



***ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A NORMA IAS 1 E AS  
DIRECTIVAS CONTABILÍSTICAS EUROPEIAS***

O presente documento foi elaborado para uso interno da Comissão; não traduz necessariamente a sua posição oficial sobre as diferentes questões abordadas.

É autorizada a sua reprodução, excepto para fins comerciais, na condição de ser mencionada a fonte.

## 1. INTRODUÇÃO

A norma IAS 1, intitulada "Presentation of Financial Statements", foi emitida pelo *International Accounting Standards Committee* em Agosto de 1997. As regras nela contidas são válidas para as contas respeitantes aos períodos que têm início em 1 de Julho de 1998 ou após essa data, apesar de se encorajar uma aplicação precoce.

O Comité de Contacto analisou aquele documento no contexto das Directivas Contabilísticas europeias, enumerando em seguida uma série de questões que haverá que ter em conta para decidir se deve aplicar-se ou não, e em que medida, a norma IAS 1 no território europeu.

## 2. QUESTÕES CONCRETAS

### 2.1. *Conformidade com as "International Accounting Standards"*

O nº11 da norma IAS 1 estabelece que "Só pode considerar-se que as declarações financeiras respeitam os *International Accounting Standards* quando cumprem todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável do *Standing Interpretations Committee*." O Comité de Contacto congratula-se pelo facto de o IASC estabelecer peremptoriamente o princípio segundo o qual o pleno cumprimento das suas normas constitui um requisito necessário para que uma empresa possa afirmar que as suas contas satisfazem as *International Accounting Standards* (IAS).

### 2.2. *Princípio da imagem fiel*

No n.º 10 da IAS 1 lê-se que "As declarações financeiras deverão fornecer uma imagem fiel da situação financeira, do comportamento financeiro e dos *cash-flows* da empresa. Prossegue afirmando que "A adequada aplicação das normas IAS, complementada com a prestação de informações adicionais, quando necessário, permite, em praticamente todas as circunstâncias, ter-se declarações financeiras que proporcionam essa imagem fiel" e que, (no nº12), "Os tratamentos contabilísticos inadequados não se rectificam pela mera indicação dos critérios utilizados nem através de notas ou elementos explicativos".

Além disso, o Comité de Contacto observa que o n.º 13 da IAS 1 prevê as "...circunstâncias, extremamente raras, em que a administração conclui que a observância de um determinado requisito contido numa norma IAS seria susceptível de induzir em erro...". Exige-se que, "...quando for necessário, para se ter uma imagem fiel, desrespeitar um determinado requisito", a administração o faça, explicando que esse desvio tal como previsto nos requisitos de prestação de informações contidos no nº13. O Comité de Contacto faz notar que tanto a utilização da derrogação prevista na IAS 1 como os requisitos de prestação de informações contidos no nº13 são perfeitamente coerentes com as regras estabelecidas pelas directivas contabilísticas em circunstâncias equivalentes e referidas no nº5 do artigo 2ª da Quarta Directiva.

Os requisitos previstos no nº13 estabelecem de forma clara a preponderância do princípio da "imagem fiel" , como um complemento necessário ao nº10. É agora perfeitamente claro que as contas que pretendam afirmar cumprir as IAS devem observar todos os requisitos de cada IAS e de cada interpretação do SIC aplicáveis. Todavia, não restam também dúvidas de que o objectivo de se obter uma imagem fiel prevalece sobre o mero cumprimento das normas. O Comité de Contacto congratula-se por este esclarecimento da articulação entre o cumprimento das IAS e a obtenção de uma imagem fiel.

O Comité de Contacto observa ainda que a "derrogação da imagem fiel" constitui uma exigência (e não uma opção) da IAS 1 a aplicar no caso, extremamente raro, de a administração chegar à conclusão de que o cumprimento de um determinado requisito contido numa norma induziria em erro. No nº14 confirma-se que "A existência de regras nacionais inconciliáveis não constitui por si só um motivo suficiente para justificar um desvio em declarações financeiras elaboradas de acordo com as IAS". Mais adiante (no nº16) afirma-se que a aplicação de um determinado requisito de uma IAS só poderá conduzir a declarações financeiras enganosas "...caso o tratamento preconizado pela norma seja claramente inadequado, não sendo por conseguinte possível ter-se uma imagem fiel quer com a aplicação dessa norma quer através da mera prestação de informações adicionais. Não se justifica um desvio apenas pelo facto de existir um outro tratamento que também permita uma imagem fiel."

O que antecede significa que as sociedades europeias que pretendam respeitar simultaneamente as IAS e as Directivas contabilísticas não poderão resolver os eventuais conflitos entre os dois sistemas recorrendo à derrogação, a menos que a aplicação de um requisito específico de uma IAS resulte em declarações financeiras enganosas e que seja a aplicação das Directivas que permite uma imagem fiel.

A utilização, por parte de uma sociedade, da derrogação da imagem fiel, terá evidentemente como efeito de repercussão a derrogação de um outro requisito das IAS (ou seja, a própria IAS é derrogada). Em consequência, e uma vez que esta derrogação constitui ela própria um requisito das IAS, as empresas que a invocarem poderão ainda, no entender do Comité de Contacto, afirmar que cumprem as IAS, nos termos do nº11 da IAS 1 - desde que se encontrem plenamente satisfeitas as condições enunciadas no nº13.

### **2.3. *Princípio da prudência***

O Comité de Contacto analisou o conteúdo do nº20 da IAS 1. Apesar de neste número, bem como nos que se lhe seguem, a importância do princípio da prudência para a elaboração das contas não parecer estar plenamente reconhecida (ao contrário do que acontece, por exemplo, com os princípios da continuidade da empresa, da especialização dos exercícios e da uniformidade), o Comité de Contacto sublinha que a prudência continua a constituir um dos princípios fundamentais para se assegurar que as contas proporcionam uma imagem fiel nos termos das Directivas.

O Comité de Contacto faz notar que o *Framework* do IASC aborda especificamente a questão da prudência (no seu nº37) enquanto característica qualitativa distinta das

declarações financeiras. Ao fazê-lo, descreve a prudência como "...a inclusão de um certo grau de cautela no exercício dos juízos necessários para efectuar as estimativas requeridas em condições de incerteza, por forma a que os activos ou as receitas não sejam sobrestimados e os passivos e as despesas subestimados".

#### **2.4. Princípio da relevância e agrupamento**

Os temas da relevância e do agrupamento são abordados nos n.ºs 29 a 32 da IAS 1. O Comité de Contacto faz notar que estes números deveriam ser analisados à luz do artigo 4.º da Quarta Directiva. Consequentemente, as sociedades europeias não deveriam aplicar as normas genéricas do IAS 1 no que diz respeito ao agrupamento às rubricas precedidas de letras ou algarismos romanos na apresentação preconizada pela Quarta Directiva, uma vez que essas rubricas são consideradas o mínimo indispensável para uma apresentação distinta.

Além disso, o Comité de Contacto observa que a IAS 1 estabelece, nos n.ºs 66 e 75, as rubricas que deverão, no mínimo, figurar no rosto do balanço e da demonstração de resultados. Em termos gerais, pode dizer-se que correspondem à apresentação prevista na Quarta Directiva, apesar de, em certas circunstâncias, a Directiva ser mais rigorosa do que o IAS 1, ao proibir certos agrupamentos.

#### **2.5. Distinção circulantes/não-circulantes (activo) e curto prazo/longo prazo (passivo) - ("current/non-current")**

No n.º53 do IAS 1 lê-se "Cada empresa deverá determinar, com base na natureza das suas actividades, se convirá ou não classificar os activos em termos de "circulantes" ("*current*") e "não-circulantes" ("*non-current*") e os passivos em termos de curto e longo prazo ("*current*" e "*non-current*"), no balanço. Se essa distinção for feita, aplica-se o disposto nos n.ºs 57 a 66. Se a empresa opta por não estabelecer essa distinção, os activos e passivos devem ser apresentados sensivelmente por ordem de liquidez/exigibilidade." O Comité de Contacto considera que as sociedades europeias são obrigadas a respeitar as apresentações preconizadas nas Directivas Contabilísticas, uma vez que não existem derrogações a essa obrigatoriedade, salvo nos casos expressamente previstos nas próprias directivas.

Consequentemente, o Comité de Contacto entende que a Quarta Directiva obriga as sociedades europeias a apresentar os seus activos classificados em "circulantes" e "imobilizados", o que pode conduzir a uma apresentação diferente da que resulta do critério previsto na IAS 1. Por exemplo, os créditos de longo prazo e as existências que em princípio não serão realizados ou alienados no decurso normal do ciclo de exploração da empresa serão classificados como "circulantes" ("*current*") nos termos das Directivas, embora sejam classificados como "não-circulantes" ("*non-current*") de acordo com a IAS 1. Do mesmo modo, os valores mobiliários que não são detidos de forma permanente para o exercício da actividade da empresa mas que se espera sejam realizados num prazo superior a doze meses a contar da data do balanço, seriam classificados como "circulantes" ("*current*") de acordo com as Directivas, embora fossem classificados como "não-circulantes" ("*non-current*") segundo a IAS 1.

O que significa que os activos "não-circulantes" segundo o critério IAS 1 nem sempre corresponderão aos activos "imobilizados" nos termos das Directivas, pelo que as sociedades europeias não poderão aplicar os n.ºs 57 a 66 do IAS 1, em virtude de tal conduzir a uma apresentação diferente da preconizada na Quarta Directiva. As empresas europeias teriam de seguir a opção prevista no n.º53 do IAS 1, de não adoptar a distinção

"circulante/não circulante"<sup>1</sup>. Utilizariam então a faculdade prevista na última frase do nº53, de apresentar os activos e passivos sensivelmente por ordem de liquidez/exigibilidade. O Comité de Contacto entende que o respeito dos esquemas prefigurados nas Directivas Contabilísticas é compatível com uma tal apresentação

## 2.6. *Variação da situação líquida*

No nº 7 da IAS 1 lê-se que "um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui os seguintes elementos:

- (a) balanço;
- (b) demonstração dos resultados;
- (c) uma demonstração em que se evidencie:
  - (i) todas as variações da situação líquida; ou
  - (ii) variações da situação líquida que não as resultantes de transacções de capital entre sócios/accionistas e as distribuições de resultados;
- (d) demonstração dos *cash-flows*; e
- (e) critérios contabilísticos adoptados e notas explicativas.”

A demonstração dos movimentos das contas da situação líquida exigida pela IAS 1 constitui por conseguinte um elemento distinto das demonstrações financeiras. Nos termos das Directiva Contabilísticas, as contas compreendem o balanço, a demonstração de resultados e as notas às contas, não se referindo explicitamente a demonstração das variações da situação líquida. O Comité de Contacto entende todavia que esta demonstração presta um contributo real para uma melhor informação financeira, não excluindo as Directivas a sua elaboração.

O nº6 do artigo2º 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 aos movimentos da situação líquida, o Comité de Contacto remete para o nº3 da introdução à IAS 1. Aí se afirma que a referida demonstração pode ser apresentada quer sob a forma de uma reconciliação "clássica" da situação líquida, em coluna, quer sob a forma de um quadro autónomo. O Comité de Contacto observa que quando os requisitos das IAS forem aplicados por forma a ser compatíveis com as Directivas Contabilísticas, darão origem a movimentos que em geral são evidenciados quer na demonstração de resultados quer no balanço. Assim, a demonstração do movimento das contas da situação líquida assumirá em geral a forma de uma reconciliação "clássica" da situação líquida, não justificando qualquer demonstração autónoma. No entanto, e na opinião do Comité de Contacto, qualquer forma de demonstração das variações da situação líquida que não consista numa reconciliação da situação líquida mas que resulte em vez disso num quadro autónomo seria aceitável na medida em que não prejudica o respeito dos esquemas preconizados na Quarta Directiva.

---

<sup>1</sup> Deve notar-se, além disso, que a classificação imobilizado/circulante é também relevante para efeitos de valorimetria nos termos da Quarta Directiva.

## **2.7. Demonstração dos cash-flows**

Do mesmo modo, a IAS 1 refere a demonstração dos *cash-flows* como uma componente das contas. Apesar de as Directivas não a mencionarem explicitamente, também não excluem a sua elaboração, nomeadamente se se tiver em conta o nº6 do artigo 2º da Quarta Directiva. Assim, o Comité de Contacto não vê qualquer incompatibilidade entre a IAS 1 e as Directivas no que toca à referida exigência de uma demonstração dos *cash-flows* como parte integrante do conjunto de contas a publicar.

## **2.8. Outras informações**

O Comité de Contacto observa que a alínea d) do nº102 do IAS 1 exige que seja divulgado ou o nº de efectivos da empresa no final do exercício ou o nº médio durante o período a que se referem as contas. O nº1, ponto 9, do artigo 43º da Quarta Directiva exige às empresas europeias que tornem público "o número de membros do pessoal empregue em média durante o exercício, ventilado por categorias". O que significa que as sociedades europeias que desejem cumprir tanto as IAS como as Directivas Contabilísticas deverão publicar pelo menos o número médio de efectivos correspondente ao exercício financeiro, discriminado por categorias.

## **3. CONCLUSÃO**

O Comité de Contacto conclui, sob reserva das observações acima referidas, que o IAS 1 é compatível com a legislação europeia no domínio da contabilidade.