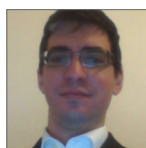




Contabilidade e Relato



Paula Gomes dos Santos
DOCENTE NO ISCAL



Fábio Albuquerque
DOCENTE NO ISCAL

Evidências da influência dos normativos locais como desafio à harmonização *de facto* do relato financeiro

1. Introdução

O objetivo central da harmonização contabilística internacional é a comparabilidade do relato financeiro (Nobes, 2013), que procura promover a compatibilidade das práticas contabilísticas adotadas pelos

diversos países e diminuir as diferenças conceptuais existentes (Barlev & Haddad, 2007).

O movimento em torno da harmonização contabilística internacional, através da adoção das *International Accounting Stan-*

dards (IAS) e das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) do *International Accounting Standards Board* (IASB), tem na sua base, essencialmente, esta ideia de comparabilidade do relato financeiro a nível global.



“O objetivo central da harmonização contabilística internacional é a comparabilidade do relato financeiro (Nobes, 2013), que procura promover a compatibilidade das práticas contabilísticas adotadas pelos diversos países e diminuir as diferenças conceptuais existentes (Barlev & Haddad, 2007).”

Assim, e no contexto da harmonização contabilística internacional, as entidades residentes em Portugal com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado viram-se obrigadas, desde 1 de janeiro de 2005, através do Regulamento n.º 1606/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho, a utilizarem as normas internacionais de contabilidade (NIC) na preparação e elaboração das suas demonstrações financeiras (DF) consolidadas. As referidas normas têm por base as IAS e IFRS emitidas pelo IASB que foram previamente endossadas pela União Europeia (UE) ao abrigo do referido regulamento. Este mesmo regulamento veio permitir, ainda, o alargamento do âmbito destas normas a outras entidades, matéria que foi objeto de consideração pela legislação nacional através do Decreto-Lei (DL) n.º 35/2005, de 17 de fevereiro. Também as entidades emitentes de valores mobiliários que não apresentem contas consolidadas passaram, a partir de 2007, através do Regulamento n.º 11/2005 da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a ter de apresentar as suas contas individuais em conformidade com as NIC. Adicionalmente, e como referido, o DL n.º 35/2005, posteriormente revogado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, veio ampliar o âmbito de aplicação das NIC, com caráter facultativo, às contas consolidadas de entidades não emitentes de valores mobiliários, bem como às contas individuais de entidades incluídas no perímetro de consolidação

de outras que adotem, obrigatória ou facultativamente, as NIC.

A introdução do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), pelo DL n.º 158/2009, baseando-se nas NIC, procurava, por via da convergência, incluir Portugal no âmbito da harmonização contabilística internacional, de uma forma mais direta do que acontecia anteriormente com o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

A primeira versão do POC foi publicada em 1977, pelo DL 47/1977, de 27 de fevereiro. Posteriormente, e no sentido de adaptar o POC às exigências das diretivas comunitárias sobre as contas anuais (individuais) de determinadas formas de sociedade (Diretiva n.º 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, designada de Quarta Diretiva), foi publicada uma nova versão do POC em 1989, através do DL410/1989, de 21 de novembro, quando Portugal já era parte integrante da UE, anteriormente designada Comunidade Económica Europeia (CEE). Outras importantes alterações seguiram-se a esta. Entre estas, duas se destacam. A primeira respeita à introdução do DL 238/1991, de 2 de julho, no sentido de incorporar a diretiva europeia sobre as contas consolidadas (Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, designada de Sétima Diretiva). A segunda, através do mesmo DL 35/2005 antes mencionado, incorporando a Diretiva 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, é responsável, entre outras, pela alteração da Quarta e Sétima Diretivas, que ficou conhecida como Diretiva da Modernização Contabilística.

Embora declaradamente baseando-se nas NIC, os normativos nacionais previstos no SNC, aplicáveis às entidades não abrangidas pela obrigatoriedade ou pela faculdade de adoção das NIC a partir de 2009, apresentam diferenças relativamente a este normativo que são mais evidentes consoante o regime do SNC em que tais entidades se incluem. Em causa, a existência de diferentes níveis de normalização no âmbito do SNC em função da dimensão das entidades: o designado “regime geral”, com requisitos mais abrangentes, e dois regimes mais simplificados, para as designadas “pequenas entidades” (PE) e “microentidades” (ME).

A transposição para a jurisdição interna da Diretiva n.º 2013/34/UE, subsequentemente à entrada em vigor do SNC, foi efetuada através do já referido DL n.º 98/2015. Esta nova diretiva, por sua vez, veio alterar a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, revogando ainda a Quarta e Sétima diretivas já referidas, sobre as contas anuais (individuais) e consolidadas de certas formas de sociedade, respetivamente.

Assim, e em síntese, atualmente coexiste em Portugal, à luz do Regulamento 1606/2002 e DL 158/2009 (com as alterações que lhe foram dadas pelo DL 98/2015), entidades que aplicam as NIC e entidades que aplicam o normativo nacional SNC. Este último, por seu turno, apresenta diferentes níveis de aplicação em função da dimensão das entidades. Inicialmente baseado nas NIC, o SNC foi, posteriormente, impactado pela diretiva europeia 2013/34, a qual se apresentava, por seu turno, pouco alinhada com aquelas normas.

A Figura 1 resume o enquadramento histórico-normativo em Portugal a partir de 1977, ano de entrada em vigor do primeiro POC.



Figura 1: Síntese do enquadramento histórico-normativo em Portugal

Ano de emissão					
...1977 ^a ...	1989 ^b ...	1991 ^c ...	2005 ^d ...	2009 ^e ...	2015 ^f ...
POC (normativo nacional)				SNC (normativo nacional)	
			NIC (normativo internacional)		

Normativos nacionais e internacionais aplicáveis em Portugal

Notas: (a) primeira versão do POC (DL 47/1977); (b) alteração ao POC (DL 410/1989) que integra a Quarta Diretiva (Diretiva n.º 78/660/CEE) sobre contas anuais (individuais); (c) alteração ao POC (DL 238/1991) que integra a Sétima Diretiva (Diretiva 83/349/CEE do Conselho) sobre contas consolidadas; (d) alteração ao POC (DL 35/2005) que integra a Diretiva de Modernização Contabilística (Diretiva n.º 2006/43/CE) e, simultaneamente, incorpora dispositivos do Regulamento 1.6060/2002. Assim, a partir deste ano, passaram a ser **obrigatoriamente** elaboradas com base nas NIC as contas consolidadas das entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado da UE, bem como as respetivas contas individuais das entidades que não sejam obrigadas a elaborar e apresentar contas consolidadas, sem prejuízo das exceções previstas para as entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões. **Facultativamente**, aplicam as NIC as entidades que possuam contas consolidadas, bem como as entidades cujas contas individuais integram o perímetro de consolidação de entidades que consolidam contas utilizando as NIC (obrigatória ou facultativamente); (e) primeira versão do SNC (DL 158/2009); (f) alteração ao SNC (DL 98/2015, republicando o DL 158/2009, o qual, entre outras alterações, integra dispositivos da Diretiva 2013/34/EU.

Fonte: Elaboração própria

É possível constatar, pela Figura 1, que o POC, e sem prejuízo das distintas alterações que lhe foram propostas, esteve em vigor em Portugal durante cerca de 32 anos, existindo ainda um período de cinco anos em que se manteve vigente mesmo após a introdução das NIC em Portugal. Por outras palavras, o POC (além de alguns POC setoriais) foi, em termos genéricos, o único normativo aplicável às entidades não financeiras nacionais durante cerca de 27 anos.

O SNC, normativo que sucedeu ao POC e baseado inicialmente nas NIC, encontra-se vigente há cerca de 12 anos, período já coincidente, na totalidade, com este último normativo.

Por seu turno, é possível referir que as NIC são aplicáveis a um conjunto de entidades nacionais enquadradas no Regulamento 1606/2002 e na legislação nacional relacionada, desde há cerca de 17 anos.

O presente estudo, de caráter exploratório, apresenta distintos objetivos específicos que se relacionam com um mesmo objetivo geral, nomeadamente a análise de elementos que podem atuar como potenciais mitigadores da harmonização *de facto* e em linha com algumas sugestões de pesquisa apresentadas por Nobes (2013). Para o efeito, o estudo procura analisar as lacunas ou a flexibilidade existente nas NIC, que podem conduzir a diferentes interpretações por parte dos preparadores, tendo presente a herança contabilística em Portugal que pode atuar como referência a adotar no processo de

elaboração do relato financeiro, seja em termos de prática, seja em termos de linguagem.

“...o estudo procura analisar as lacunas ou a flexibilidade existente nas NIC, que podem conduzir a diferentes interpretações por parte dos preparadores, tendo presente a herança contabilística em Portugal que pode atuar como referência a adotar no processo de elaboração do relato financeiro, seja em termos de prática, seja em termos de linguagem.”

Como primeiro objetivo específico (OE1), procurar-se-á materializar a existência de diferentes práticas contabilísticas que, em consequência de interpretações e julgamentos díspares, têm efeitos na comparabilidade. Uma vez que se procuram evidências diretamente obtidas a partir do relato financeiro, foram selecionadas três áreas de análise potencialmente geradoras de divergências entre as opções seguidas pelas entidades. Em termos mais específicos, procurar-se-á identificar, através da seleção de um

tópico exemplificativo para cada caso, e em linha com algumas sugestões de pesquisa apresentadas por Nobes (2013), o tratamento dado pelas entidades às seguintes situações:

OE1.1.: situações não prescritas nas NIC, mas que a prática contabilística tradicionalmente aponta como possível procedimento, sobretudo em Portugal;

OE1.2.: situações que se encontram previstas nas NIC, mas de uma forma não suficientemente clara ou específica. Isto é, apenas com orientações gerais em termos do seu impacto nas contas, descurando, no entanto, o procedimento específico a ser adotado, nomeadamente em termos da rubrica que deve ser afetada por tais eventos;

OE1.3.: situações em que as NIC permitem diferentes abordagens ou tratamentos, deixando ao critério dos preparadores a opção pelo tratamento que considera mais apropriado.

Como segundo objetivo específico (OE2), pretende-se verificar se, mesmo após 17 anos de introdução das NIC em Portugal, ainda se verifica uma potencial influência cultural do POC a partir de referências textuais a conceitos e expressões linguísticas que apenas existiam durante os mais de 30 anos de vigência deste normativo. A próxima secção identifica a metodologia definida para a concretização dos objetivos anteriormente definidos.

2. Metodologia

Para a concretização dos objetivos anteriores, serão analisados os conteúdos dos relatórios e contas consolidados mais recentes (ano de 2020 ou 2021, quando disponível) das entidades listadas na Euronext Lisboa. Em causa, entidades que devem elaborar as suas DF, obriga-

toriamente, à luz das NIC, cuja versão em língua portuguesa encontra-se disponível em distintos regulamentos europeus responsáveis pelo endosso das IAS/IFRS ao abrigo do regulamento 1606/2002.

A Euronext Lisboa é a bolsa de valores de Portugal, contemplando um índice para todas as entidades, o PSI All-Share Index, e um índice composto pelas entidades mais representativas - o PSI 20. Este

último integra mais de 98% da capitalização bolsista total, apesar de contemplar menos de metade das entidades cotadas no PSI All-Share Index (Euronext, 2021). Na Tabela 1 apresentam-se as entidades que compõem o PSI 20 e o correspondente setor de atividade onde se inserem, tendo por base a classificação do setor principal a quatro dígitos do Industry Classification Benchmark (ICB).

Tabela 1: Entidades que compõem o PSI20 e respetivos setores, em 31 de dezembro de 2021

Entidades	Setor	Entidades	Setor
Altri	Indústria de recursos básicos	Galp	Energia
Ramada		Mota Engil	Construção e materiais
Semapa		Pharol	Telecomunicações
The Navigator		Nos	
Corticeira amorim	Indústria de bens e serviços	Novabase	Tecnologia
CTT		J Martins	Cuidados pessoais, drogaria e mercearia
EDP	Utilidades	Sonae	
EDP Renováveis		Ibersol	
Greenvolt		BCP	Setor financeiro (bancos)
REN			

Fonte: Euronext (2021)

Os dados foram recolhidos durante a primeira quinzena de abril de 2022, a partir dos sítios na *internet* das entidades incluídas no PSI 20, atualmente composto por 19 entidades. Dado que os relatórios e contas consolidados mais recentes da EDP renováveis se encontravam apenas em inglês, a entidade foi excluída da análise relacionada com o OE2. Assim, e para este efeito, a análise terá incidido, ao fim, sobre 18 entidades.

A partir do ICB, procurar-se-ão indícios, nas análises subsequentes, de padrões diferenciados da prática contabilística em função do setor de atividade onde as entidades se inserem.

A próxima secção dedica-se à apresentação dos resultados obtidos a partir dos dados recolhidos e da metodologia proposta para este artigo.

3. Análise dos resultados

Esta secção encontra-se subdividida em duas subsecções, em função de cada um dos objetivos específicos definidos para este estudo.

3.1. Resultados relativos ao OE1

Para a análise dos **tratamentos omissores nas NIC (OE1.1)**, foi selecionada a situação relativa ao tratamento dos trabalhos para a própria entidade (TPE). Quando a entidade realiza trabalhos para si mesma, sob sua administração direta, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito e que se destinam aos seus ativos não correntes, as NIC não definem o tratamento a observar relativamente à capitalização de tais gastos.

A partir desta lacuna, as entidades poderão adotar em tais casos os seguintes tratamentos para efeitos de incorporação de custos aos ativos em curso: capitalização direta, dedução subsequente aos gastos ou, ainda, a compensação dos custos capitalizados e reconhecidos inicialmente como gastos através de uma conta de rendimentos.

Nos dois primeiros casos, o impacto final nas DF é equivalente. No último, a demonstração dos resultados (DR) refletirá os diferentes tipos de gastos, em função da sua natureza, e um rendimento que pode ser devidamente identificado

em linha própria, nomeadamente os TPE, ou incluída em rubricas distintas, tais como “outros rendimentos” e similares. A abordagem mista, isto é, a capitalização sem passagem por contas de rendimentos, ou não, em função do tipo de gasto, é igualmente uma possibilidade.

Refira-se que a rubrica de TPE não se encontra prevista nas NIC. Não obstante, encontra-se contemplada no código de contas do normativo nacional português, o SNC, seguindo a esse respeito o que se encontrava no anterior normativo nacional, o POC, que esteve em vigor durante cerca de três décadas. Importa recordar a esse propósito a indicação apresentada por Nobes (2013), de que as práticas contabilísticas locais tendem a prevalecer sobre as NIC.

Como o objetivo de identificar como são reconhecidos os TPE, foram analisados os seguintes itens (I): Os TPE apresentaram-se como uma linha devidamente identificável na demonstração dos resultados (DR) (I1); Não o sendo, existem evidências no anexo da capitalização de custos aos ativos por via de rendimentos (I2) ou por redução de gastos (I3); Existem evidências de capitalização de custos

mas não é possível depreender pela DR ou pelo anexo o tratamento específico dado a tais casos (I4).

A Tabela 2 sumariza as evidências sobre o tema por setor de atividade, identificando-se como “não aplicável” (NA) os

casos em que não foi possível depreender se houve capitalização de custos nos períodos em análise.

Tabela 2. Práticas de reconhecimento dos TPE nas entidades do PSI 20

Situações por n.º de entidades	I1	I2	I3	I4	NA
Totais (19)	0	3	2	3	11

Nas entidades em análise, apesar das políticas contabilísticas preverem a capitalização dos custos, não existem referências à forma específica de reconhecimento adotado. Nenhum dos casos evidencia a rubrica TPE na DR (I1), existindo três entidades em que esta rubrica é identificada como parte integrante dos “Outros rendimentos” (I2) e outras duas que referem a dedução dos gastos por capitalização nos ativos fixos tangíveis (AFT) e nos ativos intangíveis (AI), sendo aquela capitalização inscrita sob o título “TPE” (I3).

No entanto, também foi possível observar três entidades em que não é possível identificar a prática seguida (I4). De entre estas, duas indicam nas notas a capitalização de recursos internos nos AI, não apresentando, no entanto, qualquer linha de redução nos gastos.

Num outro caso, apesar de apresentar a linha de TPE nos outros rendimentos, a entidade identifica, em simultâneo, a

redução dos gastos por capitalização.

Observam-se, ainda, situações em que não existe qualquer informação sobre a capitalização - ou não - de custos, apesar de previsto na política contabilística, não sendo possível perceber através da leitura das notas se, de facto, tal aconteceu ou como (NA).

Não foi possível constatar que o setor seja indicador da prática seguida, sendo que as duas entidades do setor das utilidades que referem a dedução dos gastos pertencem ao mesmo grupo, pelo que se considera que será este o fator harmonizador.

Para a análise dos **tratamentos previstos nas NIC, mas com pouca clareza (OE1.2)**, foi selecionado um tema relacionado com os inventários. A IAS 2 *Inventories* prevê que os inventários sejam mensurados pelo menor valor entre o custo de aquisição e o valor de realizável líquido (VRL). Sendo necessário reconhecer um gasto sempre que o VRL seja

inferior ao custo, a norma não estabelece claramente em que rubrica tal impacto deverá refletir-se. Importa ressaltar que, no normativo português, tais ajustamentos são classificados como perdas por imparidades em inventários (PII).

Assim, foram analisados sobre este tema os seguintes itens: Os ajustamentos em inventários são reconhecidos como PII e apresentam-se como uma linha devidamente identificável na DR (I1); Não sendo identificável na DR, existem evidências no anexo de terem sido consideradas como PII (I2), como outros gastos (I3) ou como custo das vendas (I4); Não é possível depreender pela DR ou pelo anexo o tratamento dado a tais casos (I5).

A Tabela 3 sumariza as evidências sobre o tema por setor de atividade, identificando-se como NA os casos em que as entidades não apresentaram inventários ou qualquer indício de tais ajustamentos nos períodos em análise.

Tabela 3. Práticas de reconhecimento dos ajustamentos de inventários nas entidades do PSI 20

Situações por n.º de entidades	I1	I2	I3	I4	I5	NA
Totais (19)	0	4	2	4	3	6

Nenhuma das entidades identifica este gasto como PII na DR (I1). Por outro lado, quatro classificam-no como perdas por imparidade, em conjunto com outros ativos e em linhas genéricas, tais como “perdas por imparidade” e “provisões e perdas por imparidade” (I2). Existem duas entidades que os reconhecem em linhas distintas destas (I3): num caso, como “outros gastos e perdas operacionais (perdas líquidas de reversões)”; e, no segundo, como “outros gastos e perdas operacionais” (em caso de perdas) ou como “outros rendimentos e ganhos operacionais” (no caso de reversões).

No entanto, também foi possível identificar quatro situações em que o valor se reflete no “custo das vendas” ou “custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC)” (I4), depreendendo-se o reconhecimento apenas pela consulta das notas específicas a estas rubricas.

Salientam-se, ainda, três entidades em que, embora exista referência no anexo a ajustamentos feitos aos inventários no período, não se conseguiu depreender onde os mesmos são incluídos na DR, dado que não surgem na reconciliação do CMVMC ou das imparidades, mas apenas

na reconciliação do saldo dos inventários (I5).

A análise por setores, uma vez mais, não permite identificar que os mesmos sejam indicadores das práticas contabilísticas seguidas.

Por fim, para a análise dos **tratamentos alternativos previstos nas NIC (OE1.3)**, foi selecionado o tema dos subsídios. A IAS 20 *Accounting for government grants and disclosure of government assistance* prevê que os subsídios à exploração (SE), também designados por subsídios operacionais ou relacionados com o rendimento, devem ser reconhecidos

nos resultados numa base sistemática durante os períodos em que são reconhecidos os gastos que os subsídios visam compensar, seja como rendimentos (separadamente ou no conjunto dos outros rendimentos), seja como redução dos gastos que visam compensar.

Por sua vez, os subsídios ao investimento (SI), também designados como subsídios relacionados ao ativo, podem ser inicialmente reconhecidas como rendimentos diferidos ou deduzidos à quantia escriturada do ativo.

Subsequentemente, no primeiro caso, devem ser imputados aos resultados

numa base sistemática durante a vida útil do ativo, não sendo claro se como um rendimento efetivo ou como uma redução do gasto de depreciação/amortização, caso em que irá provocar, implicitamente, um efeito de redução na quantia dos gastos dos ativos com que se relacionam. Sobre este tema, foram analisados os seguintes itens: Os SE e os SI são evidenciados como tal na DR (I1); Não o sendo, no caso dos SE, se são reconhecidos como rendimentos (I2) ou como redução de gastos (I3); Não o sendo, no caso dos SI, se são rendimentos a diferir e periodicamente reconhecidos como

rendimentos (I4), se são rendimentos a diferir e periodicamente reconhecidos como redução dos gastos de depreciação ou amortização (I5) ou se foram inicialmente deduzidos ao ativo, representando, conseqüentemente, uma redução implícita de gastos de depreciação ou amortização (I6); Não é possível deprender pela DR ou pelo anexo o tratamento dado (I7).

A Tabela 4 sumariza as evidências sobre o tema por setor de atividade, identificando-se como NA os casos em que não foi possível deprender a existência de SE ou SI nos períodos em análise.

Tabela 4. Práticas de reconhecimento dos subsídios nas entidades do PSI 20

Situações por n.º de entidades	I1	SE				SI					
		I2	I3	I7	NA		I4	I5	I6	I7	NA
Totais (19)	0	9	2	3	5	7	4	1	4	3	



Nenhuma das entidades analisadas identificam quer os SE, quer os SI de forma autónoma na DR (I1). No que respeita aos SE, em nove casos estes são reconhecidos como “outros rendimentos” (I2), sendo esta a prática mais seguida na generalidade e, também, a mais comum em alguns setores, como na indústria de recursos básicos e na de bens e serviços.

Pelo contrário, duas entidades optam por reconhecer os SE como dedução aos gastos com que se relacionam, designadamente os “gastos com o pessoal” (I3). É de salientar que se observam três entidades em que, apesar de ser referida a existência de apoios desta natureza, não é claro o tratamento dado, indicando-se, por exemplo, que “os subsídios à explo-

ração são reconhecidos na demonstração dos resultados consolidados no mesmo período em que os gastos associados são incorridos” (I7).

Quanto aos SI, é possível concluir que 11 entidades os reconhecem como rendimentos diferidos, das quais sete os imputam de forma sistemática a outros rendimentos (I4) e quatro optam por

deduzi-los às depreciações ou amortizações (15).

Há, ainda, uma única entidade que utiliza a opção alternativa de deduzir os SI à quantia escriturado do ativo, referindo que “os ativos tangíveis encontram-se registados ao custo de aquisição, deduzido de depreciações acumuladas, subsídios ao investimento e perdas por imparidade, quando aplicável” (16).

Salienta-se a existência de quatro situações em que a informação contida no anexo não é suficientemente clara sobre a forma de reconhecimentos destes subsídios, referindo-se, apenas, que são considerados como “outros passivos não correntes e reconhecidos na DR durante o período estimado de vida útil dos ativos adquiridos” (17).

3.2. Resultados relativos ao OE2

A análise dos relatórios e contas consolidados das entidades em estudo permitiu identificar referências textuais a diversos conceitos e expressões linguísticas que apenas existiam no POC, que foram sintetizadas na Tabela 5 (entre parêntesis, identifica-se a percentagem de entidades que as utilizam no conjunto das entidades analisadas).

Tabela 5: Principais conceitos e expressões linguísticas do POC identificados (e comparação com as NIC)

Expressões/Conceitos POC	Expressões/Conceitos NIC
Exercício (100%)	Período
Princípio contabilístico da especialização (83%)	Pressuposto do acréscimo
Proveitos (100%)	Rendimentos
Custos (100%)	Gastos
Imobilizado / Imobilizações (83%)	Investimentos
Provisões para riscos e encargos (39%)	Provisões
Existências (33%)	Inventários
Trespasse (6%)	<i>Goodwill</i>

Tendo as NIC adotado o termo período, observa-se que exercício, termo utilizado em POC, continua a ser apresentado, por todas as entidades estudadas, em diferentes expressões, tais como “resultado líquido do exercício”, “imposto sobre o rendimento do exercício”, “amortizações do exercício” ou “relatório e contas relativo ao exercício”.

Nesta mesma linha, o anterior conceito de “princípio contabilístico da especialização dos exercícios” do POC, atual pressuposto subjacente do acréscimo, continua a ser apontado pela maioria destas entidades (apenas duas não o fazem) para justificar a periodização económica dos seus rendimentos e gastos. Encontram-se passagens, na identificação das políticas contabilísticas das entidades, bastante próximas ao conceptualizado em POC, tais como:

- “O Grupo adota o princípio contabilístico da especialização dos exercícios em relação à generalidade das rubricas das demonstrações financeiras. Assim, os custos e pro-

veitos são registados à medida que são gerados, independentemente do momento do seu pagamento ou recebimento”;

- “Os encargos financeiros relacionados com empréstimos obtidos são usualmente reconhecidos como custo na demonstração dos resultados do exercício de acordo com o princípio da especialização dos exercícios”;
- “Os juros são reconhecidos de acordo com o princípio da especialização dos períodos”;
- “As despesas com manutenção e reparação são reconhecidas como custo à medida que são incorridas de acordo com o princípio da especialização dos períodos”.

Observa-se, ainda, uma combinação da terminologia POC com a atual das NIC, designadamente nas seguintes passagens:

- “Os gastos e rendimentos são registados no período a que se referem,

independentemente do seu pagamento ou recebimento, de acordo com o princípio contabilístico da especialização dos exercícios”;

- “Os rendimentos e os gastos são registados de acordo com o pressuposto da especialização dos períodos, pelo que são reconhecidos à medida que são gerados, independentemente do momento em que são recebidos ou pagos”.

Também é possível encontrar expressões como proveitos (em vez de rendimentos) ou custos (e não gastos) nas DF de todas as entidades estudadas. No que respeita aos proveitos, são observáveis expressões como “juros e proveitos similares”, “outros proveitos”, “proveitos suplementares” ou “outros proveitos operacionais”. Adicionalmente, os atuais rendimentos a reconhecer são várias vezes designados por “proveitos diferidos” ou por “proveitos a reconhecer”, combinando a nomenclatura atual e a antiga. De forma similar, encontram-se diversas referências a “juros e custos similares”, “custos finan-

ceiros”, “custos operacionais”, “custos diferidos” e “acréscimos de custos”.

Importa salientar, ainda, a existência de entidades que utilizam, ainda que de forma equivocada mesmo à luz do POC, uma distinta terminologia para denominar os rendimentos e gastos, nomeadamente os termos receitas e despesas, respetivamente. Adiante listam-se alguns exemplos:

- “As restantes receitas e despesas são registadas de acordo com o princípio da especialização de exercícios pelo qual estas são reconhecidas à medida que são geradas indepen-

dentemente do momento em que são recebidas ou pagas”;

- “As receitas correspondem ao somatório das seguintes rubricas: vendas e prestação de serviços; proveitos suplementares; (...); outros proveitos operacionais; proveitos e ganhos financeiros; mais-valias com imobilizado (deduzidas das menos-valias)”.

Outra designação do POC, que mantém a sua influência, é “imobilizado” ou “imobilizações”, para denominar os ativos de investimento. Mais de 83% das entidades (15 em 18) mantêm esta terminologia, sendo frequente a utilização de “ativo

imobilizado”, “imobilizado corpóreo”, “imobilizado incorpóreo”, “imobilizações financeiras”, “outras imobilizações corpóreas”, “imobilizado em fase de construção”, “subsídios para investimento em imobilizado”, “adiantamentos a fornecedores imobilizado”, “fornecedores de imobilizado c/c” ou “perdas em imobilizado”.

Neste âmbito, também parece que, em alguns casos, se mantém o termo “amortizações” (tal como acontecia no POC), independentemente dos ativos de investimento serem ativos fixos tangíveis, propriedades de investimento ou



ativos intangíveis (quando, nas NIC, apenas estes últimos é que se amortizam, estando os restantes sujeitos a depreciações, quando aplicável). Mesmo contemplando valores de depreciações, na informação apresentada no anexo constam frases como “os custos operacionais não incluem as amortizações” ou “as amortizações e perdas por imparidade do exercício totalizaram (...)”, enquanto as

linhas da demonstração dos resultados designam-se apenas por “amortizações do exercício” ou “amortizações e imparidades”. Foi, ainda, possível encontrar uma referência à terminologia do POC de 1977 (reintegração) quando se refere que “utiliza-se de entre as taxas económicas mais apropriadas, as que permitam a reintegração do imobilizado”.

No contexto do passivo, foi possível

observar que, em 39% dos casos estudados, as atuais provisões nas NIC continuam a ser designadas por provisões para riscos e encargos, o que correspondia à terminologia do POC de 1989 e que deixou de ser aplicável com o POC 2005. Salienta-se que é esta a designação que, em alguns casos, figura no balanço.

Nas entidades que apresentam inventários, é possível observar que, em 38% dos

casos, se mantém a influência da anterior terminologia “existências” encontrando-se diversas referências a “ganhos em existências”, “regularização de existências”, ou “existências finais”, existindo, igualmente, a mistura da terminologia POC e NIC (“Os inventários em trânsito (...) encontram-se segregados das restantes existências”).

Mesmo não fazendo parte dos conceitos das NIC, uma das entidades continua a utilizar o termo “trespasse” (em vez de *goodwill*), sendo referidas “despesas na aquisição de trespasses” e apresentada a “taxa de amortização dos trespasses”. Não foi possível constatar, em qualquer das expressões/conceitos identificados, que o setor em que a entidade se insere seja diferenciador da prática seguida.

A última secção apresenta as conclusões obtidas a partir das análises anteriormente apresentadas.

4. Conclusões

A comparabilidade é um dos objetivos subjacentes ao processo de harmonização, conduzido e incentivado pelo IASB, sendo esta a característica qualitativa que está na sua base. Apesar disso, são ainda reduzidos os estudos que se dedicam a identificar, em termos mais específicos, as práticas adotadas no relato financeiro que podem atuar como mitigadoras da comparabilidade. Sendo a comparabilidade do relato financeiro um dos principais objetivos subjacentes à harmonização contabilística internacional (Nobes, 2013), a literatura tem debatido os fatores que distinguem a adoção das IAS/IFRS (harmonização *de jure*) e a efetiva implementação destas normas no relato financeiro (harmonização *de facto*) de entidades dos vários países (Alexander & Nobes, 2010).

Ao longo dos últimos anos, tem-se assistido à harmonização - ou convergência - das normas locais às IAS/IFRS por parte dos vários países. Este novo panorama tem como propósito a melhoria da qualidade, confiabilidade e comparabilidade do relato financeiro entre os diversos países. Contudo, apesar do envolvimento do IASB, reguladores e outros *stakeholders*, permanecem dúvidas acerca do quão efetivo se configura o processo de harmonização e convergência internacional ou, por outras palavras, se as práticas

contabilísticas das IAS/IFRS se apresentam uniformes e consistentes.

As análises propostas neste estudo procuraram identificar a existência de elementos que sejam potencialmente mitigadores da comparabilidade do relato financeiro (ou da harmonização *de facto*) das entidades que adotam as NIC em Portugal. Para o efeito, foram analisadas as lacunas ou da flexibilidade presentes nas NIC que podem conduzir a diferentes interpretações por parte dos preparadores, sem perder o foco na herança contabilística em Portugal, que pode atuar como referência a adotar no processo de elaboração do relato financeiro, seja em termos de prática, seja em termos de linguagem.

A primeira análise efetuada permitiu concluir que as práticas adotadas nas situações estudadas não se encontram, de uma forma geral, claramente definidas nas suas políticas contabilísticas, sendo que apenas a leitura do anexo permite, nalguns casos, identificá-las, e nem sempre com a clareza esperada.

As práticas identificadas são diversas, com diferentes implicações nas linhas e nos próprios valores de rendimentos e de gastos em que a situação se reflete e, naturalmente, com impacto nos resultados intermediários calculados a partir dessa informação.

Salienta-se, por fim, que algumas das práticas mais observadas estão em linha com as preconizadas pelo normativo português, o que indica a sua influência no contexto das entidades que adotam as IFRS, confirmando, neste último caso, a sugestão de Nobes (2013).

Não foi possível identificar de forma consistente que o setor seja indiciador das práticas seguidas, o que poderá dever-se ao reduzido número de entidades analisadas, e que, naturalmente, limita esta análise.

A segunda análise permitiu concluir que a aplicação do POC por mais de três décadas parece continuar a influenciar as DF preparadas segundo as NIC, uma vez que se identificaram referências textuais a diversos conceitos e expressões linguísticas que apenas existiam naquele normativo. Apesar das NIC terem adotado terminologia nova, expressões como “proveitos”, “custos”, “imobilizados”, “princípio da especialização dos exercícios” ou “provisões para riscos e encar-

gos” ainda são encontradas na informação financeira das entidades analisadas. Uma vez mais, tais efeitos não são passíveis de atribuição ao setor de atividade onde se inserem.

Estudos futuros poderão partir dos mesmos objetivos de análise, ampliando a amostra de entidades em Portugal ou, mesmo, alargando esta análise a entidades de outros países onde as IAS/IFRS são igualmente adotadas.

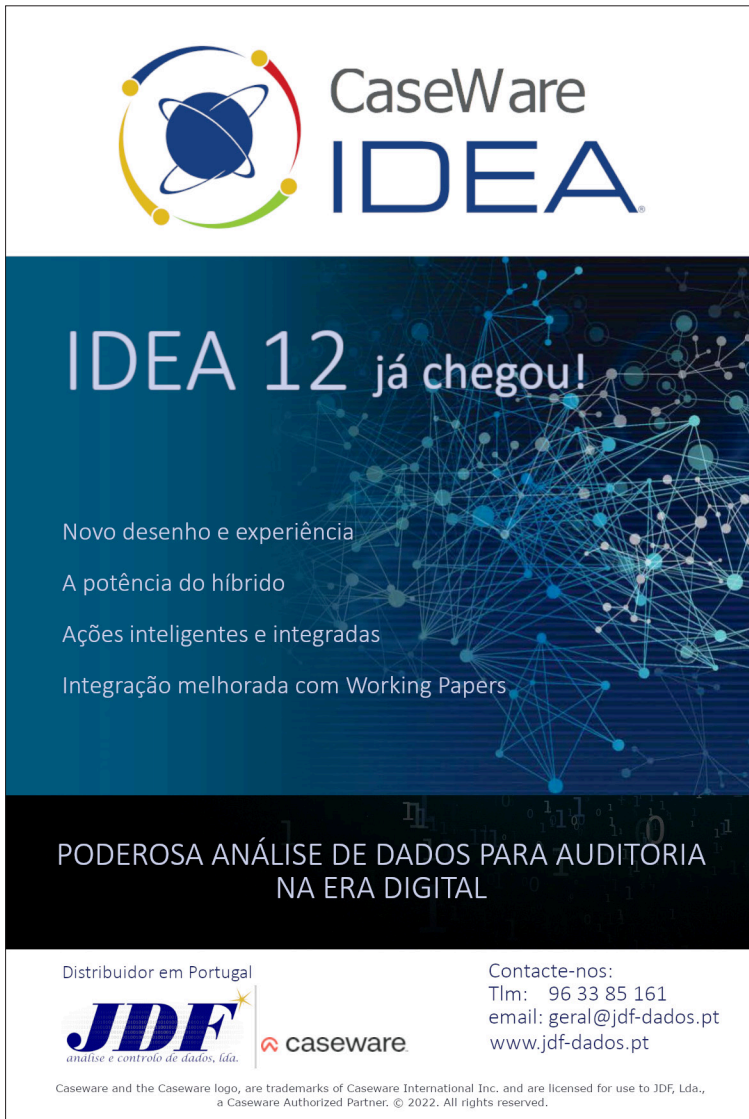
As evidências obtidas neste estudo encontram-se em linha com os estudos mais recentes realizados em Portugal, que, apesar de distintos quanto aos seus objetivos específicos, concluíram que o enquadramento *code-law* apresenta-se como uma barreira à plena harmonização *de facto* (Silva et al., 2021; Fontes et al., 2021), identificando-se ainda a existência de uma dissociação entre os requisitos formais e as práticas reais (Fontes et al., 2021).

“As evidências obtidas neste estudo encontram-se em linha com os estudos mais recentes realizados em Portugal, que, apesar de distintos quanto aos seus objetivos específicos, concluíram que o enquadramento *code-law* apresenta-se como uma barreira à plena harmonização *de facto* (Silva et al., 2021; Fontes et al., 2021), identificando-se ainda a existência de uma dissociação entre os requisitos formais e as práticas reais (Fontes et al., 2021).”

Estudos dessa natureza permitem ampliar a discussão em torno da implementação de medidas que visem reduzir a subjetividade associada à adoção e aplicação de normas no sentido de alcançar níveis mais elevados de harmonização ou convergência *de facto*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alexander, D., & Nobes, C. (2010). *Financial Accounting: An International Introduction*. Prentice Hall.
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2007). Harmonization, comparability, and fair value accounting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(3), 493-509.
- Decreto-lei 47 de 1977. (1977, de 7 de fevereiro). Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças. *Diário da República*. Série I N.º 31. <https://dre.tretas.org/dre/14438/decreto-lei-47-77-de-7-de-fevereiro#anexos>
- Decreto-lei 410 de 1989. (1989, de 21 de novembro). Ministério das Finanças. *Diário da República*. Série I N.º 268-suplemento. <https://dre.tretas.org/dre/21953/decreto-lei-410-89-de-21-de-novembro>
- Decreto-lei 238 de 1991. (1991, de 2 de julho). Ministério das Finanças e da Justiça. *Diário da República*. Série I-A N.º 149. <https://dre.tretas.org/dre/27253/decreto-lei-238-91-de-2-de-julho>
- Decreto-lei 35 de 2005. (2005, de 17 de fevereiro). Ministério das Finanças e da Administração Pública. *Diário da República*. Série I-A N.º 34. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/35-2005-605330>
- Decreto-lei 158 de 2009. (2009, de 13 de julho). Ministério das Finanças e da Administração Pública. *Diário da República*. Série I-A N.º 133. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/158-2009-492428>.
- Decreto-lei 98 de 2015. (2015, de 2 de junho). Ministério das Finanças. *Diário da República*. Série I-a N.º 106. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/98-2015-67356342>
- Diretiva660 de 1978. (1978, de 25 de julho). Do Conselho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 222. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=celex:31978L0660>
- Diretiva 349 de 1983. (1983, de 13 de junho). Do Conselho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 193. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31983L0349>
- Diretiva51 de 2003. (2003, de 18 de junho). Do Parlamento Europeu e do Conselho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 178. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0051&from=SK>
- Diretiva43 de 2006. (2006, de 17 de maio). Do Parlamento Europeu e do Conselho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 157. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=BG>
- Diretiva34 de 2013. (1983, de 26 de junho). Do Parlamento Europeu e do Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia* L 182. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=NL>
- Euronext. (2021). PSI 20 Factsheet. Acedido em <https://live.euronext.com/en/product/indicadores/PTING0200002-XLIS/market-information>
- Fontes, A. S., Rodrigues, L. L., Marques, C., & Silva, A. P. (2021). Barriers to institutionalization of an IFRS-based model: perceptions of Portuguese auditors. *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1014>
- Nobes, C. (2013). The continued of survival of international differences under IFRS. *Accounting and Business Research*, 43 (2), 83-111. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.770644>
- Regulamento 1606 de 2002. (2002, de 19 de julho). Parlamento Europeu e Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*.L 243. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32002R1606>
- Regulamento 11 de 2005. (2005, de 3 de novembro). Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. *Diário da República*. Série ii N.º 235. <https://dre.pt/dre/detalhe/regulamento-cvm/11-2005-2988657>
- Silva, A. P., Fontes, A., & Martins, A. (2021). Perceptions regarding the implementation of International Financial Reporting Standards in Portugal and Brazil. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 44, 100416. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2021.100416>



CaseWare
IDEA

IDEA 12 já chegou!

- Novo desenho e experiência
- A potência do híbrido
- Ações inteligentes e integradas
- Integração melhorada com Working Papers

PODEROSA ANÁLISE DE DADOS PARA AUDITORIA NA ERA DIGITAL

Distribuidor em Portugal

JDF
análise e controlo de dados, lda.

caseware

Contacte-nos:
Tlm: 96 33 85 161
email: geral@jdf-dados.pt
www.jdf-dados.pt

Caseware and the Caseware logo, are trademarks of Caseware International Inc. and are licensed for use to JDF, Lda., a Caseware Authorized Partner. © 2022. All rights reserved.