



COMISSÃO EUROPEIA

DG Mercado Interno

Serviços financeiros

Bruxelas, 18 de Fevereiro de 2000

Mercado interno/6003/2000 PT

ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS E IAS ("INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS") APLICÁVEIS AOS EXERCÍCIOS CONTABILÍSTICOS INICIADOS ANTES DE 1 DE JULHO DE 1999 E AS DIRECTIVAS EUROPEIAS EM MATÉRIA DE CONTABILIDADE

1. Introdução

Para tornar mais fácil a aplicação das *International Accounting Standards* por parte das sociedades europeias no exercício contabilístico de 1999, o Comité de Contacto procedeu ao estudo da conformidade entre todas as *International Accounting Standards* aplicáveis e as directivas europeias em matéria de contabilidade. Esta análise abrange todas as *International Accounting Standards* e todas as interpretações do Standing Interpretations Committee (referidas como "IAS" no presente documento) em vigor e aplicáveis aos períodos contabilísticos iniciados antes de 1 de Julho de 1999.

Consequentemente, esta análise não inclui os requisitos das seguintes normas, novas e revistas: IAS 36 - "Impairment of Assets" (Diminuição do valor dos Activos) (com efeitos a partir de 1 de Julho de 1999), IAS 37 - "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets" (Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes) (com efeitos a partir de 1

de Julho de 1999), IAS 38 - "Intangible Assets" (Activos Incorpóreos) (com efeitos a partir de 1 de Julho de 1999), IAS 10 - "Events after the Balance Sheet Date" (Acontecimentos posteriores à data de encerramento do balanço) (revista em 1999 e com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2000) e IAS 39 - "Financial Instruments: Recognition and Measurement" (Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Valorimetria) (com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2001), nem as alterações introduzidas às IAS 16, 22, 28 e 31 na sequência da adopção das IAS 37 e 38. A análise destas normas - novas ou revistas - pode obter-se junto da Comissão Europeia¹. As sociedades europeias que pretendam adoptar desde já qualquer destas normas, voluntariamente, deverão referir-se a essas análises para tomar conhecimento de quaisquer conflitos com as directivas contabilísticas que tenham sido identificados.

As interpretações do Standing Interpretations Committee em vigor e aplicáveis aos períodos contabilísticos iniciados antes de 1 de Julho de 1999 são as seguintes: SIC-1 a SIC-3, SIC-5 a SIC-11, SIC-13 e SIC-15. A SIC-4 nunca foi emitida na sua forma definitiva e já não consta da ordem de trabalhos do SIC. A SIC-12, a SIC-14 e a SIC-16 foram implementadas em 1 de Julho de 1999, a SIC-17 foi implementada em 30 de Janeiro de 2000 e a SIC-18 será implementada em 1 de Julho de 2000. Podem obter-se análises destas interpretações SIC junto da Comissão Europeia². As sociedades europeias que pretendam adoptar desde já qualquer destas interpretações SIC, voluntariamente, deverão referir-se a essas análises para tomar conhecimento de quaisquer conflitos com as directivas contabilísticas que tenham sido identificados.

¹ Para ter acesso à análise destas novas normas e normas revistas, consultar o seguinte endereço web da Comissão Europeia: <http://www.europa.eu.int/comm/dg15/en/company/account/ias/index.htm>.

² Para ter acesso à análise destas interpretações SIC, consultar o seguinte endereço web da Comissão Europeia: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/ias/index.htm

2. Objectivos e âmbito do estudo

A análise contida no presente documento diz apenas respeito à relação entre as IAS e as directivas europeias em matéria de contabilidade. A competência do Comité de Contacto limita-se aos assuntos relacionados com a legislação comunitária no domínio da contabilidade, não estando este por conseguinte habilitado para emitir qualquer parecer sobre a relação entre as IAS e quaisquer outras normas (de modo especial a legislação ou as normas contabilísticas nacionais) que não tenham o seu fundamento nas próprias directivas contabilísticas.

O objectivo da análise empreendida consiste em determinar se existem, e em que medida, pontos de conflito entre as IAS aplicáveis aos períodos contabilísticos com início antes de 1 de Julho de 1999 e as directivas contabilísticas, de modo a que as sociedades europeias que o pretendam, e estejam aptas a fazê-lo, possam seguir as normas IAS nas suas contas consolidadas, sem infringir a legislação europeia.

3. Utilização das opções previstas nas normas IAS

Tal como acima se refere, o presente documento aborda os problemas com que se defrontam as sociedades europeias que desejam elaborar as suas contas consolidadas de acordo com as IAS e são simultaneamente obrigadas a respeitar a regulamentação comunitária em matéria de contabilidade. Nesses casos, e dada a prevalência das directivas contabilísticas, parte-se do princípio de que uma sociedade que pretenda satisfazer ambos os sistemas:

- escolherá o procedimento contabilístico adequado, conforme às directivas contabilísticas, nos casos em que as IAS prevêem um “tratamento de referência” e um “tratamento alternativo permitido”;

- está disposta a aceitar todos os requisitos suplementares, impostos pelas IAS que não sejam incompatíveis com as directivas comunitárias no domínio da contabilidade;
- escolherá o procedimento contabilístico adequado, conforme às IAS, nos casos em que as directivas contabilísticas prevêem uma opção, para as sociedades ou para os Estados-Membros, entre dois procedimentos; e
- aplicará os critérios das IAS em matéria de apresentação, por forma a respeitar os esquemas previstos para o balanço e a demonstração de resultados, respectivamente nos artigos 9º/10º e 23º-26º da Quarta Directiva.

4. Conclusões

O Comité de Contacto conclui que existe efectivamente um pequeno ponto de conflito e certos pontos de conflito potenciais entre as *International Accounting Standards* e interpretações do Standing Interpretations Committee (SIC) que estão em vigor e se aplicam aos períodos contabilísticos iniciados antes de 1 de Julho de 1999. Esses pontos são debatidos mais adiante. As IAS e as SIC que a Comissão entende serem compatíveis com as directivas europeias em matéria de contabilidade não são referidas no presente documento. Todavia, esta análise parte do princípio de que as sociedades, ao aplicar estas normas e/ou interpretações seguem as orientações estabelecidas na análise de cada norma e/ou interpretação específica (ver, por exemplo, a análise respeitante à IAS 12)³:

4.1 IAS 27: Contas consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Filiais: exclusão de uma empresa das contas consolidadas

³ Para uma análise completa da conformidade entre as IAS e as directivas contabilísticas consultar o seguinte endereço web da Comissão:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/ias/index.htm

O n.º 1 do artigo 14.º da Sétima Directiva dispõe que se deve excluir uma empresa das contas consolidadas caso a sua inclusão se revele incompatível com o princípio da veracidade e transparência. A IAS 27, pelo contrário, apenas prevê essa exclusão da consolidação quando o controlo se pretende temporário, ou quando a filial opere sob restrições graves a longo prazo.

Todavia, e embora pareça existir uma incompatibilidade textual entre a IAS 27 e aquela directiva, os seus efeitos práticos são discutíveis. Por exemplo, ao passo que a IAS 27 não permite a exclusão da consolidação de uma filial por motivos de diferença de actividades, não é um ponto assente que a consolidação de empresas que exercem actividades diferentes seja incompatível com o princípio da veracidade e transparência. Efectivamente, a tendência actual é para defender a consolidação dessas empresas, sendo as devidas informações parciais fornecidas no anexo às contas para melhor ilustrar a forma como são conduzidas as operações individuais. À luz do que antecede, o Comité de Contacto não considera existirem casos em que o artigo 14.º obrigue efectivamente à exclusão de qualquer empresa da consolidação⁴.

4.2 IAS 19: "Employee Benefits" (Benefícios para os empregados)

A IAS 19 abrange cinco grandes categorias de benefícios para os empregados:

- (a) benefícios a curto prazo (por exemplo, salários, subsídios de doença, subsídios de férias, participação nos lucros e prémios);
- (b) benefícios pós-emprego (por exemplo, pensões, prestações de saúde);
- (c) outros benefícios a longo prazo (por exemplo, prémios por longo período de serviço, licenças sabáticas, etc.);

⁴ O raciocínio expresso neste parágrafo não se aplica aos grupos mistos que incluem bancos e empresas de seguros, frequentemente referidos como "conglomerados financeiros", uma vez que esta questão não foi especificamente abordada pelo Comité de Contacto.

- (d) prestações por cessação do contrato; e
- (e) planos de remuneração em acções.

No que diz respeito aos benefícios pós-emprego, a IAS 19 prevê um mecanismo (conhecido como 'método do corredor') para distribuir certos ganhos e perdas - nomeadamente as variações actuariais e o custo das prestações devidas em virtude de serviços passados — ao longo de mais de um período contabilístico, e é precisamente este mecanismo que dá origem a um conflito potencial com a Quarta Directiva. Uma vez que a abordagem de base da IAS 19 consiste em reconhecer explicitamente que a entidade que elabora as contas tem um passivo correspondente às pensões a pagar e activos para dar cobertura a essa responsabilidade, pode concluir-se que o 'método do corredor' significa que, até que o limiar de 10% seja activado, uma certa parte de um passivo conhecido (na acepção da IAS) não é reconhecida à data do balanço, potencialmente de forma semi-permanente. Isto constitui um ponto de conflito com o princípio de base enunciado no nº 1, alínea c), subalínea bb) do artigo 31º e no nº 1, alínea b) do mesmo artigo, segundo o qual devem ser tomadas em conta todas as responsabilidades previsíveis e todos os encargos relacionados com o exercício financeiro devem ser reconhecidos nesse ano.

Todavia, há que referir que a IAS 19 não obriga à aplicação do "método do corredor", e as sociedades europeias podem respeitar simultaneamente a IAS 19 e a Quarta Directiva aplicando o nº 93 da IAS 19. O que tem como resultado o reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais, quer dentro quer fora do corredor.

No que diz respeito aos benefícios por cessação do contrato, a IAS 19 estabelece condições rigorosas quanto ao momento em que esses custos podem ser reconhecidos. Essencialmente, apenas se pode constituir uma provisão para esses custos quando a entidade que elabora as contas tem um compromisso comprovável de prestar esses benefícios, evidenciado num plano pormenorizado a localização, a função e o número aproximado de trabalhadores afectados, bem como os benefícios a conceder e o calendário de implementação das cessações dos contratos. O que implica, supostamente, a

necessidade de um nível de certeza mais elevado para o reconhecimento desses custos, em comparação com o pressuposto no nº 1, alínea c), subalínea bb) do artigo 31º da Quarta Directiva, que refere que devem ser tidos em conta todos ‘todos os riscos previsíveis e perdas eventuais’. Esta questão é debatida em maior profundidade no contexto da IAS 37⁵.

4.3 IAS 32: "Financial Instruments: Disclosure and Presentation" (Instrumentos Financeiros: Evidenciação e Apresentação)

Essencialmente, a IAS 32 limita-se a complementar os requisitos em termos de evidenciação das directivas contabilísticas. Todavia, existem, na IAS 32, dois grandes requisitos em matéria de apresentação que são incompatíveis com a Quarta e Sétima Directivas em matéria de direito das sociedades e/ou a Segunda Directiva em matéria de direito das sociedades, que diz respeito à conservação do capital.

4.3.1 Classificação das diferentes rubricas como passivos ou capitais próprios

O nº 18 da IAS 32 exige que um instrumento financeiro emitido pela entidade que elabora as contas seja tratado como capital próprio ou dívida consoante corresponda à definição de ‘passivo financeiro’, mais do que por referência à sua forma jurídica. Este princípio é reiterado no nº 23 (que exige que os instrumentos que revistam características simultaneamente de capital próprio e de passivo financeiro sejam contabilizados com distinção das suas componentes) e no nº 30 (que exige que o custo do serviço da dívida dos instrumentos financeiros seja tratado como juros ou directamente debitado aos capitais próprios, consoante a classificação do balanço).

⁵ Esta questão é debatida em maior profundidade no contexto da IAS 37 – ver o documento “Análise da conformidade entre as normas IAS 35, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 22 (revista em 1998), IAS 16 (revista em 1998), IAS 28 (revista em 1998) e IAS 31 (revista em 1998) e as directivas europeias em matéria de contabilidade”, Direcção-Geral XV, Mercado Interno e Serviços Financeiros, XV/6010/99, Bruxelas, 1999.

Isto significa, por exemplo, que uma acção preferencial com direitos de resgate obrigatórios seja classificada como passivo, nos termos da IAS 32. O que é incompatível com os formatos de balanço estabelecidos nos artigos 9º e 10º da Quarta Directiva, que prevêem uma rubrica intitulada 'Capital subscrito' dentro da rubrica 'Capitais próprios'. Caso essas acções sejam emitidas por uma filial, ao incluí-las no passivo das contas consolidadas verifica-se um conflito com o artigo 21º da Sétima Directiva, que requer a inclusão das participações minoritárias numa 'rubrica separada' do balanço consolidado.

Além disso, evidenciar acções dentro do passivo frustraria a aplicação da Segunda Directiva em matéria de direito das sociedades, que, *inter alia*, estabelece normas para a distribuição dos lucros e para as medidas a tomar na eventualidade de uma perda grave de capital. Estas normas baseiam-se nas relações entre os activos, os passivos e os capitais próprios, tal como evidenciados nas contas. O efeito prático destas normas variará consoante essas acções são incluídas nos capitais próprios ou no passivo. Isto porque a Segunda Directiva se aplica partindo do princípio de que as acções preferenciais remíveis são evidenciadas nas contas dentro da rubrica "Capitais próprios", pelo que evidenciá-las no passivo, tal como exigido pela IAS 32, distorceria os efeitos da aplicação da directiva.

Uma possível solução para este conflito pode consistir em evidenciar essas acções, que devem ser classificadas como um passivo nos termos da IAS 32, de forma separada, numa rubrica adicional dentro da grande rubrica "Capitais próprios".

4.3.2 Evidenciação dos juros e dividendos

O nº 30 da IAS 32 exige que os juros, dividendos, perdas e ganhos relacionados com um instrumento financeiro, ou uma sua componente, que seja classificado como passivo financeiro, sejam evidenciados na demonstração de resultados como despesas ou receitas. O que dá origem a um conflito com os artigos 23º a 26º da Quarta Directiva, no caso das acções que são classificadas como capital subscrito nos termos dessa directiva mas são classificadas como passivo nos termos da IAS 32. A directiva não permite que os

dividendos de acções sejam evidenciados na demonstração de resultados como juros, tal como o exige a IAS 32.

4.4 IAS 35: "Discontinuing Operations" (Cessação parcial da exploração)

A IAS 35 apenas diz respeito à apresentação e não constitui qualquer ponto de conflito com as directivas contabilísticas. Todavia, a preferência, manifestada nessa norma, pela evidenciação dos resultados antes de impostos respeitantes às actividades que cessam no rosto da demonstração de resultados (ver IAS 35, nº 27 alínea f) e nº 40) é incompatível com a utilização do formato 'horizontal' para da demonstração de resultados estabelecido nos artigos 24º e 26º da Quarta Directiva; no entanto, é compatível com a utilização do formato "vertical" estabelecido nos artigos 23º e 25º. Pode todavia evitar-se o conflito com os artigos 24º e 26º fornecendo estas informações no anexos às contas e não no rosto da demonstração de resultados.

4.5 SIC-5: "Classification of Financial Instruments - Contingent Settlement Provisions" (Classificação dos Instrumentos Financeiros – Provisões para Passivos Contingentes)

A SIC-5 dá origem a um conflito potencial com as directivas contabilísticas, que foi já sublinhado no âmbito da análise efectuada pelo Comité de Contacto sobre a conformidade entre a IAS 32 (revista em 1998) e as directivas (ver nº 4.3). O requisito, contido na SIC-5, no sentido de tratar como passivos certos instrumentos financeiros que, de um ponto de vista jurídico, constituem capitais próprios mas que, de acordo com o critério da IAS 32, são na sua essência passivos, é incompatível com os formatos de balanço estabelecidos nos artigos 9º e 10º da Quarta Directiva, que prevêm uma rubrica intitulada 'Capital subscrito' dentro da rubrica "Capitais próprios". Caso essas acções sejam emitidas por uma filial, incluí-las no passivo nas contas consolidadas teria como resultado 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, evidenciar acções dentro dos passivos frustraria a aplicação da Segunda Directiva em matéria de direito das sociedades, que, *inter alia*, estabelece regras para a distribuição dos lucros e para as medidas a adoptar na eventualidade de uma perda grave de capital. Essas normas baseiam-se nas relações entre os activos, passivos e capitais próprios, tal como evidenciados nas contas. Os efeitos práticos dessas normas variam consoante as acções são incluídas nos capitais próprios ou no passivo.

Todavia, uma possível solução para este conflito poderia consistir em evidenciar essas acções, que devem ser classificadas como passivos nos termos da SIC-5, separadamente, numa rubrica adicional dentro da grande rubrica "Capitais próprios".