos acontecimentos críticos baseada nas operações. Na prática, isto significa que a aplicação dos requisitos da NIC 18 produziria um resultado que não é incompatível com o requisito do nº 1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, de que somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser inscritos.

NIC 19 – Benefícios sociais dos empregados¹³

INTRODUÇÃO

A NIC 19 (revista em 1998) "Benefícios sociais dos empregados" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Fevereiro de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos aos períodos com início em 1 de Janeiro de 1999, ou posteriormente, embora se incentive uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 19 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando nos parágrafos seguintes várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

A NIC 19 destina-se a ser utilizada em países com diferentes quadros jurídicos e regulamentares, mas as soluções contabilísticas contidas na norma nem sempre reflectem esta diversidade. Consequentemente, há soluções contabilísticas que são difíceis de aplicar em muitos Estados-Membros da União Europeia.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

O reduzido número de disposições específicas nas directivas

A NIC 19 compreende cinco grandes tipos de benefícios sociais dos empregados:

- a) prestações a curto prazo (por exemplo, salários e remunerações, subsídio de doença, subsídio de férias, participação nos lucros e prémios);
- b) prestações pós-profissionais (por exemplo, pensões, prestações médicas);
- c) outras prestações a longo prazo (por exemplo, prémios de antiguidade, licença sabática, etc.);
- d) prestações por despedimento; e
- e) planos de remuneração em acções.

Em contrapartida, a Quarta Directiva aborda estas questões em termos muito mais gerais e apenas como requisitos de apresentação de informações. Os esquemas da conta de ganhos e perdas e o nº 9 do artigo

43º exigem a inclusão de informações sobre as despesas com o pessoal discriminadas em custos salariais/de ordenados e encargos de segurança social; o nº 12 do artigo 43º exige a menção das remunerações e os compromissos em matéria de pensões de reforma referentes aos membros dos órgãos de administração (ou equivalentes).

Prestações a curto prazo

As regras pormenorizadas previstas na NIC 19 para a contabilidade das prestações aos trabalhadores a curto prazo exigem essencialmente que essas prestações sejam contabilizadas numa base patrimonial e não numa base de fluxos de caixa. Pode considerar-se, assim, que tais regras apenas aplicam a um caso específico o requisito geral da especialização dos exercícios, previsto no nº 1, alínea d), do artigo 31º da Quarta Directiva.

Prestações pós-profissionais

As disposições da NIC 19 em relação às prestações pós-profissionais podem ser divididas, de um modo geral, nas destinadas a regimes de contribuições definidas (e prestações similares) e regimes de prestações definidas (e prestações similares).

Os requisitos relativos aos regimes de contribuições definidas, tal como os respeitantes às prestações aos trabalhadores a curto prazo, exigem essencialmente que tais regimes sejam tidos em conta numa base patrimonial e não com base nos pagamentos. Pode considerar-se, assim, que apenas aplicam a um caso específico o requisito geral da especialização dos exercícios, previsto no nº 1, alínea d), do artigo 31º da Quarta Directiva.

Os requisitos relativos aos regimes de prestações definidas são consideravelmente mais complicados. Contudo, em termos gerais, a NIC 19 exige que o passivo relativo às pensões seja avaliado como o valor actual líquido do compromisso de pagamento das pensões menos o valor de mercado dos activos do fundo de pensões. Os ganhos e perdas relativos às pensões correspondem, em termos gerais, à evolução deste passivo líquido de um período para o seguinte. De acordo com esta abordagem, a NIC 19 limita-se a imputar um custo, mediante um cálculo complexo, pelo que pode considerar-se abrangida pelo requisito geral de contabilidade de respeito do princípio da especialização dos exercícios, previsto no nº 1, alínea d), do artigo 31º da Quarta Directiva. Consequentemente, o passivo líquido seria mencionado no balanço sob o título "Provisões para pensões e obrigações semelhantes", embora, caso houvesse proveitos líquidos a receber ele, devesse figurar sob o título "Outros créditos".

Contudo, a NIC 19 também inclui um mecanismo para repartir determinados ganhos e perdas — em especial as variações actuariais e o custo da prestação de serviços passados — por mais de um período contabilístico, sendo este mecanismo que origina um conflito potencial com a Quarta Directiva. Uma vez que a abordagem básica da NIC 19 consiste em reconhecer explicitamente que a entidade declarante tem a responsabilidade de pagar pensões e dispõe de activos para as pagar, a abordagem do "corredor" deverá significar que, até que o limiar de 10% seja accionado, uma parcela de um passivo conhecido (nos termos da NIC) não está a ser reconhecida na data do balanço, potencialmente numa base semipermanente. Trata-se de um conflito com o princípio básico do nº 1, subalínea bb) da alínea c) e alínea d) do artigo 31º, de que todos os riscos previsíveis devem ser tomados em conta e de que todos os encargos respeitantes ao exercício a que se referem as contas devem ser reconhecidos no ano correspondente.

No entanto, deve ser referido que a NIC 19 não exige a aplicação da abordagem do "corredor" e que as empresas europeias ainda poderão cumprir simultaneamente a NIC 19 e a Quarta Directiva, aplicando o ponto 93 da NIC 19. Daí resultaria o reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais, tanto dentro como fora do corredor.

Por último, embora a NIC 19 exija que o passivo dos fundos de pensões seja descontado para o seu valor actual, é evidente que essa operação não é proibida pela Quarta Directiva.

Outras prestações a longo prazo

O compromisso financeiro relativo a essas prestações deverá ser contabilizado essencialmente da mesma maneira que os regimes de prestações definidas, excepto na medida em que o ganhos e perdas actuariais e o custo das prestações de serviços passados sejam imediatamente reconhecidos e não sejam repartidos. Deste modo, os comentários atrás formulados a respeito desses regimes também se aplicam neste caso.

Prestações por despedimento

A NIC 19 estabelece condições rigorosas em relação à possibilidade de reconhecimento de tais custos. Basicamente, só pode ser constituída uma provisão para essas despesas quando a entidade declarante tiver um compromisso demonstrável de fornecer tais prestações, comprovado por um plano pormenorizado de que conste a localização, função e número aproximados dos trabalhadores afectados, as prestações a conceder e o período em que os despedimentos irão ocorrer.

Pode dizer-se que isto implica um nível de certeza mais elevado em relação ao reconhecimento desses custos do que o exigido pelo nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, que requer que sejam tidos em conta todos "os riscos previsíveis e as perdas eventuais". Esta questão é novamente analisada no contexto da NIC 37.

Planos de remuneração em acções

A NIC 19 contém requisitos de divulgação, mas não de reconhecimento ou avaliação, de tais prestações. Estes requisitos são complementares aos das directivas, não entrando, assim, em conflito com eles.

CONCLUSÕES

O mecanismo previsto na NIC 19 para repartir determinados ganhos e perdas (denominado por "abordagem do corredor") entra em conflito com o princípio básico do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, de que todos os riscos previsíveis devem ser tidos em conta e de que todos os encargos respeitantes ao exercício têm de ser reconhecidos no ano correspondente. No entanto, a NIC 19 não exige a aplicação da abordagem "do corredor", e as empresas europeias ainda poderão cumprir tanto a NIC 19 como a Quarta Directiva, aplicando o ponto 93 da NIC 19. Isto levará ao reconhecimento imediato na conta de ganhos e perdas de todos os ganhos e perdas actuariais, tanto dentro como fora do corredor. A empresa também pode adoptar qualquer método sistemático que leve a um reconhecimento mais rápido dos ganhos e perdas actuariais, desde que as condições estabelecidas na NIC 19 sejam respeitadas.

Os requisitos da NIC 19 relativos às prestações por despedimento podem ser interpretados como proibindo a constituição de provisões para rubricas cujo provisionamento é exigido pela Quarta Directiva (ver análise da conformidade com a NIC 37).

Nos restantes aspectos, a NIC 19 está em conformidade com as directivas.

Documento da Comissão 6003/00: A NIC 19 compreende cinco grandes categorias de benefícios sociais dos trabalhadores:

- a) prestações a curto prazo (por exemplo, salários e remunerações, subsídio de doença, subsídio de férias, participação nos lucros e prémios);
- b) prestações pós-profissionais (por exemplo, pensões, prestações médicas);

- c) outras prestações a longo prazo (por exemplo, prémios de antiguidade, licença sabática, etc.);
- d) prestações por despedimento; e
- e) planos de remuneração por acções.

No tratamento das prestações pós-profissionais, a NIC 19 inclui um mecanismo (denominado "abordagem do corredor") destinado a repartir determinados ganhos e perdas — em especial as variações actuariais e o custo das prestações de serviços passados — por mais de um período contabilístico, originando este mecanismo um conflito potencial com a Quarta Directiva. Uma vez que a abordagem básica da NIC 19 consiste em reconhecer explicitamente que a entidade declarante tem a responsabilidade de pagar pensões e dispõe de activos para as pagar, disto decorre que a abordagem do "corredor" deve significar que, até que o limiar de 10% seja accionado, uma parcela de um passivo conhecido (nos termos da NIC) não está a ser reconhecida na data do balanço, potencialmente numa base semipermanente. Trata-se de um conflito com o princípio básico do n.º 1, subalínea bb) da alínea c) e alínea d) do artigo 31.º de que todos os riscos previsíveis devem ser tomados em conta e de que todos os encargos respeitantes ao exercício a que se referem as contas devem ser reconhecidos no ano correspondente.

No entanto, deve ser referido que a NIC 19 não exige a aplicação da abordagem do "corredor" e que as empresas europeias ainda poderão cumprir simultaneamente a NIC 19 e a Quarta Directiva aplicando o ponto 93 da NIC 19. Isto terá como resultado o reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais, tanto dentro como fora do corredor.

No tratamento das prestações por despedimento, a NIC 19 estabelece condições rigorosas a respeito da possibilidade de reconhecimento de tais custos. Basicamente, só pode ser constituída uma provisão para essas despesas quando a entidade declarante tiver um compromisso demonstrável de fornecer tais prestações, comprovado por um plano pormenorizado de que conste a localização, função e número aproximados dos trabalhadores afectados, as prestações a conceder e o período em que os despedimentos irão ocorrer. Pode dizer-se que tal implica um nível de certeza mais elevado em relação ao reconhecimento desses custos do que o exigido pelo n.º 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31.º da Quarta Directiva, que requer que sejam tidos em conta todos "os riscos previsíveis e as perdas eventuais". Esta questão é novamente analisada no contexto da NIC 37.

NIC 20 – Contabilização dos subsídios públicos e informações a prestar sobre a ajuda pública

O Comité de Contacto não analisou a NIC 20, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 21 – Os efeitos de alterações de taxas de câmbio

1. De acordo com a NIC 21, as diferenças cambiais de conversão, positivas ou negativas, relativas aos elementos monetários devem ser incluídas na conta de ganhos e perdas. Na Europa, esta questão suscitou um longo debate. As directivas contabilísticas não abordam especificamente este problema. No n.º 1 do artigo 43.º da Quarta Directiva refere-se que os métodos e as bases de conversão utilizados devem ser indicados. Embora sempre tenha existido acordo quanto ao facto de que as diferenças negativas devem ser incluídas na conta de ganhos e perdas logo que surjam, a inclusão de diferenças positivas nos ganhos tem sido objecto de um aceso debate.

Os que defendem o ponto de vista de que as diferenças positivas não devem ser incluídas nos ganhos justificam-no dizendo que esses montantes são lucros não realizados pelo que, nos termos do n.º 1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31.º da Quarta Directiva, não podem ser incluídos nos resultados. Inversamente, os que propõem que se aceite a inclusão das diferenças positivas nos ganhos, alegam que as diferenças cambiais positivas são imediatamente realizáveis na situação normal de um mercado líquido e, por conseguinte, não podem ser consideradas como lucros não realizados. O não reconhecimento destas diferenças nos ganhos não daria a devida importância ao princípio de especialização dos exercícios estabelecido no n.º 1, alínea d), do artigo 31.º da Quarta Directiva.

Após ter considerado cuidadosamente os diversos argumentos apresentados a respeito desta questão complexa, o Comité de Contacto concluiu que o artigo 31.º da Quarta Directiva não exclui a interpretação de que as diferenças cambiais positivas podem ser incluídas na conta de ganhos e perdas. No entanto, o Comité de Contacto sublinha que a questão apenas foi analisada em relação à elaboração das contas consolidadas.

O Comité de Contacto também reflectiu sobre se a possibilidade de incluir as diferenças cambiais positivas na conta de ganhos e perdas deve ou não ser limitada aos instrumentos monetários de curto prazo. O Comité concluiu que esta limitação não se justifica. De facto, a existência de instrumentos financeiros muito sofisticados torna arbitrário o estabelecimento de uma distinção entre os elementos monetários de curto e de longo prazo.

Consequentemente, o Comité de Contacto entende que não existem conflitos entre a NIC 21 e as directivas contabilísticas.

O n.º 3 do artigo 39.º da Directiva relativa às contas dos bancos autoriza os Estados-Membros a permitirem ou determinarem que as diferenças cambiais resultantes, por um lado, de elementos do activo que tenham carácter de imobilizações financeiras e de elementos do activo corpóreo ou incorpóreo e, por outro lado, de qualquer operação efectuada para cobrir esses elementos do activo sejam incluídas, no todo ou em parte, em reservas não disponíveis para distribuição e não sejam incluídas na conta de ganhos e perdas. Os pontos 17 e 19 da NIC 21 só prevêm a inclusão das diferenças relativas a elementos monetários que façam parte do investimento líquido de uma empresa numa entidade estrangeira: para tais diferenças, a inclusão em reservas é, de qualquer modo, obrigatória.

O Comité de Contacto considera que existe um conflito entre o n.º 3 do artigo 39.º e a NIC 21, na medida em que um Estado-Membro exija que outras diferenças, para além das relativas a elementos monetários que façam parte do investimento líquido de uma empresa numa entidade estrangeira, sejam incluídas nas reservas e não figurem na conta de ganhos e perdas.

O n.º 4 do artigo 39.º da Directiva "Contas dos Bancos" permite que os Estados-Membros exijam que as diferenças de conversão positivas, provenientes de operações a prazo ou de elementos de activo ou de passivo, não cobertas ou não especificamente cobertas por outras operações a prazo ou por elementos do activo ou do passivo, não sejam incluídas na conta de ganhos e perdas. Isto não é permitido pela NIC 21.

O Comité de Contacto entende que, se esta opção for aplicada pelos Estados-Membros, surge um conflito entre a NIC 21 e a Directiva relativa às contas dos bancos.

A NIC 21 divide as operações no estrangeiro em "operações no estrangeiro integradas" e "entidades estrangeiras", distinção que não figura nem na Directiva relativa às contas dos bancos nem na Sétima Directiva. O tratamento contabilístico opcional previsto no n.º 6 do artigo 39.º da Directiva relativa às contas dos bancos só é aplicado pela NIC 21 às entidades estrangeiras, relativamente às quais é, todavia, obrigatório.

O Comité de Contacto considera que há um conflito entre a NIC 21 e a Directiva relativa às contas dos bancos sempre que os Estados-Membros apliquem o tratamento previsto no nº 6 do artigo 39 a outras operações que não as das entidades estrangeiras. Também surgirá um conflito quando os Estados-Membros não permitirem a aplicação de um tal tratamento às entidades estrangeiras.

O Comité de Contacto considera que, nos casos mencionados nos parágrafos anteriores, quando um Estado-Membro permite que os bancos e outras instituições financeiras apliquem determinados tratamentos contabilísticos incompatíveis com as NIC, esses bancos e instituições financeiras, se quiserem cumprir as NIC, não escolherão esses tratamentos contabilísticos.

NIC 22 – Concentrações de empresas

Poderá interpretar-se o ponto 25 da NIC 22 como exigindo que, para determinar o custo de uma aquisição, os títulos negociáveis emitidos pelo adquirente apenas sejam avaliados ao preço de mercado, o que se poderia ser considerado incompatível com o princípio de prudência estabelecido no nº 1, alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva.

Depois de analisar a questão, o Comité de Contacto concluiu que a redacção do ponto 25 não exclui que outras considerações sejam tidas em conta na avaliação dos títulos negociáveis emitidos pelo adquirente. De facto, o ponto 25 determina que é necessário considerar todos os aspectos da aquisição, incluindo factores significativos que influenciam as negociações, e podem ser utilizadas avaliações independentes para ajudar a determinar o justo valor dos títulos emitidos.

Por conseguinte, o Comité de Contacto considera que não existe qualquer conflito.

Os pontos 49, 50 e 51 da NIC 22 estipulam que um fundo de comércio (*goodwill*) negativo deve ser tratado como rendimento diferido. Do mesmo modo, deve ser sistematicamente reconhecido como um ganho durante um período não superior a cinco anos, a menos que seja possível justificar um período mais longo, não superior a vinte anos, a contar da data de aquisição. O artigo 31º da Sétima Directiva estabelece os casos específicos em que é possível reconhecer um fundo de comércio negativo na conta de ganhos e perdas.

As regras contidas na Sétima Directiva divergem das que a NIC 22 estipula na mesma matéria, suscitando, assim, um conflito.

No entanto, o Comité de Contacto considera que, na prática, este conflito só produzirá diferenças sensíveis em circunstâncias extremamente raras. Na verdade, a alínea a) do artigo 31º da Sétima Directiva especifica que o reconhecimento na conta de ganhos e perdas pode ter lugar na medida em que a previsão de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da empresa, ou dos respectivos encargos, se concretize. Normalmente, uma tal previsão de encargos e resultados desfavoráveis concretizar-se-á progressivamente e num período de tempo limitado, pelo que o tratamento contabilístico resultante da aplicação da alínea a) do artigo 31º da Sétima Directiva teria, na prática, efeitos idênticos ao reconhecimento "sistemático" nos ganhos prescrito pela NIC 22. Além disso, o termo "sistemático" utilizado pela NIC 22 nem sempre é entendido na acepção de uma amortização "progressiva, linear".

Uma vez que o artigo 31º não diz como um fundo de comércio negativo deve ser tratado, o Comité de Contacto sugere que a Comissão, quando a Sétima Directiva for alterada, proponha uma reformulação do seu artigo 31º, de modo a clarificar o tratamento contabilístico do fundo de comércio negativo e a harmonizá-lo com o tratamento exigido pela NIC 22.

O método de agregação é uma opção à disposição dos Estados-Membros, ao abrigo do artigo 20º da Sétima Directiva. Quer as condições em que a aplicação do método é permitida, quer a forma como o

próprio método é aplicado, nos termos do artigo 20º, parecem algo diferentes do que é descrito na NIC 22.

O Comité de Contacto entende que as directivas contabilísticas não abordam especificamente os problemas contabilísticos ligados às operações de concentração, que, por conseguinte, não tratam da questão da aplicação do método de agregação em casos de união de interesses. Deste modo, a comparação entre o artigo 20º e a NIC 22 nem sempre é adequada. Contudo, nos casos em que as condições de aplicabilidade do método de agregação são as mesmas, o Comité de Contacto considera que pode surgir um conflito, dependendo da legislação nacional específica que aplica a opção contida no artigo 20º.

Nos termos dos pontos 42 e 49 da NIC 22, um fundo de comércio nunca pode ser amortizado num período superior a 20 anos. Segundo as directivas contabilísticas (Quarta Directiva – artigo 37º, Sétima Directiva – artigo 30º) os Estados-Membros podem permitir a amortização de um fundo de comércio durante um período superior a 5 anos, dependendo da sua vida útil. Por conseguinte, quando um Estado-Membro aplicar a opção contida no nº 2 do artigo 37º, poderá verificar-se um conflito, porque o período de amortização é limitado a 20 anos pela NIC 22 mas pode ser mais longo ao abrigo das directivas contabilísticas, dependendo da vida útil do elemento do activo.

O Comité de Contacto considera, portanto, que pode surgir um conflito.

O nº 2 do artigo 30º da Sétima Directiva autoriza os Estados-Membros a permitirem que as diferenças positivas de consolidação sejam deduzidas imediata e explicitamente das reservas. Isto não é permitido pela NIC 22.

O Comité de Contacto presumiu que as empresas europeias que desejem cumprir a NIC não escolherão a opção prevista no nº 2 do artigo 30º da Sétima Directiva.

Documento da Comissão 6010/99: A NIC 22 (revista em 1998) "Concentrações de empresas" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Setembro de 1998 e substituiu a versão da NIC 22 emitida, sob uma forma revista, em 1993. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce. Se uma empresa aplicar esta norma revista a mapas financeiros relativos a períodos anteriores a 1 de Julho de 1999, a empresa deve mencionar esse facto e adoptar as NIC 36,37 e 38, simultaneamente.

O Comité de Contacto analisou a NIC 22 (revista em 1998) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de ponderar se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Vários pontos da NIC 22 foram revistos para os compatibilizar com as NIC 36, 37 e 38 e o tratamento do fundo de comércio também foi revisto.

CONCLUSÕES

As revisões à NIC 22 não introduzem conflitos novos. Na verdade, o facto de a NIC 22 ter reformulado a forma de contabilizar um fundo de comércio negativo elimina o conflito potencial que tinha sido anteriormente identificado neste domínio.

NIC 23 – Custos de empréstimos contraídos

De acordo com o ponto 11 da NIC 23, os custos dos empréstimos devem ser capitalizados, sempre que se

refiram à aquisição, construção ou produção de um elemento do activo que leve necessariamente um tempo considerável para ficar disponível para a utilização ou a venda projectadas. Por outro lado, nos termos do nº 4 do artigo 35º da Quarta Directiva, os custos dos empréstimos podem ser capitalizados desde que se refiram à "fabricação" de um elemento do activo e na medida em que respeitem ao período de fabricação.

O Comité de Contacto observou que o termo "fabricação" contido na Quarta Directiva não deve ser interpretado de forma demasiado restrita. De facto, embora esse termo exclua claramente as actividades que produzem um elemento do activo imediatamente pronto para uso ou venda, o mesmo termo pode abranger perfeitamente outras aquisições que não têm estas características (por exemplo, aquisições de componentes que são seguidamente montadas). O Comité de Contacto concluiu, portanto, que a NIC 23 não entra em conflito com o nº 4 do artigo 35º da Quarta Directiva. O texto é mais claro e a formulação mais precisa.

NIC 24 – Informação sobre partes relacionadas

O Comité de Contacto não analisou a NIC 24, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 25 – Contabilização dos Investimentos

O ponto 22 da NIC 25 pode ser interpretado como requerendo a valorização pelo custo ou pelo valor de mercado, consoante o valor mais baixo, mediante uma "abordagem de carteira". Isto estaria, evidentemente, em contradição com as directivas contabilísticas e, em especial, com o nº 1, alínea e), do artigo 31º da Quarta Directiva, que exige uma valorização separada dos elementos das rubricas do activo e do passivo. Além disso, uma valorização efectuada ao abrigo da chamada abordagem de carteira seria contrária ao princípio de prudência, ao permitir *de facto* a inclusão, nos ganhos, de lucros não realizados, que não seriam incluídos se a abordagem de carteira não fosse aplicada.

No entanto, o ponto 19 da NIC 25 afirma claramente que a abordagem de carteira é opcional. Parece haver, portanto, uma contradição entre a redacção do ponto 22 e a do ponto 19.

O Comité de Contacto concluiu que a NIC 25 não prescreve a utilização da abordagem de carteira, que é apenas opcional, pelo que não existe qualquer conflito entre a NIC 25 e as directivas contabilísticas.

O nº 2, alínea a), do artigo 37º da Directiva relativa às contas dos bancos autoriza os Estados-Membros a permitir que o valor dos créditos sobre instituições de crédito e clientes, bem como das obrigações (incluindo títulos de rendimento fixo), das acções e de outros títulos de rendimento variável, que não constituam imobilizações financeiras nem se incluam na carteira comercial, seja corrigido, dentro de certos limites, quando isso seja necessário para ter em conta os riscos específicos inerentes às operações bancárias. Esta correcção vai além da exigida em resultado das regras normais respeitantes às correcções de valor. Além disso, o nº 2, alínea b), do mesmo artigo 37 permite que este valor mais baixo seja mantido até ao momento em que as instituições de crédito decidam ajustá-lo. Estes tratamentos contabilísticos não são permitidos ao abrigo da NIC 25.

Na opinião do Comité de Contacto, os bancos e outras instituições financeiras que queiram cumprir as normas internacionais de contabilidade não devem aplicar o tratamento previsto no artigo 37º, quando aplicado pelos Estados-Membros.

NIC 26 – Contabilização e relatórios financeiros dos planos de pensões de reforma

O Comité de Contacto não analisou a NIC 26, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 27 – Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização das participações em filiais⁸

As considerações expressas neste parágrafo não se aplicam aos grupos mistos que compreendem bancos e empresas de seguros, frequentemente designados por "conglomerados financeiros", porque esta questão ainda não foi especificamente analisada pelo Comité de Contacto.

O n.º 1 do artigo 14.º da Sétima Directiva determina que uma empresa deve ser excluída das contas consolidadas sempre que a sua inclusão se revele incompatível com a obrigação de dar uma imagem fiel. Em contrapartida, a NIC 27 apenas prevê a exclusão das contas consolidadas quando o controlo for temporário ou quando a filial funcionar sob severas restrições a longo prazo.

Existe, portanto, um conflito entre a Sétima Directiva e a NIC 27 no tocante a esta questão. Contudo, não é provável que a exclusão obrigatória das contas consolidadas prevista no n.º 1 do artigo 14.º da Sétima Directiva se verifique frequentemente. Na verdade, registou-se uma evolução desde a adopção dessa directiva, que levou a uma inclusão progressiva das filiais nas contas consolidadas, independentemente da natureza das suas actividades comparativamente às das empresa-mãe. Actualmente, considera-se, de um modo geral, que deve ser dada preferência à inclusão da filial nas contas consolidadas, apresentando-se informações adequadas (por sectores) no anexo.

O Comité de Contacto crê que, embora exista um conflito entre a redacção do n.º 1 do artigo 14.º da Sétima Directiva e a NIC 27, o requisito de excluir uma filial do âmbito da consolidação com base no n.º 1 do artigo 14.º não deve ser entendido, actualmente, da maneira que estava prevista quando a Sétima Directiva foi inicialmente elaborada. O Comité de Contacto considera, por conseguinte, que a redacção da NIC 27, que não permite qualquer exclusão com base na diferença de actividades, reflecte melhor a situação presente e sugere que a Comissão, quando a Sétima Directiva for alterada, proponha uma reformulação do artigo 14.º, a fim de o aproximar mais da prática actual e da NIC 27.

Documento da Comissão 6005/99: O n.º 1 do artigo 14.º da Sétima Directiva determina que uma empresa deve ser excluída das contas consolidadas sempre que a sua inclusão se revele incompatível com a obrigação de dar uma imagem fiel. Ao invés, a NIC 27 apenas prevê uma exclusão das contas consolidadas quando o controlo for temporário ou quando a filial funcionar sob severas restrições a longo prazo.

Contudo, muito embora pareça haver uma incompatibilidade textual entre a NIC 27 e a directiva, é questionável que esta tenha qualquer efeito na prática. Por exemplo, embora a NIC 27 não permita a exclusão de uma filial das contas consolidadas com base na diferença de actividades, não é líquido que a consolidação das empresas que realizam actividades diferentes seja incompatível com a imagem fiel. Na verdade, a tendência actual é para pensar que essas empresas devem ser consolidadas, apresentando-se a informação pertinente, por sectores, no anexo às contas, a fim de explicar a execução das diversas operações. Tendo isto em conta, o Comité de Contacto não antevê qualquer caso em que o artigo 14.º exija a exclusão de qualquer empresa das contas consolidadas.¹⁴

Documento da Comissão 6003/00: O n.º 1 do artigo 14.º da Sétima Directiva determina que uma empresa deve ser excluída das contas consolidadas sempre que a sua inclusão se revele incompatível com a obrigação de dar uma imagem fiel. Ao invés, a NIC 27 apenas prevê a exclusão das contas consolidadas quando o controlo for temporário ou quando a filial funcionar sob severas restrições a longo prazo.

Contudo, muito embora pareça haver um conflito textual entre a NIC 27 e a Directiva, é questionável que este tenha qualquer efeito na prática. Por exemplo, embora a NIC 27 não permita a exclusão de uma filial das contas consolidadas com base na diferença de actividades, não é líquido que a consolidação de empresas que realizam actividades diferentes seja incompatível com a imagem fiel. Na verdade, a tendência actual é para pensar que essas empresas devem ser consolidadas, apresentando-se a informação pertinente, por sectores, no anexo às contas, a fim de explicar a execução das diversas operações. Tendo isto em conta, o Comité de Contacto não antevê qualquer caso em que o artigo 14º exija a exclusão de qualquer empresa das contas consolidadas.¹⁴

NIC 28 – Contabilização de participações em empresas associadas

Segundo a NIC 28, a utilização do método de equivalência deve ser abandonada nos casos prescritos nos pontos 8 e 11b. As directivas contabilísticas não prevêm a suspensão da utilização do método de equivalência em nenhum caso, pelo que se verifica um conflito, em teoria. Deve considerar-se, porém, que os casos enumerados na NIC 28 e que permitem a suspensão deste método levam, na prática, a que os investimentos deixem de constituir uma participação na acepção do artigo 17º da Quarta Directiva. Por isso, o método de equivalência também não lhes seria aplicável ao abrigo das directivas contabilísticas.

O Comité de Contacto concluiu, por conseguinte, que, embora as regras contidas na NIC 28 não figurarem na Sétima Directiva, o efeito será o mesmo, na prática, não havendo nenhum conflito quanto ao fundo.

Documento da Comissão 6010/99: A NIC 28 (revista em 1998) "Contabilização de participações em empresas associadas" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Setembro de 1998 e substitui a versão da NIC 28 que foi reformulada em 1994. O texto revisto entra em vigor quando a NIC 36 se tornar operativa – isto é, para os mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou posteriormente, a menos que a NIC 36 seja aplicada a períodos anteriores.

O Comité de Contacto examinou a NIC 28 (revista em 1998) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de analisar se, em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Os pontos 23 e 24 da NIC 28 foram revistos de modo a ficarem coerentes com a NIC 36.

CONCLUSÕES

As revisões à NIC 28 não introduziram novos conflitos.

NIC 29 – Informação financeira nas economias afectadas por hiperinflação

O Comité de Contacto não analisou a NIC 29, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 30 – Informações a prestar nas demonstrações financeiras dos bancos e INSTITUIÇÕES financeiras similares

O nº 1 do artigo 38º da Directiva relativa às contas dos bancos determina que os Estados-Membros podem ou devem permitir a criação de uma rubrica denominada "Fundos para riscos bancários gerais", consoante

o Estado-Membro em causa tenha ou não adoptado a opção contida no artigo 37º da mesma directiva. De acordo com o nº 2 do artigo 38º, sempre que a rubrica "Fundos para riscos bancários gerais" exista, o saldo dos seus acréscimos ou decréscimos deve figurar separadamente na conta de ganhos e perdas. Pelo contrário, os pontos 50 a 52 da NIC 30 exigem que quaisquer acréscimos ou decréscimos dos fundos para riscos bancários gerais sejam apresentadas separadamente como uma afectação ou aumento dos resultados não distribuídos, não permitindo, por isso, que os acréscimos ou decréscimos destes fundos sejam incluídos na conta de ganhos e perdas.

O Comité de Contacto considera que, caso um Estado-Membro aplique as opções previstas nos artigos 37º e 38º da Directiva relativa às contas dos bancos, os bancos e outras instituições financeiras que desejem cumprir com a NIC não devem aplicar essas opções.

NIC 31 – Informação Financeira sobre Participações em Empresas Comuns

Nos casos mencionados no seu ponto 35, a NIC 31 proíbe a utilização do método de equivalência e da consolidação proporcional. As directivas contabilísticas não prevêm a aplicação de qualquer método de avaliação devido a circunstâncias específicas. Por conseguinte, parece existir um conflito. No entanto, como já foi dito atrás, a propósito da NIC 28, as circunstâncias que impedem a aplicação da consolidação proporcional ou do método de equivalência impedirão que a participação seja incluída nas contas consolidadas e, por isso, também ao abrigo das directivas contabilísticas, obstarão automaticamente à sua avaliação acordo com os dois métodos supramencionados.

O Comité de Contacto concluiu, assim, que, embora as regras contidas na NIC 31 não figurem na Sétima Directiva, o efeito, na prática, será o mesmo e não se verifica qualquer conflito quanto ao fundo.

Documento da Comissão 6010/99: A NIC 31 (revista em 1998) "Informação financeira sobre participações em empresas comuns" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Setembro de 1998 e substitui a versão da NIC 31 reformulada em 1994. O texto revisto entra em vigor quando a NIC 36 se tornar operativa – isto é, para os mapas financeiros que abrangem exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou posteriormente, a não ser que a NIC 36 seja aplicada a períodos anteriores.

O Comité de Contacto analisou a NIC 31 (revista em 1998) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de ponderar se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Os pontos 39 e 40 da NIC 31 foram revistos, tendo sido aditado um novo ponto 41, a fim de harmonizar a norma com a NIC 36.

CONCLUSÕES

As revisões da NIC 31 não introduziram novos conflitos.

NIC 32 – Instrumentos financeiros: informações a prestar e apresentação¹⁶

INTRODUÇÃO

A NIC 32 "Instrumentos financeiros: informações a prestar e apresentação" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas (IASC) em Março de 1995 e, após uma ligeira alteração introduzida pela NIC 39 "Instrumentos financeiros: reconhecimento e avaliação", foi

revista em Dezembro de 1998. A norma original entrou em vigor para os mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Janeiro de 1996, ou posteriormente, e as alterações à NIC 32 entram em vigor quando uma empresa aplicar a NIC 39 que, por sua vez, entra em vigor para os exercícios iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2001. Em Junho de 1998, o *Standing Interpretations Committee* (SIC) do IASC divulgou uma interpretação da NIC 32, a SIC-16, aplicável aos períodos contabilísticos iniciados em 1 de Julho de 1999, ou posteriormente, embora seja incentivada uma adopção mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 32 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

As informações exigidas pela NIC 32 vão, na sua maioria, muito além das que são requeridas pelas directivas e, nessa medida, são compatíveis com elas. No entanto, esta norma prevê três requisitos respeitantes à apresentação que são incompatíveis com as Quarta e Sétima Directivas relativas ao direito das sociedades e/ou com a Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades que trata da manutenção do capital.

Classificação das rubricas como passivo ou capitais próprios

O ponto 18 da NIC 32 exige que um instrumento financeiro emitido pela entidade declarante seja tratado como capitais próprios ou como dívidas consoante corresponda ou não à definição de "elemento do passivo financeiro" e não por referência à sua forma jurídica. O princípio é retomado no ponto 23 (onde se exige que os instrumentos que tenham simultaneamente características de capitais próprios e de passivo financeiro sejam contabilizados separadamente) e no ponto 30 (que exige que o custo do serviço da dívida titulada por instrumentos financeiros seja tratado como juro ou directamente debitado nos capitais próprios, de acordo com a classificação do balanço).

Isto significa, por exemplo, que uma acção privilegiada com direitos de reembolso obrigatórios é classificada como um elemento do passivo ao abrigo da NIC 32. Essa classificação é contrária aos esquemas do balanço definidos nos artigos 9º e 10º da Quarta Directiva, que prevêem uma rubrica denominada "Capital subscrito" no âmbito da rubrica "Capitais próprios". Quando essas acções são emitidas por uma filial, a sua inclusão no passivo das contas consolidadas suscita um conflito com o artigo 21º da Sétima Directiva, que exige que as participações minoritárias sejam incluídas como "uma rubrica separada" no balanço consolidado.

Além disso, a apresentação das acções no passivo obstará à aplicação da Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades, que estabelece, designadamente, as regras para a distribuição dos lucros e para as medidas que devem ser tomadas em caso de uma erosão grave do capital. Estas regras baseiam-se nas relações entre o activo, o passivo e os capitais próprios, e respectivos múltiplos, tal como figuram nas contas. O impacto concreto dessas regras variará consoante a inclusão ou não das acções nos capitais próprios ou no passivo. Isto deve-se, por exemplo, ao facto de a Segunda Directiva ser aplicada na base de que as acções privilegiadas com direitos de reembolso são apresentadas nas contas como capitais próprios e, por isso, apresentá-las no passivo, como a norma NIC 32 exige, distorceria a aplicação da directiva.

Uma solução possível para este conflito poderia ser a de apresentar separadamente as acções, que devem ser classificadas como passivo nos termos da NIC 32, sob um título adicional integrado na

rubrica geral "Capitais próprios".

Apresentação dos juros e dos dividendos

O ponto 30 da NIC 32 exige que os juros, os dividendos, as perdas e os ganhos relativos a um instrumento financeiro, ou a uma componente do mesmo, classificado como elemento do passivo financeiro, sejam mencionados na conta de ganhos e perdas como despesas ou proveitos. Isto dá origem a um conflito com os artigos 23º a 26º da Quarta Directiva, quando as acções são classificadas como capital subscrito, ao abrigo da directiva, e como passivo, ao abrigo da NIC 32. A directiva não permite que os dividendos das acções sejam mencionados na conta de ganhos e perdas como juros a pagar, conforme é exigido por esta norma.

Contabilidade decomposta

O ponto 23 da NIC 32 exige que o emitente de um instrumento financeiro que contenha tanto um elemento do passivo como um elemento dos capitais próprios deve classificar as partes componentes do instrumento separadamente, como um elemento do passivo e como um elemento dos capitais próprios. Esta abordagem é conhecida como "contabilidade decomposta" e significa, por exemplo, que um instrumento de dívida que é convertível em títulos de capital numa data futura deve ser classificado no balanço de forma decomposta, apresentando o elemento de dívida no passivo e a opção de conversão em títulos de capital no capital. A Quarta Directiva não aborda a questão da contabilidade decomposta. Consequentemente, não há qualquer conflito entre a directiva e o requisito da NIC 32 de aplicar uma contabilidade decomposta.

Compensação entre o activo e o passivo

No ponto 33 da NIC 32 é exigido que os montantes devidos e a receber do mesmo terceiro sejam sujeitos a compensação, sempre que exista um direito de compensação aplicável por lei e uma intenção de compensar os montantes recíproca ou simultaneamente. O artigo 7º da Quarta Directiva proíbe qualquer compensação entre contas do activo e do passivo. Contudo, nos casos em que existe um direito previsto por lei, a menção dos montantes líquidos dos elementos do activo e do passivo não constitui uma compensação. Consequentemente, a aplicação das disposições do ponto 33 da NIC 32 não gera qualquer conflito com a proibição de compensação do artigo 7º.

Acções próprias

As acções próprias de uma empresa não se enquadram na definição de activo financeiros apresentada na NIC 32. Em consequência, segundo a interpretação dada na SIC-16, quaisquer direitos detidos pela entidade declarante em relação às suas acções próprias (que não os direitos detidos em conexão com um regime remuneratório dos trabalhadores) devem ser contabilizados como uma dedução dos capitais próprios e não como um elemento do activo. Se o direito nacional de um Estado-Membro permitir que as acções próprias sejam apresentadas no balanço, em conformidade com os artigos 9º, 10º e 13º da Quarta Directiva, terão de figurar como activo imobilizado ou circulante. Contudo, a apresentação das acções próprias como elementos do activo no balanço não é o tratamento prescrito pela NIC 32, conjugada com a SIC-16. O documento do Grupo de Contacto "Análise da conformidade entre a SIC-16 e as directivas contabilísticas comunitárias" trata esta situação com mais pormenor e analisa-a à luz de diversas circunstâncias específicas.

CONCLUSÕES

1. De um modo geral, a NIC 32 apenas complementa os requisitos de divulgação das informações

das directivas contabilísticas.

2. O requisito da NIC 32 de tratar como passivo determinados instrumentos financeiros (por exemplo, as acções privilegiadas com direitos de reembolso obrigatórios), que juridicamente são capitais próprios mas, de acordo com os critérios dessa norma, são no fundo elementos do passivo, entra em conflito com os esquemas do balanço indicados na Quarta Directiva e, nos casos em que tais instrumentos são emitidos por filiais, com a Sétima Directiva. Um tal tratamento contabilístico também obstará à aplicação da Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades. Uma solução possível para este conflito poderia ser a de apresentar esses instrumentos financeiros de forma separada, sob um título adicional no âmbito da rubrica geral "Capitais próprios".
3. O requisito previsto no ponto 30 da NIC 32 de que os juros, os dividendos, as perdas e os ganhos relativos a um instrumento financeiro, ou a uma componente do mesmo, classificado como elemento do passivo financeiro sejam mencionados na conta de ganhos e perdas como despesas ou proveitos gera um conflito com os artigos 23º a 26º da Quarta Directiva, quando as acções são classificadas como capital subscrito ao abrigo da directiva e como passivo ao abrigo da NIC 32.
4. A Quarta Directiva não aborda a questão da contabilidade decomposta. Consequentemente, não há qualquer conflito entre a Directiva e o requisito da NIC 32 de aplicar a contabilidade decomposta em situações em que um instrumento financeiro contém simultaneamente um elemento de passivo e um elemento de capitais próprios.
5. O artigo 7º da Quarta Directiva proíbe qualquer compensação entre as rubricas do activo e as rubricas do passivo. No entanto, a aplicação das disposições do ponto 33 da NIC 32 não suscita nenhum conflito com a proibição de compensação do artigo 7º.
6. A aplicação da definição de elemento do activo financeiro contida na NIC 32 e interpretada pela SIC-16 leva a que as acções próprias sejam apresentadas em dedução dos capitais próprios e não como um elemento do activo. Há situações específicas em que esta apresentação não é compatível com o esquema do balanço fixado pela Quarta Directiva. Estas situações específicas são tratadas em mais pormenor no documento do Grupo de Contacto "Análise da conformidade entre a SIC-16 e as directivas contabilísticas comunitárias".

Documento da Comissão 6003/00: De um modo geral, a NIC 32 limita-se a complementar os requisitos de apresentação das informações das directivas contabilísticas. No entanto, há dois importantes requisitos de apresentação previstos na NIC 32 que são incompatíveis com a Quarta e a Sétima Directivas relativas ao direito das sociedades e/ou com a Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades que trata da manutenção do capital.

Classificação das rubricas como passivo ou capitais próprios

O ponto 18 da NIC 32 determina que um instrumento financeiro emitido pela entidade declarante deve ser tratado como elemento dos capitais próprios ou como dívida consoante corresponda ou não à definição de "elemento do passivo financeiro", e não por referência à sua forma jurídica. Este princípio é retomado no ponto 23 (que exige que os instrumentos que tenham simultaneamente características de capitais próprios e de elementos do passivo financeiro sejam contabilizados com menção separada das suas componentes) e no ponto 30 (que determina que o custo de serviço da dívida titulada por instrumentos financeiros seja tratado como juro ou directamente debitado aos capitais próprios, de acordo com a classificação do balanço).

Isto significa, por exemplo, que uma acção privilegiada com direitos de reembolso obrigatórios é classificada como elemento do passivo na acepção da NIC 32. Isto opõe-se aos esquemas do

balanço definidos nos artigos 9º e 10º da Quarta Directiva, que prevêm uma rubrica para "Capital subscrito", no âmbito da rubrica "Capitais próprios". Quando tais acções são emitidas por uma filial, a sua inclusão no passivo das contas consolidadas suscita um conflito com o artigo 21º da Sétima Directiva, que requer que as participações minoritárias sejam incluídas sob "uma rubrica separada" no balanço consolidado.

Além disso, a apresentação das acções no passivo obstará à aplicação da Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades, que estabelece, designadamente, as regras para a distribuição dos lucros e para as medidas que devem ser tomadas em caso de uma erosão grave do capital. Estas regras baseiam-se nas relações entre o activo, o passivo e os capitais próprios, e respectivos múltiplos, tal como figuram nas contas. O impacto concreto dessas regras variará de acordo com a inclusão ou não das acções nos capitais próprios ou no passivo. Isto deve-se, por exemplo, ao facto de a Segunda Directiva ser aplicada na base de que as acções privilegiadas com direitos de reembolso são apresentadas nas contas como capitais próprios e, por isso, apresentá-las no passivo, como a norma NIC 32 exige, distorceria a aplicação da directiva.

Uma solução possível para este conflito poderia ser a de apresentar separadamente as acções que devem ser classificadas como passivo nos termos da NIC 32 sob um título adicional integrado na rubrica geral "Capitais próprios".

Apresentação dos juros e dos dividendos

O ponto 30 da NIC 32 determina que os juros, os dividendos, as perdas e os ganhos relativos a um instrumento financeiro, ou a um componente do mesmo, classificado como elemento do passivo financeiro, devem ser incluídos na conta de ganhos e perdas como despesas ou proveitos. Isto origina um conflito com os artigos 23º a 26º da Quarta Directiva quando as acções são classificadas como capital subscrito nos termos da directiva e como elementos do passivo ao abrigo da NIC 32. A directiva não permite que os dividendos das acções sejam mencionados na conta de ganhos e perdas como juros a pagar, conforme é exigido por esta norma.

NIC 33 – Resultado por acção

O Comité de Contacto não analisou a NIC 33, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 34 – Informação financeira intercalar

O Comité de Contacto não analisou a NIC 34, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 35 – Abandono de actividades¹⁷

A NIC 35 "Abandono de actividades" foi emitida pelo *Comité Internacional das Normas Contabilísticas* em Junho de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos aos exercícios com início em 1 de Janeiro de 1999, ou posteriormente, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 35 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

Trata-se de uma norma exclusivamente ligada à divulgação de informações

A NIC 35 ocupa-se apenas da questão da divulgação de informações. Não contém quaisquer regras próprias em matéria de reconhecimento ou de avaliação, embora exija que as provisões para abandono das actividades sejam calculadas de acordo com a NIC 36 "Depreciação de activos" e a NIC 37 "Provisões, passivos eventuais e activos eventuais". Faz notar também que a NIC 19 "Benefícios sociais dos empregados" e a NIC 16 "Imobilizações corpóreas" podem ser igualmente pertinentes. A conformidade destas NIC com as directivas contabilísticas comunitárias é analisada em documentos separados.

A maior parte das informações exigidas deve figurar no anexo. Estas informações, sob forma narrativa, complementam os requisitos das directivas, não entrando em conflito com estes.

Nas contas, as empresas são:

- a) *obrigadas* a apresentar os ganhos e perdas com a alienação dos elementos do activo (ou na liquidação do passivo) relativos ao abandono das actividades e ao imposto conexo (ponto 39); e
- b) *incentivadas* a fornecer (ponto 40):
 - i) os proveitos, as despesas e os resultados antes de impostos das operações abandonadas e o imposto conexo; e
 - ii) os fluxos de tesouraria líquidos imputáveis à exploração, investimento e financiamento das actividades abandonadas.

A divulgação de informações prevista na alínea a) é complementar e não contrária aos requisitos das directivas.

Se as informações referidas na alínea b), subalínea i), forem apresentadas na conta de ganhos e perdas, não há conflito com os esquemas "verticais" da conta de ganhos e perdas estabelecidos nos artigos 23º e 25º da Quarta Directiva, desde que os valores de todas as actividades sejam apresentados complementarmente aos das actividades que continuam e das que são abandonadas. No entanto, uma empresa que adopte os esquemas "horizontais" de conta de ganhos e perdas estabelecidos nos artigos 24º e 26º da Quarta Directiva não pode apresentar os lucros antes de impostos das actividades abandonadas nas próprias contas, uma vez que estes esquemas não permitem referir os resultados a este nível (embora essa informação possa ser apresentada no anexo).

As informações mencionadas na alínea b), subalínea ii), afectam a demonstração de fluxos de tesouraria e são, por conseguinte, complementares e não contrárias aos requisitos das directivas.

CONCLUSÕES

A NIC 35 não entra em conflito com as directivas contabilísticas comunitárias. Contudo, a divulgação preferencial dos resultados antes de impostos das actividades abandonadas na própria conta de ganhos e perdas é incompatível com a utilização dos esquemas da conta de ganhos e perdas fixados nos artigos 24º e 26º da Quarta Directiva. É possível, porém, evitar eventuais conflitos fornecendo estas informações no anexo às contas e não no seu corpo principal.

Documento da Comissão 6003/00: A NIC 35 ocupa-se somente da divulgação de informações e não entra em conflito com as directivas contabilísticas. No entanto, a divulgação preferencial, preconizada pela norma, dos resultados antes de impostos das actividades abandonadas na própria conta de ganhos e perdas (ver alínea f) do ponto 27 e ponto 40 da NIC 35) é incompatível com a utilização dos esquemas

"horizontais" da conta de ganhos e perdas, fixados nos artigos 24º e 26º da Quarta Directiva. É, todavia, compatível com a utilização dos esquemas verticais apresentados nos artigos 23º e 25º. Contudo, é possível evitar eventuais conflitos com os artigos 24º e 26º fornecendo estas informações no anexo, em vez de serem incluídas no corpo principal da conta de ganhos e perdas.

NIC 36 – Depreciação de activos¹⁷

INTRODUÇÃO

A NIC 36 "Depreciação de activos" foi emitida pelo *Comité Internacional das Normas Contabilísticas* em Junho de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 36 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

RESUMO DAS QUESTÕES

Unidades geradoras de numerário

A NIC 36 (ponto 65) exige que, sempre que possível, a depreciação deve ponderar cada elemento do activo. Quando isto não é possível, porém, o activo deve ser agrupado em unidades geradoras de numerário (UGN), e a depreciação deve ser analisada a nível das UGN, sendo qualquer depreciação identificada imputada ao activo da UGN. Este tratamento é potencialmente incompatível com o nº 1, alínea e), do artigo 31º da Quarta Directiva, que exige que, em todos os casos, "os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente".

No entanto, é defensável argumentar que o nº 1, alínea e), do artigo 31º não deve ser aplicado de forma a impor um requisito que, por vezes, é impossível satisfazer. Consequentemente, se as empresas aplicarem o ponto 65 da NIC 36 de modo rigoroso, estarão conformes com a directiva. Quando isto não for possível, determinarão o montante recuperável de um elemento do activo por referência à unidade geradora de numerário a que o elemento do activo pertence, tal como é prescrito pela NIC 36. Uma vez que a directiva é omissa sobre a abordagem que deverá ser seguida em tais casos, é evidente que a NIC 36 não é incompatível com ela neste aspecto.

É de referir também que a NIC 36 não reconhece a distinção entre depreciações temporárias e duradouras. Nos termos da norma, uma depreciação é reconhecida em todos os casos em que o montante recuperável de um elemento do activo é inferior ao seu montante contabilístico (ver ponto 88), o que significa que todas as depreciações devem ser considerados como duradouras, no contexto da Quarta Directiva. Isto acontece porque a metodologia intrínseca dos fluxos de caixa descontados, prevista na NIC 36, para avaliar uma perda por depreciação significa que só as depreciações duradouras serão reconhecidas, e que as depreciações temporárias não serão reveladas pela aplicação do teste.

Utilização do método da determinação do valor actual

A NIC 36 determina que uma depreciação deve ser reconhecida quando um montante contabilístico excede o montante recuperável. Este último equivale ao valor mais elevado de entre o preço líquido de venda e a valor de uso, avaliado pelo valor actual dos fluxos de tesouraria líquidos gerados pelo elemento do activo (ou, quando aplicável, pela UGN). Assim, sempre que um elemento do activo é avaliado pelo valor de uso, o seu valor contabilístico é um montante actual. O recurso ao valor actual não é proibido pela Quarta Directiva.

Amortização

O nº 1, alínea b), do artigo 35º da Quarta Directiva determina que o valor dos elementos do activo imobilizado, cuja utilização é limitada no tempo, deve ser sistematicamente amortizado durante a sua duração de utilização. É possível afirmar que isto implica um padrão mais regular de redução do valor contabilístico de um elemento do activo do que quando a NIC 36 é aplicada. Ao mesmo tempo, porém, a NIC 36 fornece uma metodologia que permite cumprir o requisito adicional do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 35º da Directiva, dispõe que o valor dos elementos do activo imobilizado deve ser diminuído sempre que se verifique uma depreciação duradoura. Consequentemente, embora seja claro que o teste da depreciação não substitui a amortização, fornece contudo uma metodologia sistemática para a avaliação e o reconhecimento de uma depreciação duradoura.

CONCLUSÕES

Não há qualquer conflito entre a NIC 36 e as directivas contabilísticas. O nº 1, alínea e), do artigo 31º da Quarta Directiva determina que, em todos os casos, "os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente", ao passo que o NIC 36 permite, em determinadas circunstâncias, que os elementos do activo sejam agrupados em unidades geradoras de numerário (UGN), e que seja efectuada uma análise da depreciação ao nível da UGN. Contudo, a determinação da depreciação por referência às UGN só é permitida, nos termos da NIC 36, quando não é possível estimar o montante recuperável de cada elemento do activo. Consequentemente, desde que as empresas apliquem as disposições do ponto 65 da NIC 36 de uma forma rigorosa, não haverá qualquer conflito entre a norma e a directiva a este respeito. Isto significa que as empresas da União Europeia não poderão escudar-se com a abordagem das UGN prevista na NIC 36 para evitarem registar a depreciação de um elemento do activo que seja passível de avaliação individual.

NIC 37 – Provisões, passivos eventuais e activos eventuais¹⁷

INTRODUÇÃO

A NIC 37 "Provisões, passivos eventuais e activos eventuais" foi emitida pelo *Comité Internacional das Normas Contabilísticas* em Setembro de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos aos exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 37 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

RESUMO DAS QUESTÕES

Falta de orientações específicas nas directivas

Nas directivas há poucas referências específicas às provisões e a elementos eventuais. No entanto, o nº 1, ponto 7), do artigo 43º da Quarta Directiva exige que seja indicado no anexo o montante global dos compromissos financeiros que não figuram no balanço, e o artigo 14º requer a divulgação no anexo de todos os compromissos assumidos a título de qualquer garantia, que não sejam reconhecidos como passivo no balanço. Além disso, existem os requisitos gerais do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º (devem ter-se em conta os riscos previsíveis e as perdas eventuais), da alínea d) do mesmo artigo (devem tomar-se em consideração os encargos e os proveitos respeitantes ao exercício) e do artigo 20º (tipos de elementos a incluir na rubrica "provisões para riscos e encargos" prevista no esquema do balanço).

Regras de reconhecimento das provisões

Nos termos das normas internacionais de contabilidade, as provisões devem ser reconhecidas nas contas; os passivos e activos eventuais não são reconhecidos mas, em alguns casos, têm de ser divulgados. A principal questão a considerar, portanto, é a questão muito ampla de saber se a definição de "provisão" apresentadas nas NIC inclui ou não todas as rubricas que seriam incluídos por referência aos artigos atrás mencionados.

A NIC 37 (ponto 14) determina que uma provisão deve ser reconhecida se (e apenas se) a entidade declarante tiver, à data de encerramento do balanço, uma obrigação presente (jurídica ou construtiva) resultante de um acontecimento passado que é mais susceptível de originar uma saída de recursos, passível de ser estimada de uma forma fiável, do que de não.

Se considerarmos apenas a formulação literal do artigo 31º da Quarta Directiva e o ponto 14 da NIC 37, será bastante fácil concluir que, muito embora a formulação seja muito diferente — a directiva centra-se no reconhecimento das despesas e a NIC no reconhecimento do passivo — o resultado final é muito semelhante.

Contudo, quando as regras indicadas na NIC 37 para a aplicação do ponto 14 a casos específicos são tidas em conta, essa posição não é tão clara. Por exemplo, ao abrigo do ponto 72 da NIC, só pode ser constituída uma provisão para reestruturação se a entidade declarante (em termos gerais) tiver um plano formal pormenorizado para essa reestruturação e se tiver divulgado as suas intenções na data do balanço, ou antes. Além disso, o plano tem de incluir vários aspectos específicos, compreendendo a empresa ou parte da empresa em causa e os principais locais afectados.

Isto significa, por exemplo, que se durante o ano findo em 31 de Dezembro de 1998 uma empresa tiver identificado claramente que é necessário encerrar uma das suas duas fábricas para poupar custos, mas ainda não decidiu qual delas, a NIC 37 proíbe que seja feita provisão para esses custos de encerramento, mesmo que tenha sido anunciada a intenção de encerrar uma das fábricas. Do mesmo modo, se o Conselho de Administração de uma empresa decidir, antes da data de encerramento do balanço, reorganizar a empresa (incluindo o despedimento de trabalhadores), e a decisão só for anunciada após a data do balanço (mas antes de as contas serem aprovadas), a NIC 37 não permite que seja constituída uma provisão para a reorganização e os pagamentos relativos aos despedimentos, ao passo que o artigo 31º da Quarta Directiva exigiria que essa provisão fosse constituída.

Consequentemente, ao abrigo da directiva, uma decisão do Conselho de Administração indicaria que existe uma "perda eventual" (ou "risco previsível" no caso dos textos alemão e francês). Custa, portanto, a entender de que modo a proibição da NIC 37 pode ser conciliada com a exigência do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º, de ter em conta todos "os riscos previsíveis e as perdas eventuais", se estas palavras forem interpretadas de acordo com o seu significado natural.

Utilização do valor actual

Quando for relevante, as provisões a longo prazo devem ser avaliadas com base no valor actual e esta abordagem não é proibida pela Quarta Directiva (não sendo, portanto, incompatível com esta).

CONCLUSÕES

A definição de provisão dada pela NIC 37, tal como é aplicada ao caso específico das provisões para reestruturação, é incompatível com a Quarta Directiva pois impede que seja constituída uma provisão para rubricas relativamente às quais é exigida provisão por força da subalínea bb) da alínea c) e da alínea d) do nº 1 do artigo 31º da directiva.

Nos restantes aspectos, a NIC 37 não é incompatível com as directivas.

NIC 38 – Imobilizações Incorpóreas¹⁷

INTRODUÇÃO

A NIC 38 "Imobilizações incorpóreas" foi emitida pelo *Comité Internacional das Normas Contabilísticas* em Setembro de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 38 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

RESUMO DAS QUESTÕES

Reavaliações

O tratamento de referência mencionado na NIC 38 (ponto 63) consiste em transitar o activo incorpóreo ao preço de custo menos as amortizações e as perdas por depreciação. Contudo, como alternativa permitida (ponto 64) o activo incorpóreo pode ser transitado por um montante reavaliado, para se basear no justo valor num mercado activo. Pelo contrário, a Quarta Directiva só permite a reavaliação do activo incorpóreo ao abrigo do nº 1, alínea b), do artigo 33º, que permite uma derrogação aos Estados-Membros para autorizarem que qualquer elemento do activo seja transitado segundo um método destinado "a ter em conta a inflação". Consequentemente, a alternativa permitida pela NIC 38, de reavaliar o activo incorpóreo pelo justo valor, é incompatível com a directiva, uma vez que a contabilização do activo pelo justo valor é diferente de aplicar um método de avaliação destinado "a ter em conta a inflação". Todavia, as empresas europeias ainda podem cumprir as directivas e a NIC 38 simultaneamente, tendo o cuidado de não optar pela aplicação do tratamento alternativo autorizado ao abrigo do ponto 64 da NIC 38.

Análise da depreciação

Todas as imobilizações incorpóreas estão sujeitas às disposições da NIC 36 "Depreciação de activos". Deste modo, os comentários sobre essa norma, juntamente com a conclusão de que não há nenhum conflito entre a NIC 36 e as directivas contabilísticas, também se aplicam neste caso.

Valor residual

O ponto 91 da NIC 38 exige que se considere que o valor residual de um activo incorpóreo é igual a zero, a menos que o valor residual possa ser determinado por referência a um mercado activo. Na prática, isto significa que se deve partir do princípio de que todos os activos incorpóreos não homogéneos (como as marcas comerciais, marcas registadas, etc.) têm um valor residual igual a zero.

O nº 1, alínea b), do artigo 35º da Quarta Directiva determina que "O preço de aquisição ou o custo de produção dos elementos do activo imobilizado cuja utilização é limitada no tempo deve ser diminuído das correcções de valor calculadas de maneira a amortizar sistematicamente o valor destes elementos durante a sua duração de utilização". Este requisito faz a diferenciação entre o "custo" do elemento do activo e o montante amortizado (descrito como "valor").

Custos de desenvolvimento

A NIC 38 exige que os custos de desenvolvimento sejam capitalizados como activo incorpóreo em algumas circunstâncias limitadas e amortizados durante a sua vida útil estimada, relativamente à qual a

NIC impõe uma vida máxima de referência igual a 20 anos. Em contraste, o artigo 37º da Quarta Directiva exige que tais custos sejam amortizados em não mais de cinco anos, embora os Estados-Membros possam derrogar deste requisito em casos excepcionais.

CONCLUSÕES

Há dois conflitos potenciais entre a NIC 38 e a Quarta Directiva, nomeadamente:

- a) A NIC 38 permite que os activos incorpóreos sejam reavaliados ao justo valor; a directiva permite a reavaliação apenas para ter em conta a inflação; e
- b) A Directiva impõe uma vida máxima de cinco anos para os custos de desenvolvimento (embora sujeita a derrogação pelos Estados-Membros), imposição que não é reflectida na NIC.

No entanto, dada a natureza destes conflitos potenciais e a flexibilidade permitida pela norma, as empresas europeias ainda têm a possibilidade de cumprir tanto a NIC 38 como as directivas.

NIC 39 – Instrumentos financeiros: contabilização e mensuração

O Comité de Contacto não analisou a NIC 39, mas a Comissão apresentou uma proposta de alteração da Quarta e da Sétima Directivas de modo a permitir ter em conta o justo valor e eliminar, assim, os conflitos entre a NIC 39 e estas directivas.

NIC 40 – Investimentos Imobiliários¹⁸

INTRODUÇÃO

A NIC 40, Investimentos imobiliários, foi emitida em 3 de Maio de 2000. A norma é aplicável aos mapas financeiros anuais relativos a períodos com início em 1 de Janeiro de 2001, ou posteriormente, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 40 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

A NIC 40 prescreve o tratamento contabilístico e os requisitos de divulgação de informações correspondentes para os investimentos imobiliários – definidos como bens imobiliários detidos por uma empresa para a obtenção de rendas ou para a valorização do capital, ou ambos, e não para serem utilizados na produção ou na oferta de bens e serviços, nem para fins administrativos, ou ainda para serem vendidos no decurso da sua actividade normal.

A norma determina que os investimentos imobiliários devem ser inicialmente reconhecidos pelo seu custo. Subsequentemente, as empresas são livres de escolher um ou dois modelos contabilísticos e de aplicar esse modelo de forma coerente a todos os seus investimentos imobiliários. Os dois modelos são os seguintes:

- a) modelo do justo valor: os investimentos imobiliários devem ser avaliados pelo seu justo valor e as alterações ao mesmo devem ser reconhecidas na conta de ganhos e perdas; ou
- b) modelo do custo: os investimentos imobiliários devem ser avaliados ao abrigo do tratamento de referência previsto na NIC 16. Uma empresa que escolha o modelo de custo deve mencionar o justo valor dos seus investimentos imobiliários.

A NIC 40 determina que a mudança de um modelo para o outro só deve ser feita se essa mudança

produzir uma apresentação mais adequada, e a norma afirma que é muito improvável que isso aconteça aquando de uma mudança do modelo do justo valor para o modelo de custo.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

Ao contrário da Quarta Directiva, a NIC 40 não faz qualquer distinção entre as empresas de investimento e as outras empresas. Consequentemente, enquanto a NIC 40 permite que todas as empresas escolham livremente o modelo contabilístico para a avaliação subsequente dos investimentos imobiliários, a escolha é mais limitada no caso das empresas da União Europeia sujeitas às directivas contabilísticas. Isto deve-se ao facto de, nos termos do artigo 32º da Quarta Directiva, o princípio de avaliação básico ser o custo, o que é confirmado pelo artigo 35º, na sua aplicação ao activo imobilizado. No entanto, o artigo 33º da Quarta Directiva permite que os Estados-Membros autorizem ou imponham, para todas as sociedades ou certas categorias de sociedades, a reavaliação das imobilizações corpóreas. Contudo, sempre que esta opção é aplicada, o artigo 33º exige ainda que a diferença entre o custo e o montante da valorimetria seja transferida para uma reserva distinta do balanço, denominada "reserva de reavaliação". O artigo prevê ainda que as transferências da reserva de reavaliação para a conta de ganhos e perdas apenas possam ser feitas, na medida em que os montantes transferidos tenham sido inscritos como encargos na conta de ganhos e perdas ou reflectam aumentos do valor que tenham sido efectivamente realizados.

Consequentemente, tendo em conta as disposições do artigo 33º, as empresas da União Europeia estariam impedidas de aplicar o modelo de justo valor previsto na NIC 40, que exige que todas as correcções de valor sejam imediatamente inseridas na conta de ganhos e perdas, independentemente de terem sido ou não realizadas. Além disso, o modelo de justo valor da NIC 40 exclui o requisito de amortização dos investimentos imobiliários, o que está em conflito com o nº 1 do artigo 35º da Quarta Directiva.

Contudo, no caso das empresas de investimento, este conflito é evitado. Isto deve-se ao facto de, nos termos do artigo 60º da Quarta Directiva, os Estados-Membros poderem prever que a avaliação dos valores nos quais as sociedades de investimento, na acepção do nº 2 do artigo 5º, aplicaram os seus fundos, se faça com base no valor de mercado. Nesse caso, os Estados-Membros podem igualmente dispensar as sociedades de investimento de capital variável de fazer figurar de forma distinta os montantes das correcções de valor mencionados no artigo 36º.

CONCLUSÕES

O modelo do justo valor da NIC 40 está em conflito com o princípio básico do artigo 33º da Quarta Directiva de que as valorizações dos elementos do activo imobilizado só podem figurar na conta de ganhos e perdas na medida em que tenham sido realizadas. Isto significa que a opção do justo valor prevista na NIC 40 não está disponível para as empresas da União Europeia, a não ser para as sociedades de investimento. A directiva contém uma disposição especial para as sociedades de investimento, que estão autorizadas a avaliar os seus investimentos pelo valor do mercado, reflectindo-se as alterações do valor de mercado na conta de ganhos e perdas.

No entanto, é de notar que a NIC 40 permite que as empresas escolham livremente o modelo contabilístico, não exigindo, portanto, a aplicação do modelo de justo valor. Consequentemente, as empresas da União Europeia ainda têm a possibilidade de cumprir tanto os requisitos da NIC 40 como os da Quarta Directiva, aplicando o modelo de custo ao abrigo do ponto 50 da NIC 40.

Nos restantes aspectos, a NIC 40 está conforme ou, pelo menos, não está em conflito, com as directivas. Porém, o Comité de Contacto pediu à Comissão que analise se o modelo de justo valor previsto na NIC 40 deve ser incluído no programa de modernização das directivas contabilísticas que a Comissão vai apresentar dentro em breve.

NIC 41 – Agricultura

A NIC 41 não é analisada em pormenor, porque é evidente que a abordagem do justo valor para a avaliação do activo biológico, prevista na NIC 41, e o consequente reconhecimento dos ganhos não realizados na conta de ganhos e perdas é incompatível quer com o requisito do nº 1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, de que somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser inscritos, quer com o princípio básico do artigo 33º da mesma directiva de que valorizações do activo imobilizado apenas podem figurar na conta de ganhos e perdas na medida em que tenham sido efectivamente realizadas.