

## As despesas de investigação e desenvolvimento

Por Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas

**O tratamento contabilístico preconizado, pelo normativo nacional, das despesas de investigação e desenvolvimento (I&D) e as respectivas divulgações agora exigidas pela referida Interpretação Técnica n.º 5, bem como a abordagem que a mesma matéria deverá ter na perspectiva da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade são os pontos essenciais que orientam este trabalho.**

Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas, Conselho Técnico da CTOC

**N**um ambiente cada vez mais globalizado em que nos inserimos, o papel da informação financeira alarga-se para além das fronteiras onde as empresas se localizam, sendo a sua divulgação de relevância crescente, tanto quando vista a nível de cada entidade como quando interpretada a nível global, permitindo o conhecimento de informação agregada, preparada para as mais diversas comparações tanto a nível nacional como internacional.

Com as exigências impostas a Portugal pela União Europeia, em matérias cada vez mais diversificadas, o esforço de Investigação e Desenvolvimento (I&D) tem sido objecto de avaliação comparativa pelos diversos Estados membros, estando mesmo sujeita à definição de metas a atingir, impondo a necessidade de informação para concretizar o esforço de comparação.

Esta temática é tratada no normativo nacional <sup>(1)</sup> no Plano Oficial de Contabilidade (POC) e na Directriz Contabilística (DC) n.º 7 – Contabilização das despesas de investigação e desenvolvimento, e no internacional pela Norma Internacional de Contabilidade (NIC) n.º 38 – Activos Intangíveis <sup>(2)</sup>. Contudo a forma autónoma de relato desta informação tem sido omissa no nosso País.

Num esforço de regular a informação a emitir pelas entidades, facilitando o conhecimento dos valores agregados nacionais, a Comissão Executiva (CE) da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) emitiu, recentemente <sup>(3)</sup>, a Interpretação Técnica (IT) n.º 5 tendo por objecto a Directriz Contabilística n.º 7 – Contabilização das Despesas de Investigação e Desenvolvimento – Divulgações.

Neste artigo expõe-se o tratamento contabilístico preconizado, pelo normativo nacional, das despesas de investigação e desenvolvimento (I&D) e as respectivas divulgações agora exigidas pela referida IT, bem como a abordagem que a mesma matéria deverá ter na perspectiva da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade

### Enquadramento normativo

Com a publicação do Regulamento (CE) n.º 1606/02, em 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho<sup>(4)</sup>, a União Europeia (UE) impôs mínimos em matéria de adopção das NIC<sup>(5)</sup>, desde 1 de Janeiro de 2005. Ou seja, tal como dispõe o seu artigo 4.º:

«Em relação a cada exercício financeiro com início em ou depois de 1 de Janeiro de 2005, as sociedades regidas pela legislação de um Estado membro devem elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas nos termos do n.º 2 do artigo 6.º<sup>(6)</sup>, se, à data do balanço e contas, os seus valores mobiliários estiverem admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro, na acepção do n.º 13 do artigo 1.º, da Directiva 93/22/CEE do Conselho, de 10 de Maio de 1993, relativa aos serviços de investimento no domínio dos valores mobiliários.»<sup>(7)</sup>

Como se referenciou, este regulamento estabelece a plataforma mínima para a obrigatoriedade da aplicação das NIC não impedindo (através do disposto no seu artigo 5.º) que os Estados membros (EM) permitam ou requeiram: «a) às sociedades referidas no artigo 4.º que elaborem as suas contas anuais;



b) às sociedades que não as referidas no artigo 4.º que elaborem as suas contas consolidadas e/ou as suas contas anuais;  
em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas nos termos do n.º 2 do artigo 6.º.»

Em Portugal, a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/02 está consubstanciada no Decreto-Lei (DL) n.º 35/05<sup>(8)</sup>, de 17 de Fevereiro, que veio estabelecer<sup>(9)</sup> dois modelos contabilísticos para o espaço nacional<sup>(10)</sup>:

- O modelo contabilístico do IASB, adoptado pela UE nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/02;
- O modelo contabilístico constituído pelo POC, DC e IT e ainda as respostas dadas pela Comissão Executiva.

Em síntese, o referido DL vem definir quem está obrigado a adoptar as NIC e quem pode por estas optar, ou seja, exercer a opção permitida pelo artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/02, que esquematicamente corresponde a:

- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- g) Outras entidades que, por legislação específica, já se encontrem sujeitas à sua adopção ou venham a estar», estão obrigadas ao normativo nacional: POC, DC e IT, nos termos da DC 18<sup>(14)</sup>, ponto 13, desde que não tenham optado pelas NIC, ou estejam obrigadas, nos termos do DL 35/05.

### Normativo nacional

**Reconhecimento - Plano Oficial de Contabilidade** - Como referenciamos anteriormente as despesas de I&D contabilisticamente estão enquadradas no POC e na DC 7 – Contabilização das despesas de investigação e desenvolvimento<sup>(15)</sup>, sendo este omissivo quanto aos requisitos necessários para que se possa reconhecer um elemento, como integrante da posição finan-

| Adopção das IAS / IFRS (Regulamento (CE) n.º 1606/02) | Contas consolidadas                                                      | Contas individuais                                       |
|-------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| <b>Obrigatória<sup>(11)</sup></b>                     | Entidades com valores mobiliários admitidos à negociação <sup>(12)</sup> | -----                                                    |
| <b>Por opção</b>                                      | Outras entidades                                                         | Entidades com valores mobiliários admitidos à negociação |
|                                                       |                                                                          | Entidades incluídas na consolidação                      |

As entidades que não estando obrigadas ao referencial NIC poderão apenas por este optar desde que sujeitas à certificação legal de contas<sup>(13)</sup>.  
E como sabemos as entidades que nos termos do n.º 1, artigo 2.º, do DL 410/89, que aprovou o POC:

- «a) Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;

ceira ou do desempenho, nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Os requisitos genéricos para o reconhecimento de um elemento estão tratados na Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras<sup>(16)</sup>, adiante designado por estrutura conceptual, parágrafos 82 a 88, do IASB<sup>(17)</sup>.

De acordo com o IASB, o «reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na de-

monstração dos resultados um *item* que satisfaça a definição de uma elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 83 <sup>(18)</sup>. Isto envolve a descrição do *item* por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os *itens* que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço e na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento de tais *itens* não é rectificadora pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.» (parágrafo 82, da estrutura conceptual).

A estrutura conceptual refere ainda que para o reconhecimento deve-se atender à probabilidade da ocorrência de benefícios económicos futuros (parágrafo 85), à materialidade (parágrafos 29 e 30) e à fiabilidade da mensuração (parágrafos 86 a 88).

Analisando o POC verifica-se que as despesas de I&D são tratadas, aparentemente, como um activo, mais especificamente como uma imobilização. Referindo a nota explicativa à classe 4 – Imobilizações que «esta classe inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa, quer sejam de sua propriedade quer estejam em regime de locação financeira.»

O POC, como sabemos, inclui nesta classe três grupos de activos: Investimentos financeiros, imobilizações corpóreas e as imobilizações incorpóreas. Referindo a nota explicativa à conta 43 – Imobilizações incorpóreas que esta conta «integra as imobilizações intangíveis, englobando, nomeadamente, direitos e despesas de constituição, arranque e expansão.»

Neste sentido as despesas de I&D encontram-se «arrumadas» na conta 432 - Despesas de investigação e de desenvolvimento, e de acordo com a nota explicativa do POC: «Esta conta engloba as despesas associadas com a investigação original e planeada, com o objectivo de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos, bem como as que resultem da aplicação tecnológica das descobertas, anteriores à fase de produção.»

Como referimos, o POC não define os critérios que devem imperar para que se possa reconhecer um *item* e, neste caso, como um activo. Contudo, como foi referido, a estrutura conceptual define os requisitos que qualificam um elemento como activo, nos seguintes moldes:

«Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.» (parágrafo 89).

Atendendo à definição acima, verifica-se que em muitas situações é de difícil quantificação como activo as despesas de I&D.

Apesar de o POC, não apresentar, como referimos, o conceito de activo, tem subjacente de «grosso modo» a definição apresentada pelo IASB<sup>(19)</sup>. Pelo que a CNC entendeu que seria pertinente clarificar em que circunstâncias as despesas de I&D poderiam ser reconhecidas como activo. Assim, foi aprovada em Conselho Geral da CNC a DC 7 com este objectivo.

**Directriz Contabilística 7** - Esta DC circunscreve-se à «(...) contabilização das despesas de investigação e de desenvolvimento que não sejam executadas para terceiros sob contrato.» (ponto 1), e não se aplica a: «a) às empresas cujo objecto seja a investigação e desenvolvimento;

b) às actividades de pesquisa de minérios, petróleo, gás e similares a estas.» (ponto 1.3).

Apesar de a nota explicativa, do POC, à conta 432 apresentar uma explicação sobre os factos que aqui devem ser relevados, como referimos, não apresenta, contudo, o conceito de I&D.

O conceito de I&D representa duas actividades distintas na sua natureza e na probabilidade de geração de benefícios económicos futuros:

- *A de investigação*

- *A de desenvolvimento*,

devendo entender-se como actividade de investigação e actividade de desenvolvimento de acordo com a DC 7:

- como *despesas de investigação* as relativas a um processo de pesquisa original e planeada com o objectivo de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.

- como *despesas de desenvolvimento* as que resultem da aplicação tecnológica das descobertas anteriores à fase da produção» <sup>(20)</sup>, que são consistentes com a nota explicativa à conta 432 do POC anteriormente reproduzida.

Como critério geral, a DC adopta o reconhecimento, das despesas de I&D, como custo <sup>(21)</sup>, conforme se encontra explícito no seu ponto 2. Contudo, e a nível excepcional, podem integrar o activo se e só se: 3. (...) forem «casos excepcionais em que se possa assegurar de forma inequívoca que produzirão benefícios económicos futuros».



4. (...) o produto ou o processo estiverem «claramente definidos e os custos atribuíveis ao produto ou ao processo» poderem ser «identificados, separados e facilmente quantificados, e além disso se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) esteja razoavelmente assegurada a viabilidade técnica do produto ou do processo;
- b) a empresa pretenda produzir e comercializar ou usar o produto ou o processo;
- c) a existência de um mercado para o produto ou o processo, ou, se ele se destinar a ser usado internamente em vez de ser vendido, esteja razoavelmente assegurada a sua utilidade para a empresa; e
- d) existam recursos adequados ou a disponibilidade destes esteja razoavelmente assegurada, para completar o projecto e comercializar ou usar o produto ou processo».

5. (...) existir relação «com projectos específicos em que exista expectativa razoável de benefícios económicos futuros, tendo como limite uma determinada quantia susceptível de ser recuperada a partir dos mesmos. Este quantitativo é apurado considerando o cômputo dos outros custos de desenvolvimento, com os custos de produção relacionados e com os custos de venda e administrativos directamente incorridos na comercialização do produto ou processo. Este teste da recuperabilidade dos activos deve ser efectuado anualmente, à data do balanço, de forma a assegurar que o procedimento anteriormente adoptado se mantenha válido.»

Como se pode verificar, das condições impostas resulta que a possibilidade de as despesas em I&D poderem ser qualificadas como activo são muito restritivas <sup>(22)</sup>. Contudo, se as despesas em I&D forem reconhecidas como activo refere a DC que: «6. (...) serão amortizadas numa base sistemática e racional nos exercícios corrente e futuros, com referência ou à venda ou ao uso do produto ou processo, ou ao período de tempo durante o qual se espera que o produto ou processo seja vendido.

O período de amortização não deve normalmente exceder os cinco anos. <sup>(23)</sup>»

**Mensuração** - Após se concluir como devem ser reconhecidas as despesas de I&D se como activo ou como custo, a tarefa seguinte é a determinação da sua mensuração, referindo o

POC que: «Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais quer em unidades monetárias constantes.» (ponto 4, alínea d), ou seja, aquando da mensuração de um facto patrimonial deve ter-se como princípio orientador o custo histórico associado ao elemento integrante da posição financeira ou do desempenho evidenciado nas demonstrações financeiras.

O POC, no capítulo 5 – Critérios de valormetria, define as regras relativas à mensuração dos imobilizados (ponto 5.4), interessando para o caso em análise particularmente os pontos 5.4.1, 5.4.2 e 5.4.4. Assim, quando as despesas em I&D são reconhecidas como activo e, consequentemente, capitalizadas na conta 432, dever-se-á atender ao aqui definido, pelo que estas despesas devem ser valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção (ponto 5.4.1, POC), entendendo-se (ponto 5.4.2) que o custo de aquisição ou de produção são «determinados de acordo com as definições adaptadas para as existências», pelo que o POC define como:

- custo de aquisição a «(...) soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem.» (5.3.2, POC);

- o custo de produção <sup>(24)</sup> a «(...) soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos <sup>(25)</sup> necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem.» (5.3.3, POC).

No contexto da classificação dos elementos do activo por naturezas e por funções, deverá entender-se a expressão «no seu estado actual e no local de armazenagem» agora contextualizadas na capacidade de permanecer como base da detenção com continuidade ou permanência, pelo que não se destinam a ser objecto de venda ou transformação no decurso normal das operações da empresa, pelo contrário suportam as suas actividades.

De referir que a DC 7 não faz referência à forma como se deve mensurar as despesas de I&D, dado que o POC define como esta medição deverá ser efectuada.

### Divulgação – Plano Oficial de Contabilidade

- O anexo ao balanço e à demonstração dos resultados (ABDR), presente no POC, nas situações em que as despesas de I&D são contabilizadas como activo, obriga a que sejam preenchidas as notas 3, 8 e 10, dado que o seu conteúdo está relacionado com rubricas do balanço, quando as despesas de I&D são reconhecidas como custo na demonstração dos resultados no exercício em que a despesa ocorreu e foi considerada como custo, não existe qualquer divulgação obrigatória nesta demonstração financeira verificando-se um «vazio» e, consequentemente, o utilizador da informação financeira não tem qualquer hipótese de aferir o esforço em I&D desenvolvido pela entidade.

A emissão da DC 7 não corrigiu esta insuficiência, pois não tem qualquer referência a divulgações das despesas de I&D, quer quando são reconhecidas como gasto quer quando são reconhecidas como activo.

A IT 5, dado este «vazio normativo», tem com o objectivo obrigar as entidades a divulgar o seu esforço em I&D, como aliás é referenciado no documento: «A contabilização das «Despesas de Investigação e Desenvolvimento» encontra-se regulada na Directriz Contabilística n.º 7. Contudo, esta norma é omissa em matéria de divulgações do esforço em investigação e desenvolvimento (I&D) efectuado pelas entidades.

Nestas circunstâncias, a Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística, considera a necessidade de instituir um entendimento geral acerca do modo como deve ser divulgado no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados o esforço das entidades em matéria de I&D (...).

**Interpretação técnica 5 - A relevância da interpretação técnica n.º 5** - Como se sabe, a DC 18, de 18 de Dezembro de 1997 - Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites, e revista <sup>(26)</sup> pelo Despacho n.º 20 289/2005 (2.ª Série) <sup>(27)</sup>, no seu ponto 3 define a hierarquia dos PCGA <sup>(28)</sup> a que o Técnico Oficial de Contas (TOC) <sup>(29)</sup> deve atender ao reconhecer, mensurar e divulgar os elementos, de posição financeira e de desempenho, das demonstrações financeiras «(...) a CNC, ao privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, considera que a adopção dos



princípios contabilísticos geralmente aceites no normativo contabilístico nacional *se deve subordinar, em primeiro lugar, ao POC e às directrizes contabilísticas e respectivas interpretações técnicas*(...)<sup>(30)</sup>.»

As IT «ganham» importância na actual hierarquia dos PCGA aquando da revisão desta DC, pois se atendermos à anterior versão da DC estas não se encontravam taxativamente evidenciadas <sup>(31)</sup>.

### Interpretação técnica 5 - Directriz contabilística 7 - Contabilização das despesas de investigação e de desenvolvimento – Divulgações

- A IT determina que as divulgações relativas às despesas de I&D «sem prejuízo de exigências constantes de outros diplomas legais, em alínea apropriada da nota 48 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, deve ser divulgada a quantia global do esforço de I&D que tenha sido reconhecido como gasto no período contabilístico.

A quantia a divulgar incluirá, assim, todos os gastos por natureza que sejam, face ao seu destino, classificáveis como gasto de I&D (por exemplo, gastos com pessoal afecto à actividade de I&D; bens e serviços usados, amortizações, quer dos bens do imobilizado utilizados na actividade de I&D quer dos gastos de I&D que tenham sido capitalizados na conta 432 – Despesas de investigação e de desenvolvimento).

A referida nota 48 do ABDR determina que sejam divulgadas «outras informações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados.»

Como se infere pelo articulado, é uma nota bastante abrangente que permite divulgar tudo





o que é relevante para a devida qualidade da informação financeira a prestar pelas entidades, tendo um carácter residual, ou seja, toda a informação a relatar que não seja de incluir nas restantes notas do ABDR, deverá ser referida nesta nota. Consequentemente, poderá ficar bastante extensa, pelo que é conveniente subdividi-la em alíneas em função da natureza da informações a incluir. Por uma questão de melhor entendimento, para o utilizador da informação, as alíneas a «abrir» deverão ter um título que se relacione com o tipo de informação a relatar. Assim, para este caso específico, sugere-se que o título corresponda a uma expressão do tipo «Gastos em I&D».

Como citámos, a IT começa por referir «sem prejuízo de exigências constantes em outros diplomas legais». A título de exemplo, uma destas exigências consta no CSC que, como se sabe, obriga à elaboração do relatório de gestão:

«1 - O relatório da gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta.

2 - A exposição prevista no número anterior deve consistir numa análise equilibrada e glo-

bal da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua actividade.

3 - Na medida do necessário à compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, a análise prevista no número anterior deve abranger tanto os aspectos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as actividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores.

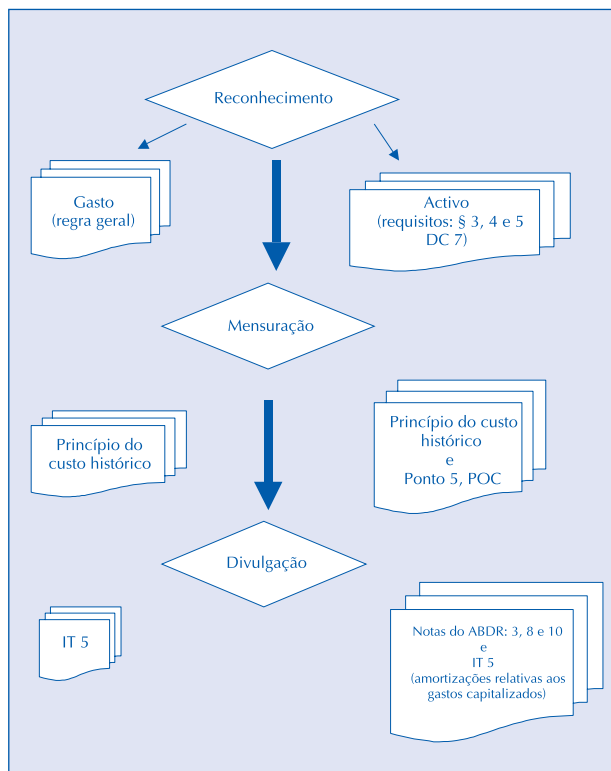
4 - Na apresentação da análise prevista no n.º 2 o relatório da gestão deve, quando adequado, incluir uma referência aos montantes inscritos nas contas do exercício e explicações adicionais relativas a esses montantes.

5 - O relatório deve indicar, em especial:

- a) A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu actividade, designadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos, custos, proveitos e *actividades de investigação e desenvolvimento*;
- b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- c) A evolução previsível da sociedade;
- d) O número e o valor nominal de quotas ou acções próprias adquiridas ou alienadas durante o exercício, os motivos desses actos e o respectivo preço, bem como o número e valor nominal de todas as quotas e acções próprias detidas no fim do exercício;
- e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º;
- f) Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada.
- g) A existência de sucursais da sociedade.
- h) Os objectivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transacções previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do activo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.» (arti-

go 66.<sup>o</sup>(<sup>32</sup>) Como se pode constatar as entidades têm de referir as suas actividades de I&D no relatório de gestão.

Em resumo, o anteriormente exposto corresponde, esquematicamente, a:



## Conclusão

Os critérios para o reconhecimento das despesas de I&D, como gasto ou como activo, estão definidos na DC 7, pois o POC neste aspecto é omissivo.

De acordo com a DC 7, a possibilidade de reconhecer as despesas de I&D é bastante restritiva. Consequentemente, deve ser reconhecida como um custo, o princípio geral orientador, estando os critérios de valorimetria das despesas em I&D definidos no POC.

A divulgação das despesas de I&D, se reconhecidas como activo, estão definidas no ABDR. Para as situações em que cumprem os requisitos como gastos estão definidos na IT 5.

Esta IT procura esclarecer o modo como as entidades deverão divulgar no ABDR o seu esforço em investigação e desenvolvimento, definindo que o total de gastos em I&D deve ser evidenciado em linha apropriada à nota 48 do ABDR.

Esta informação é particularmente pertinente para os utilizadores da informação contabilística,

em particular para aqueles que se servem desta informação para efeitos estatísticos.

Para melhor compreensão desta informação, deveria aparecer explícita em quadro que poderia ter uma tipologia do género (ver quadro na página seguinte):

| Gastos em I&D                                   | Ano N | Ano N-1 |
|-------------------------------------------------|-------|---------|
| Rubricas                                        |       |         |
| Gastos com pessoal afectos a actividades de I&D |       |         |
| Serviços usadas em actividades de I&D           |       |         |
| ...                                             |       |         |
| Amortizações                                    |       |         |
| Imóveis afectos a actividades em I&D            |       |         |
| Relativos a despesas capitalizadas na conta 432 |       |         |
| ...                                             |       |         |
| Total dos gastos                                |       |         |

Esta solução de momento torna-se incompatível com as obrigações decorrentes da Informação Empresarial Simplificada, denominada por IES. Pois como se pode constatar na Portaria 208/07, de 16 de Fevereiro, que aprovou os modelos, que passam a ser enviados electronicamente, e aplicável às entidades sujeitas ao normativo contabilístico nacional, na nota 48 do ABDR não prevê a possibilidade de esta informação poder ser apresentada em quadro, devendo ser divulgada em texto sequencial, ainda que não se consiga divulgar de forma tão evidente a informação comparativa.■

*(Texto recebido pela CTOC em Maio de 2007)*

## Bibliografia

Disponível para consulta no site da CTOC ([www.ctoc.pt](http://www.ctoc.pt)).



- (<sup>1</sup>) Entenda-se a expressão no «normativo nacional» no sentido que lhe é atribuído no ponto 3.b, da DC 18: «O do normativo contabilístico nacional, aprovado no uso das competências dos órgãos normalizadores em Portugal.»
- (<sup>2</sup>) Como é público, a CNC «na sequência do «Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística» (...) tem vindo a preparar os projectos dos instrumentos contabilísticos que corporizarão o novo modelo. Este modelo, que a CNC apelidou de «Sistema de Normalização Contabilística» (SNC), visa substituir o POC e legislação complementar, prevendo-se que tal possa se tornar eficaz a partir de 1 de Janeiro de 2008 (...). Este modelo será composto nomeadamente por Normas Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) de «forte» influência das NIC. A temática dos activos intangíveis (denominado presentemente por imobilizações incorpóreas) encontra-se tratada na NCRF 6.
- (<sup>3</sup>) Aprovada em reunião da CE, de 7 de Março de 2007.
- (<sup>4</sup>) No Jornal Oficial da Comunidade Europeia L 51/23, de 26/2/03 foram publicadas rectificações a este regulamento. Estas rectificações consubstanciaram-se na substituição da expressão «Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF)» por «Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF)» e da expressão «forma verdadeira e fiel» por «imagem verdadeira e apropriada.»
- (<sup>5</sup>) Emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Em Abril de 2001 o International Accounting Standards Committee - fundado em 29 de Junho de 1973, em resultado de um acordo entre associações profissionais da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e Irlanda - passou-se a denominar IASB. As normas emitidas até esta data continuarão a denominar-se por NIC, tradução de International Accounting Standards (IAS), e as emitidas a partir daí denominam-se por Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF), tradução de International Financial Reporting Standards (IFRS).
- (<sup>6</sup>) «Sempre que se faça referência ao presente número, são aplicáveis os artigos 5.º e 7.º da Decisão 1999/468/CE, tendo-se em conta o disposto no seu artigo 8.º» O prazo previsto no n.º 6 do artigo 5.º da Decisão 1999/468/CE é de três meses.
- (<sup>7</sup>) Em consequência sai o Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro de 2003, que adoptou as NIC nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/02. Contudo, não adoptou em toda a sua extensão o normativo contabilístico do IASB.
- (<sup>8</sup>) Este DL levanta um conjunto de questões pertinentes, e que ainda hoje não se encontram completamente resolvidas, tendo a CE enviado ao secretário de Estado dos Assuntos Fiscais uma nota de análise relativamente a estas. Não tendo sido a resposta muito esclarecedora.
- (<sup>9</sup>) Em sentido diverso do proposto pela CNC: «(...) o Governo entendeu fazer um conjunto diverso de escolhas, no exercício das opções que se encontram contidas no Regulamento (CE) n.º 1606/02 (...)» (Cravo; 2005: 28).  
Na medida em que após a publicação do Regulamento (CE) n.º 1606/02 entendeu a CNC (2003) apresentar um projecto de alteração ao actual normativo contabilístico nacional: «Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística». E neste projecto, ponto 14, advoga: «(...) a adopção de um modelo de normalização contabilística da União Europeia (UE) e com as International Financial Reporting Standards (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), compreendendo dois níveis dirigidos a grupos diferenciados de entidades económicas mas subordinados a uma única estrutura conceptual.»
- (<sup>10</sup>) Conforme refere Cipriano (2006: 29): «Em boa verdade, o Diploma apenas acrescentou o “modelo IASB aprovado aceite pela UE”, visto que o outro “modelo”, integrando o POC e as DC, é a continuação do existente. Nem poderia ser de outra forma: o legislador não poderia criar “descontinuidades” ou “espaços vazios”, mantendo a plena validade do POC e DC’s, enquanto um novo referencial não estiver aprovado.»
- (<sup>11</sup>) Esta disposição é um “pleonismo jurídico”, pois já se encontra no Regulamento (CE) n.º 1606/02, e este é de aplicação directa e obrigatória nos EM, contudo aparentemente o legislador pretendeu reforçá-la com a sua introdução no nosso normativo.
- (<sup>12</sup>) «São valores mobiliários, além de outros que a lei como tal qualifique:
- a) As acções; b) As obrigações; c) Os títulos de participação; d) As unidades de participação em instituições de investimento colectivo; e) Os warrants autónomos;
  - f) Os direitos destacados dos valores mobiliários referidos nas alíneas a) a d), desde que o destaque abranja toda a emissão ou série ou esteja previsto no acto de emissão. g) Outros documentos representativos de situações jurídicas homogéneas, desde que sejam susceptíveis de transmissão em mercado.» (artigo 1.º, Código de Valores Mobiliários)
- A Portaria n.º 505/02 veio a aprovar a seguinte lista de mercados regulamentados:
- Mercado de cotações oficiais gerido pela Euronext Lisboa – Sociedade de Mercados Regulamentados, SA;
  - Segundo mercado gerido pela Euronext Lisboa – Sociedade Gestora de Mercados Regulamentados, SA;
  - Mercado de futuros e opções gerido pela Euronext Lisboa – Sociedade Gestora de Mercados Regulamentados, SA;
  - Novo Mercado gerido pela Euronext Lisboa – Sociedade Gestora de mercados Regulamentados, SA;
  - Mercado especial de dívida pública gerido pela MTS Portugal, Sociedade Gestora Especial de Dívida Pública, SGMR, SA.
- (<sup>13</sup>) «1 O contrato de sociedade pode determinar que a sociedade tenha um conselho fiscal, que se rege pelo disposto a esse respeito para as sociedades anónimas.
- 2 - As sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:
- a) Total do balanço: 1 500 000 euros; b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros; c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.
- 3 - A designação do revisor oficial de contas só deixa de ser necessária se a sociedade passar a ter conselho fiscal ou se dois dos três requisitos fixados no número anterior não se verificarem durante dois anos consecutivos.
- 4 - Compete aos sócios deliberar a designação do revisor oficial de contas, sendo aplicável, na falta de designação, o disposto nos artigos 416.º a 418.º
- 5 - São aplicáveis ao revisor oficial de contas as incompatibilidades estabelecidas para os membros do conselho fiscal.
- 6 - Ao exame pelo revisor e ao relatório deste aplica-se o disposto a esse respeito quanto a sociedades anónimas, conforme tenham ou não conselho fiscal.
- 7 - Os montantes e o número referidos nas três alíneas do n.º 2 podem ser modificados por portaria dos Ministros das Finanças e da Justiça.» (artigo 262.º, Código das Sociedades Comerciais – CSC).
- (<sup>14</sup>) «14 - Embora não possam ser consideradas de aplicação generalizada, as respostas interpretativas dadas pela CNC são válidas para a entidade e para a situação concreta.» (DC 18).
- (<sup>15</sup>) «A presente directriz, aliás como qualquer outra directriz, aplica-se exclusivamente dentro do normativo contabilístico nacional para as entidades sujeitas ao POC.» (ponto 4, DC 18).
- (<sup>16</sup>) Não foi adoptada - conforme referimos anteriormente o Regulamento 1725/03 não adoptou em toda a sua extensão o normativo do IASB - no entanto a Comissão Europeia (2003) veio “defender” a sua importância no documento: “Observações relativas a certas dis-



posições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como da quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, e ainda da Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, relativa às contas consolidadas”, tendo-a anexado ao mesmo.

- (17) Anterior ainda ao reconhecimento, de acordo com a teoria contabilística, deve existir a identificação – aspecto que nem o IASB nem o POC, referem.
- (18) «Um *item* que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:
- a) for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o *item*, fluirá para, ou de, a entidade; e
  - b) o *item* tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.»
- (19) A CNC aquando da publicação do POC/90 (aprovado pelo DL 140/89) justifica as razões para tal, e as linhas orientadoras subjacentes, tendo sido uma das fontes os trabalhos desenvolvidos pelo IASB:
- «(...) aproveitar a oportunidade para introduzir modificações que a prática da aplicação recomendava, bem como para desenvolver conceitos, princípios e normas de aceitação geral, dedicando especial atenção às normas internacionais.
- Nesta matéria, e com a internacionalização dos mercados de bens, de serviços e de capitais, o nosso país não pode deixar de acompanhar os desenvolvimentos e progressos que se verificam ao mais alto nível, desligando-se de esferas de influências mais restritas, sob pena de se pôr em causa não só o funcionamento desses mercados, sempre dependentes da qualidade da informação financeira, como os profissionais de contabilidade, que se vêm esforçando por acompanhar a evolução registada.» (ponto 1.5, POC).
- (20) O *itálico* é nosso.
- (21) Para o IASB, este conceito é denominado por gasto, e encontra-se definido nos parágrafos 94 a 98 da estrutura conceptual os critérios subjacentes ao reconhecimento de um gasto.
- (22) Existe alguma consistência entre o normativo nacional e a NIC 38 no que concerne à possibilidade de se reconhecer as despesas de I&D como activo.
- (23) O POC, no ponto 5.4.7., define que:
- «As despesas (...) de investigação e de desenvolvimento, devem ser amortizadas no prazo máximo de cinco anos.»
- (24) «Os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção.» (5.3.3, POC).
- (25) «Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção.» (5.3.3, POC).
- (26) As razões que se prendem com a alteração da DC 18, e referenciadas na DC (pontos 1 e 2), devem-se fundamentalmente a:
- a) aprovação do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, e com a entrada em vigor do Regulamento n.º 1725/2003, da Comissão, de 21 de Setembro, e suas alterações, passaram a ser adoptadas na União Europeia as normas internacionais de contabilidade.
  - b) publicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, e define, na sequência do artigo 5.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, o âmbito de aplicação das normas internacionais de contabilidade.
- Como consequência passaram a coexistir, no que se refere aos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA), dois referenciais:
- «a) O das normas internacionais de contabilidade, tal como definidas nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho; e
  - b) O do normativo contabilístico nacional, aprovado no uso das competências dos órgãos normalizadores em Portugal.» (ponto 3, DC 18).
- (27) «15 - Esta directriz contabilística substitui a directriz contabilística n.º 18, “Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”, emitida em 18 de Dezembro de 1996, e torna-se eficaz na data da sua publicação no Diário da República.» (DC 18).
- (28) «12 - A expressão “geralmente aceites” significa que um organismo contabilístico normalizador, com autoridade e de larga representatividade, estabeleceu um princípio contabilístico numa dada área ou aceitou como apropriado determinado procedimento ou prática, atendendo à sua aplicação generalizada e ao seu enquadramento na estrutura conceptual e num dado ambiente normativo.» (DC 18).
- (29) «São atribuídas aos técnicos oficiais de contas as seguintes funções:
- a) Planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento que possam ou devam possuir contabilidade regularmente organizada, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis, respeitando as normas legais e os princípios contabilísticos vigentes, bem como das demais entidades obrigadas, mediante portaria do Ministro das Finanças, a dispor de técnicos oficiais de contas;
  - b) Assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades referidas na alínea anterior;” (artigo 6.º do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas - ECTOC).
- «1. Os técnicos oficiais de contas têm o dever de contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando consciente e diligentemente as suas funções e evitando qualquer actuação contrária à dignidade da mesma.» (artigo 52.º ECTOC).
- «1. Nas suas relações com a administração fiscal, constituem deveres dos técnicos oficiais de contas:
- a) Assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor;” (artigo 55.º, ECTOC).
- «1. Para garantir a sua competência profissional e o tratamento adequado das entidades os Técnicos Oficiais de Contas devem, nomeadamente:
- a) Por forma continuada e actualizada desenvolver e incrementar os seus conhecimentos e qualificações técnicas e as dos seus colaboradores” (artigo 6.º do Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas – CDTOC).
- «1. Os Técnicos Oficiais de Contas, no respeito pela lei, devem aplicar os princípios e normas contabilísticas de modo a obter a verdade da situação financeira e patrimonial das entidades a quem prestam serviços.” (artigo 7.º, CDTOC).
- (30) O *itálico* é nosso
- (31) «A CNC, ao privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, considera que o uso de Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites se deve subordinar à seguinte hierarquia:
- 1 – Os constantes do Plano Oficial de Contabilidade;
  - 2 – Os constantes das Directrizes Contabilísticas;
  - 3 – Os divulgados nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC.
- Embora não possam ser consideradas de aplicação generalizada, as respostas interpretativas dadas pela CNC são válidas para a entidade e para a situação concreta.» (ponto 4).