



CONTRATOS DE CONCESSÃO A IFRIC 12 COMO (R)EVOLUÇÃO CONTABILÍSTICA



A IFRIC 12 proporciona uma nova abordagem em determinados assuntos relacionados com o reconhecimento e a valorização de contratos de concessão.



Considerações iniciais

A IFRIC 12 foi publicada em 30 de Novembro de 2006 e foi adoptada pela Comunidade Europeia em 25 de Março de 2009. As empresas aplicarão a IFRIC 12 o mais tardar a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que comece após 29 de Março de 2009, data da entrada em vigor da IFRIC 12 na União Europeia.

A IFRIC 12 proporciona uma nova abordagem em determinados assuntos relacionados com o reconhecimento e a valorização de contratos de concessão. Refira-se que, esta Interpretação é a primeira orientação técnica específica para concessionários sobre como contabilizar adequadamente as transacções relacionadas com contratos de concessão no normativo internacional (IFRS). A IFRIC 12 corresponde ao culminar de um dos maiores e mais exigentes projectos levados a cabo pelo IFRIC¹.

É de salientar que a interpretação introduz emendas subsequentes à Norma Internacional de Relato Financeiro N.º 1 (IFRS 1), Interpretação N.º 4 do IFRIC (IFRIC 4) e Interpretação do *Standing Interpretations Committee* N.º 29 (SIC 29).

“(…) A IFRIC 12 proporciona uma nova abordagem em determinados assuntos relacionados com o reconhecimento e a valorização de contratos de concessão.(…)”

A IFRIC 12 está focada em contratos em que o concessionário incorre em despesas nos anos iniciais da concessão à medida que constrói ou melhora infraestruturas de serviço público. Tipicamente, o concessionário é reembolsado em dinheiro, ou pela concedente ou pelos utilizadores da infraestrutura (ou de ambos), a partir do momento em que a infraestrutura concessionada está disponível para utilização. Historicamente, as normas internacionais de relato financeiro não providenciavam orientações específicas a concessionários em questões tais como:

- Deve o concessionário registar as infraestruturas concessionadas existentes como seu activo imobilizado?
- Como deve o concessionário relevar contabilisticamente infraestruturas de serviço público que adquiriu ou construiu?
- Como deve o concessionário tratar contabilisticamente o valor total recebido², nos termos do contrato estabelecido com o concedente?

A IFRIC 12 foi desenvolvida para proporcionar orientações técnicas aos concessionários sobre estas e outras questões relacionadas.

O que é uma concessão no âmbito da IFRIC 12

A IFRIC 12 não define o que é um contrato de concessão de serviços por uma entidade pública (concedente) a uma entidade privada (concessionária), ao invés, descreve as características típicas de tais contratos. Tipicamente, uma concessão no âmbito da IFRIC 12 envolve a consideração das seguintes características (IFRIC 12, § 3):

- Utilização da infraestrutura concessionada para entregar serviços públicos, sendo que a infraestrutura pode estar relacionada com transportes (por exemplo, concessão de transportes públicos, estradas, pontes), um tipo de edifício (hospital, tribunal, prisão) ou serviços básicos (electricidade, gás, águas).
- Um contrato (*agreement*) estabelecido entre o concedente (*grantor*) e o concessionário (*operator*), especificando, pelo menos, as condições de remuneração do concessionário, o serviço a prestar e a duração do mesmo.
- Fornecimento de serviços por parte do concessionário que podem incluir serviços de construção de determinada infraestrutura (ou melhoria das mesma) e a sua manutenção. As concessões para construção de determinada infraestrutura são denominadas na literatura económica por BOT³.
- O pagamento ao concessionário, pelos serviços prestados, é efectuado ao longo do período da concessão. Em muitos casos, o concessionário não receberá nenhum valor no início da concessão, sendo a sua remuneração efectuada directamente ou pelo concedente ou pelos utilizadores dos serviços concessionados.
- Devolução da infraestrutura ao concedente no fim da concessão.

Que acordos/contratos estão considerados no âmbito da IFRIC 12?

REQUISITOS DE NATUREZA GERAL

O âmbito da IFRIC 12 é definido em função do controlo da infraestrutura concessionada (IFRIC 12, § 5). Um acordo/contrato está dentro do âmbito da IFRIC 12 se:

- o concedente controla ou regula que serviços o concessionário tem de prestar através da infraestrutura concessionada, a quem os serviços são prestados e o respectivo preço; e
- no final do contrato de concessão, o concedente controla⁴ qualquer interesse residual na infraestrutura.

CONTROLO DOS SERVIÇOS

O concedente pode controlar os serviços a serem prestados pelo concessionário de diversas formas. Por exemplo, os serviços podem ser especificados ao longo dos termos da concessão, podem ser objecto de regulação, entre outros.

Uma das questões que pode ser levantada na identificação se um determinado contrato está no âmbito da IFRIC 12, prende-se com a não quantificação dos serviços a prestar. Por exemplo, o concedente poderá referir que a infraestrutura a construir terá de ter capacidade para servir uma dada população de 5.000 habitantes, em vez de referir que terá de prestar um dado número de serviços anuais⁵. Consideramos que a IFRIC 12 também abrange este tipo de especificações.

CONTROLO DOS PREÇOS

De uma forma geral, a IFRIC 12 considera critérios de controlo efectivo (contratado ou em substância) ou critérios de regulação dos preços por parte do concedente. A interpretação prevê casos em que os preços estão previstos no contrato de concessão, casos em que os preços são limitados no seu nível máximo ou em situações em que os preços são periodicamente estabelecidos pelo concedente. Todas estas formas de fixação de preço, são consistentes com a IFRIC 12 e considera-se que há uma forma de controlo de preços por parte do concedente.

Em alguns casos, de maior dificuldade para identificarmos se estamos perante um mecanismo de controlo, os preços podem ser indexados a um determinado índice ou depender da evolução de determinados factores. Apesar do concedente não controlar directamente o preço, consideramos que efectivamente o concedente controla o quadro contratual estabelecido para o processo de formação de preços, pelo que este mecanismo de formação de preços num contrato de concessão está dentro do âmbito da IFRIC 12. Refira-se que mesmo a existência de um regulador independente que possa fixar os preços de determinada concessão e monitorizar a actividade do concedente não exclui esse contrato da aplicação da IFRIC 12 (IFRIC 12, AG2 e AG3).

CONTROLO RESIDUAL E VALORIZAÇÃO DA INFRAESTRUTURA CONCESSIONADA

A forma mais fácil do concedente controlar o interesse residual na infraestrutura concessionada é o contrato de concessão prever a devolução ao concedente de todos os bens objecto de concessão, no final do contrato, a custo zero, usualmente utilizado para bens de vida útil de longa duração (pontes, estradas, etc.) (IFRIC 12, §3). No entanto, a IFRIC 12 prevê, igualmente, outras formas contratuais que se podem revestir de controlo, no âmbito da referida interpretação.

O critério de interesse residual poderá ser atingido quando existe uma opção de, no final da concessão, os bens concessionados serem adquiridos pelo concedente. Esta opção permite ao concedente controlar o uso dos bens no final da concessão e restringe a possibilidade prática do concessionário de vender a infraestrutura a qualquer momento durante a concessão.

Para os contratos de concessão que têm uma duração idêntica à duração económica dos bens, isto é, em que já não existe interesse residual na infraestrutura após o fim do contrato de concessão, poderá aplicar-se a IFRIC 12, desde que os restantes critérios se cumpram⁶.

LOCAÇÕES

De forma a não colidir com a IFRIC 4 – Locações, a IFRIC 12 emenda o âmbito daquela interpretação. De acordo com as bases de conclusão da IFRIC 12 (IFRIC 12, B2 e BC29), a alteração efectuada ao âmbito da IFRIC 4 relaciona-se com a intenção de impedir as entidades da possibilidade de aplicar diferentes tratamentos contabilísticos para contratos idênticos.

“(...) Tipicamente, os contratos de concessão prevêem a construção ou a melhoria de determinada infraestrutura de serviço público por parte do concessionário. A IFRIC 12 inclui orientações técnicas para as seguintes questões que podem surgir ao concessionário durante esta fase (...)”

A Fase de Construção

Tipicamente, os contratos de concessão prevêem a construção ou a melhoria de determinada infraestrutura de serviço público por parte do concessionário. A IFRIC 12 inclui orientações técnicas para as seguintes questões que podem surgir ao concessionário durante esta fase:

- Como deverá o concessionário contabilizar as actuais infraestruturas existentes previamente ao contrato de concessão, mas que o concessionário recebe do concedente através do contrato de concessão?
- Como mensurar e relevar contabilisticamente proveitos e custos relacionados com a fase de construção?
- Como mensurar e relevar contabilisticamente os direitos a receber do concedente pela construção/melhoria da infraestrutura concessionada⁷?
- Como devem ser contabilizados os custos de financiamento incorridos pelo concessionário durante a fase de construção?
- Como deve o concessionário relevar contabilisticamente outros direitos ou activos fornecidos pelo concedente?

Para cada uma das questões acima mencionadas, vamos procurar o seu enquadramento nos parágrafos seguintes.

O DIREITO DO CONCESSIONÁRIO SOBRE A INFRAESTRUTURA CONCESSIONADA REQUISITOS DE NATUREZA GERAL

O concessionário não deverá reconhecer infraestruturas de serviço público no âmbito da IFRIC 12 como seu activo fixo tangível (IFRIC 12, §11). Este requisito da interpretação aplica-se quer às existentes infraestruturas do concedente e que passaram, no âmbito do contrato de concessão, para o concessionário, como se aplica, igualmente, às infraestruturas construídas ou adquiridas no âmbito da concessão pelo concessionário.

O CONCESSIONÁRIO NÃO CONTROLA A INFRAESTRUTURA DE SERVIÇO PÚBLICO

O concessionário não reconhece infraestruturas de serviço público como seu imobilizado corpóreo pois, para contratos que estejam no âmbito da IFRIC 12, o concessionário não controla essas

“(...)O concessionário não deverá reconhecer infraestruturas de serviço público no âmbito da IFRIC 12 como seu activo fixo tangível (...)”

infraestruturas ou bens⁸. O requisito de controlo, mesmo considerando a extensão dos riscos e recompensas da detenção dos bens concessionados por parte do concessionário, é absolutamente determinante. Esta ênfase no controlo em vez dos riscos e recompensas na detenção do activo é um elemento distintivo da IFRIC 12.

RECONHECIMENTO DO RÉDITO ASSOCIADO À CONSTRUÇÃO

REQUISITOS DE NATUREZA GERAL

A IFRIC 12 caracteriza os concessionários como “prestadores de serviços”, que devem reconhecer o rédito associado aos serviços prestados de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade números 11 (IAS 11) e 18 (IAS 18). Por conseguinte, os concessionários reconhecem o rédito e os custos relacionados com a construção das infraestruturas concessionadas de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade N.º 11, isto é, de acordo com o método da percentagem de acabamento do contrato⁹, sendo valorizado com referência ao justo valor dos montantes a receber.

“(...) os concessionários reconhecem o rédito e os custos relacionados com a construção das infraestruturas concessionadas (...) de acordo com o método da percentagem de acabamento do contrato (...)”

DETERMINAÇÃO DO RÉDITO ASSOCIADO À CONSTRUÇÃO

O concessionário poderá ter necessidade de exercer consideráveis doses de julgamento¹⁰ para determinar o montante a reconhecer como rédito associado à construção da infraestrutura concessionada. Em muitos casos, o próprio contrato de concessão poderá não especificar o valor a ser recebido pelo concessionário associado apenas à construção, sendo somente definido o valor total a receber pela concessão como um todo. Nesses casos, o concessionário necessitará de efectuar um rateio do total do valor a receber durante a concessão e estimar qual a parte relacionada com a construção da infraestrutura.

Pela leitura conjugada da IFRIC 12 e da Norma Internacional de Contabilidade N.º 18, quando o concessionário proporciona mais do que um serviço, deverá efectuar a repartição dos justos valores dos seus diferentes componentes do serviço (transacção), desde que os mesmos sejam identificáveis separadamente (IAS 18, §9 e §13; IFRIC 12, §13). No entanto, é importante manter presente que a Norma Internacional de Contabilidade N.º 18 não obriga que a retribuição seja repartida entre os vários componentes da transacção de acordo com os justos valores dos elementos identificados separadamente¹¹.

Julgamentos similares poderão ser necessários na determinação das margens quando os serviços concessionados são prestados. De forma particular, um concessionário poderá ter de reconhecer margens diferentes caso preste serviços de construção e exploração de infraestruturas reunidas num único contrato de concessão, mesmo que este não reúna as condições para a segmentação dos contratos de construção previstas na Norma Internacional de Contabilidade N.º 11. O requisito da separabilidade, de acordo com a IFRIC 12 advém, no caso em apreço, da Norma Internacional de Contabilidade N.º 11, pois esta norma requer que serviços identificados separadamente sejam mensurados e contabilizados de forma separada (IAS 18, §13 e IFRIC 12, BC31).



RECONHECIMENTO DA RETRIBUIÇÃO A RECEBER PELOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO

REQUISITOS DE NATUREZA GERAL

(IFRIC 12, §15)

O concessionário reconhece a retribuição concedida para prestar serviços de construção como um activo financeiro e/ou como um activo intangível, atendendo aos seguintes aspectos:

- É reconhecido um activo financeiro na extensão que o concessionário possui um direito incondicional de receber dinheiro, independentemente da utilização da infraestrutura (IFRIC 12, §16).
- O concessionário reconhece um activo intangível na extensão que possui um direito de cobrar serviços pela utilização da infraestrutura (IFRIC 12, §17).

“(...) O concessionário reconhece a retribuição concedida para prestar serviços de construção como um activo financeiro e/ou como um activo intangível (...)”

O RISCO DA PROCURA DOS SERVIÇOS CONCESSIONADOS

(IFRIC 12, §16, BC42, BC 47-48)

O concessionário reconhece um activo financeiro somente se o direito que possui de receber dinheiro não estiver dependente da utilização da infraestrutura concessionada. Ou seja, a natureza do activo reconhecido pelo concessionário irá depender onde reside os riscos da procura dos serviços concessionados. Em casos simples, o concessionário reconhece um activo financeiro na extensão de que o concedente assume o risco da procura e um activo intangível na extensão que esse risco da procura de serviços concessionados reside no lado do concessionário.

Em casos mais complexos, poderá existir a necessidade de reconhecimento parcial de um activo financeiro e de um activo intangível. Por exemplo, no caso da remuneração do concessionário depender da procura dos serviços estando, no entanto, previsto contratualmente um valor mínimo assegurado pelo concedente. Nestes casos, o concessionário reconheceria um activo financeiro pelo valor mínimo a receber do concedente (valor fixo assegurado) e um activo intangível que representaria o direito de cobrar a utilização da infraestrutura concessionada.

De forma esquemática podemos apresentar a seguinte organização:

MECANISMOS DE PAGAMENTO	ACTIVO A RECONHEÇER PELO CONCESSIONÁRIO
CONCEDENTE PAGA UM VALOR FIXO AO CONCESSIONÁRIO.	ACTIVO FINANCEIRO
CONCEDENTE (OU OS UTILIZADORES DIRECTAMENTE) PAGA UM VALOR VARIÁVEL EM FUNÇÃO DA UTILIZAÇÃO DA INFRAESTRUTURA.	ACTIVO INTANGÍVEL
CONCEDENTE PAGA UM VALOR VARIÁVEL EM FUNÇÃO DA UTILIZAÇÃO DA INFRAESTRUTURA E UM VALOR MÍNIMO FIXO.	ACTIVO FINANCEIRO E ACTIVO INTANGÍVEL

A IDENTIFICAÇÃO DE QUEM PAGA NÃO É IMPORTANTE

(IFRIC 12, BC39-40)

A identificação de quem efectua o pagamento ao concessionário, uma vez que a infraestrutura esteja disponível para uso, não afecta como este classifica a retribuição pela sua construção. Um dos exemplos mais perceptíveis no nosso país prende-se com a remuneração simples das portagens. Em alguns casos, as portagens são pagas directamente pelos automobilistas que as utilizam e, noutros casos, as portagens são pagas pelo Estado em função do número de automobilistas que utilizam as estradas concessionadas. Em ambos os casos o concessionário incorre no risco da procura e não tem o direito incondicional de receber dinheiro independentemente da utilização da infraestrutura concessionada. Deste modo, em ambos os exemplos apresentados, o concessionário reconheceria um activo intangível pela retribuição dos serviços de construção das infraestruturas.

Por outro lado, não é necessário que o concessionário saiba de antemão quem é que lhe vai efectuar pagamentos específicos, de forma a relevar contabilisticamente um activo financeiro. Suponhamos que no exemplo acima, o modelo encontrado era um modelo misto em que os automobilistas pagavam pela utilização da estrada, mas em adição o concedente garantia o pagamento de uma diferença entre o montante cobrado de portagens aos automobilistas por parte do concessionário e um determinado montante fixo, por exemplo, 10 milhões de euros. Neste caso, o concessionário tem o direito incondicional a receber 10 milhões de

euros como retribuição de construção e exploração da estrada, independentemente do grau de utilização por parte dos automobilistas. O concessionário reconhecerá um activo financeiro, apesar de não saber se o mesmo será resolvido pelo concedente ou pelos utilizadores da infraestrutura concessionada. Adicionalmente, o concessionário teria de reconhecer nas demonstrações financeiras um activo intangível representando o direito de cobrar pela utilização da estrada acima referido do valor mínimo definido no contrato de concessão.

A EXTENSÃO DOS RISCOS DE PROCURA NÃO É IMPORTANTE

(IFRIC 12, BC48 e BC52)

A natureza dos activos reconhecidos nas demonstrações financeiras por parte dos concessionários depende, como vimos anteriormente, da repartição dos riscos da procura dos serviços concessionados, mas não depende da sua extensão no contexto contratual como um todo.

Por exemplo, consideremos duas concessões (X e Y) em que é da responsabilidade do concedente receber o produto das portagens directamente dos automobilistas e não existe valor mínimo de retribuição. No entanto, a concessão X diz respeito uma estrada na zona do litoral com estudos de tráfego que prevêem durante anos uma elevada utilização, enquanto a concessão Y respeita a uma estrada no interior e cujo objectivo a longo prazo é a revitalização dos concelhos que serão servidos por essa estrada. Como se depreende no exemplo, a concessão X tem um risco de procura

muito inferior ao risco de procura da concessão Y, comportando inúmeras incertezas quanto à sua utilização, ou dito de outra forma, a concessão X comporta para o concessionário um risco de investimento inferior ao risco de investimento na concessão Y. Não obstante a discussão sobre os riscos da procura dos projectos X e Y, os mesmos não são relevantes para a determinação da classificação da retribuição pelo concessionário. Em ambos os casos, o concessionário reconheceria um activo intangível, pelas razões já aduzidas anteriormente ¹².

RISCOS ASSOCIADOS À PERFORMANCE

O direito do concessionário em receber dinheiro é considerado, nos termos das conclusões da IFRIC 12, incondicional, mesmo no caso em que esse recebimento está condicionado pelo cumprimento de determinados requisitos operacionais de qualidade ou eficiência (IFRIC 12, BC44).

Em alguns casos, o contrato de concessão poderá descrever pagamentos a efectuar pelo concedente ao concessionário a título de “retribuição de disponibilidade”, ou seja, em alguns casos o concedente poderá pagar um determinado montante por cada dia em que a infraestrutura está disponível para uso. Apesar de não existir objectivamente uma referência a este assunto na IFRIC 12, consideramos que em substância a referida retribuição por “disponibilidade” respeita aos serviços de construção da infraestrutura e, como tal, deverá ser considerada como um activo financeiro do concessionário.

PAGAMENTOS DO CONCESSIONÁRIO AO CONCEDENTE

A IFRIC 12 aborda cenários em que o concessionário paga ao concedente a construção ou melhoria de uma dada infraestrutura. No entanto, em alguns casos o concessionário poderá efectuar um pagamento ao concedente na data inicial do contrato de concessão (*inception of a service concession arrangement*)¹³. Julgamos que estas situações deverão ser reconhecidas e mensuradas em função dos respectivos activos que originarão, considerando o contrato de concessão como um todo. Deste modo, se após o pagamento inicial o concessionário (não) tiver direito a (nenhuma) uma retribuição incondicional por parte do concedente, então, o pagamento inicial deverá ser considerado um activo financeiro (activo intangível).

MOMENTO DO RECONHECIMENTO DO ACTIVO

(IFRIC 12, BC 67-68)

O concessionário reconhece a respectiva retribuição a receber em função dos seus serviços de construção ou melhoria das infraestruturas. Geralmente, a natureza do(s) activo(s) que o concessionário reconhece quando a infraestrutura está pronta será a mesma natureza a reconhecer para os activos que ainda se encontram em construção. Por exemplo, caso no final da construção de determinada infraestrutura seja dada a licença para cobrar aos utilizadores da mesma determinadas tarifas, então os activos que o concessionário reconhece enquanto se encontra na fase de construção é, em si mesmo, um activo intangível.

CUSTOS DE FINANCIAMENTO

REQUISITOS DE NATUREZA GERAL

Caso o concessionário receba o direito de cobrar pela utilização pública das infraestruturas concessionadas e adopte o (ainda) tratamento alternativo de capitalização dos custos de financiamento (IAS 23, §10-11)¹⁴, então o concessionário durante a fase de construção capitaliza em activo intangível esses custos. No entanto, a capitalização de custos de financiamento somente poderá ser utilizada se e só se a classificação da retribuição do contrato de concessão for um activo intangível, pois um activo financeiro não é um activo elegível¹⁵ para tal capitalização.

O CONCESSIONÁRIO RECEBE UM ACTIVO INTANGÍVEL

Um concessionário que recebe um activo intangível como remuneração da construção ou melhoria de uma dada infraestrutura, classifica esse activo de forma acumulada durante a fase de construção. Na revisão dos comentários efectuados à versão de rascunho da IFRIC 12 (IFRIC ED 12), notamos que existem argumentos que defendem que o direito dos concessionários a ser remunerados deveria ser considerados no Activo como um activo intangível a receber (ou em curso). No entanto, a IFRIC 12 considerou que o direito a receber um activo intangível é, em si mesmo, um activo intangível (IFRIC 12, Exemplo ilustrativo nº 15). Este activo intangível atinge a definição de um activo elegível para a capitalização de custos de financiamento, na medida em que a licença de cobrar aos utilizadores não é efectiva enquanto a infraestrutura que servirá os utilizadores estiver a ser construída (IAS 23; IFRIC 12, BC58 e POC). Um concessionário que reconhece um activo intangível durante a fase de construção capitaliza os custos de financiamento do concessionário como parte do valor contabilístico do activo intangível. Existem outros requisitos da Norma Internacional de Contabilidade N.º 23 que também afectam o concessionário, nomeadamente:

- O concessionário capitaliza todos os custos de financiamento de todos os activos qualificados e, no caso de uma entidade que procede à consolidação de diversas concessões, deverá aplicar essa política contabilística de forma consistente a todas as entidades incluídas na consolidação (IAS 8, §13 e IAS 27, §28).
- A capitalização inicia-se quando os custos de financiamento são incorridos e a fase de construção está em progresso, sendo que a mesma cessa quando a infraestrutura, e por conseguinte o activo intangível, está pronta para o seu uso. Caso as obras em curso sejam interrompidas por períodos mais longos, então a capitalização dos custos de financiamento é suspensa (IAS 23, §20-25).

A fase operacional

Os assuntos que são endereçados pela IFRIC 12 na fase operacional podem ser resumidos da seguinte forma:

- Como deve o concessionário reconhecer e medir o rédito dos serviços prestados durante a fase operacional?
- Como deverá o concessionário contabilizar as suas obrigações de manutenção da infraestrutura concessionada?
- Como relevar subsequentemente activos intangíveis e/ou activos financeiros que foram reconhecidos inicialmente pelo concessionário?

RÉDITO PROVENIENTE DAS OPERAÇÕES

REQUISITOS DE NATUREZA GERAL

O concessionário deverá reconhecer o rédito dos serviços prestados de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade N.º 18, isto é, o rédito deverá ser mensurado pelo justo valor da retribuição tendo em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela empresa (IAS 18, §9).

O CONCESSIONÁRIO RECONHECE UM ACTIVO INTANGÍVEL

Como já tivemos oportunidade de analisar, o concessionário reconhece um activo intangível na medida em que recebe um direito de cobrar aos utilizadores de uma dada infraestrutura de uso público, desde que o risco da procura seja incorrido pelo concessionário. Nestes casos, o rédito da operação é reconhecido à medida que este é obtido (IAS 18, §9 e §20).

Os termos do contrato de concessão poderão obrigar o concessionário a efectuar reparações e manutenção necessárias para manter a infraestrutura numa determinada condição. Caso essas obrigações

surjam através da utilização do activo durante o período da concessão, então essas obrigações deverão ser mensuradas e reconhecidas (IAS 37). Mais adiante abordaremos esta questão.

O CONCESSIONÁRIO RECONHECE UM ACTIVO FINANCEIRO

Apesar do contrato que nos serve de aproximação prática não dar origem a um activo intangível, julgamos útil apresentar algumas das sugestões que a IFRIC 12 apresenta para os activos financeiros, durante a fase operacional.

Num típico contrato de concessão, o concessionário tem a obrigação de prestar serviços adicionais de manutenção em relação à infraestrutura concessionada. Se o requisito de efectuar reparações e/ou manutenção não é resultado do uso da infraestrutura concessionada, o concessionário reconhece o rédito por essa prestação de serviços e o correspondente activo financeiro à medida que o mesmo é gerado pela prestação dos serviços de manutenção. O rédito terá de ser mensurado ao justo valor da retribuição recebida ou a receber.

No entanto, alguma dose de julgamento terá de ser introduzida na equação, caso numa única concessão sejam prestados vários serviços em simultâneo e somente seja pago um montante fixo pelo concedente. Na medida em que não existe uma análise individualizada dos montantes pagos pelo concedente em função de cada um dos serviços prestados pelo concessionário, surge a dificuldade de como proceder à mensuração de cada um deles. Como princípio geral, a IFRIC 12 requer que o concessionário proceda à alocação do valor total da retribuição a que tem direito, recebida ou a receber, pelos diversos serviços prestados, por referência ao justo valor dos serviços entregues, desde que os montantes sejam separáveis (IFRIC 12, §13). Note-se que na medida que a alocação é efectuada por referência aos justos valores dos serviços prestados, poderão existir circunstâncias em que os justos valores atribuídos sejam diferentes dos valores previstos no contrato de concessão. Esta discrepância poderá surgir sobretudo quando os serviços são avaliados em mercado concorrencial aberto e prestados numa base individual. Em termos práticos, o concessionário poderá estimar uma margem operacional razoável e adicionar aos seus custos incorridos na prestação dos serviços (IFRIC 12, BC 31). Recorde-se que o justo valor da retribuição total é determinado descontando todos os recebimentos futuros usando uma taxa de juro imputada, sendo que esta é a mais claramente determinável entre:

- a taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (rating) de crédito similar; ou
- uma taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços (IAS 18, §11).

Na prática, o valor da retribuição total poderá ser descontado para um montante igual ao total dos justos valores dos serviços prestados ou poderá descontar usando uma taxa de juro de empréstimo ao concedente e alocar o correspondente valor descontado de forma proporcional aos justos valores dos serviços prestados¹⁶. Refira-se que a IFRIC 12 não prevê um método específico de reconhecer o rédito nas concessões, pelo que as empresas poderão escolher aquele que melhor reflecta os princípios gerais acima referidos.

OBRIGAÇÕES DE MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO REQUISITOS DE NATUREZA GERAL

Como já anteriormente referimos acima, usualmente os contratos de concessão requerem que o operador mantenha a infraestrutura para que esta possa servir o público com uma qualidade adequada e sem interrupções. Adicionalmente, no fim do período de concessão, usualmente essas infraestruturas retornam para o concedente ou outra entidade por este indicada num dado estado de conservação, previsto no respectivo contrato.

De acordo com a IFRIC 12, o concessionário deverá reconhecer e mensurar as obrigações contratuais de manutenção ou reposição da infraestrutura de acordo com a Norma Internacional N.º 37, "Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes", com excepção de elementos que sejam considerados adicionais (*Upgrade element*) para os quais o concessionário deverá valorizar os custos e rédito correspondente de acordo com a Norma Internacional N.º 11, "Contratos de construção".

RELEVANÇA CONTABILÍSTICA DAS OBRIGAÇÕES

A citada Norma Internacional N.º 37, requer que as provisões resultem da melhor estimativa à data do montante que seria necessário para liquidar uma dada obrigação presente à data de balanço (IAS 37, §36). Note-se que, quando o efeito do valor temporal do dinheiro for significativo, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação, pelo que os montantes que são esperados para liquidar a obrigação presente deverão ser descontados utilizando uma taxa



de desconto antes impostos, que reflecta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A taxa de desconto não deve reflectir riscos relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas (IAS 37, §45 e §47).

Tipicamente, as operações de manutenção regular são reconhecidas como gastos quando incorridas.

DISTINÇÃO ENTRE OBRIGAÇÕES E SERVIÇOS

Poderá ser necessário utilizar julgamento para determinar se um determinado programa de manutenção específico a ser executado pelo concessionário deve ser contabilizado como provisão, nos termos acima analisados, ou somente quando o programa é executado e os custos correspondentes são incorridos¹⁷. A IFRIC 12 desenvolveu exemplos ilustrativos de forma a demonstrar cada uma das situações (IFRIC 12, Exemplos ilustrativos nº 4, 19 e 35).

Julgamos que a IFRIC 12 procurou compactar a distinção em função do activo que o concessionário contabilizou (intangível ou financeiro). Assim, poderá ser apropriado considerar que as obrigações que resultem do contrato de concessão que originou um activo intangível, isto é, aquelas que se relacionem com a obrigação de efectuar reparações e manutenção para a infraestrutura manter a sua operacionalidade, são obrigações presentes e, como tal, passíveis de constituição de provisões. Ao invés, nas concessões em que foram relevados um activo financeiro, poderá ser apropriado considerar que as actividades de manutenção e reparação da infraestrutura concessionada é (mais) um serviço ao concedente e, como tal, geradores de rédito e reconhecidos somente quando incorridos. A compactação que a IFRIC 12 efectuou poderá ser um caminho possível, no entanto, julgamos que a complexidade e as várias particularidades que os contratos de concessão comportam, não permitem efectuar um raciocínio lógico directo em função da classificação do activo entre intangível ou financeiro.

A contabilização de um activo intangível após reconhecimento

Na contabilização de um activo intangível, deverão ser observadas as Normas Internacionais de Contabilidade N.º 38, "Activos Intangíveis" e N.º 36, "Imparidade de Activos" (IFRIC 12, §26). Refira-se que a interpretação não isentou os concessionários da observância das citadas normas.

MENSURAÇÃO DE UM ACTIVO INTANGÍVEL

Os activos intangíveis podem ser valorizados ao seu custo ou ao modelo revalorizado, com excepção de que a valorização, de acordo com o método do custo, deverá ser observada sempre que um activo não possa ser revalorizado devido à inexistência de um mercado activo (IAS 38, §72 e § 81). Cremos que, na maioria dos casos, não existirão mercados activos para os activos intangíveis reconhecidos no âmbito de contratos de concessão, pelo que o modelo de custo será aquele que mais comumente será adoptado. De acordo com o modelo do custo, o activo intangível é escriturado ao seu custo deduzido por amortizações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Os activos intangíveis reconhecidos no âmbito da IFRIC 12 terão vidas finitas, na medida que um dos requisitos iniciais impostos para qualificar determinado contrato de concessão no âmbito da citada interpretação é o de concedente controlar a infraestrutura no final do período da concessão. Deste modo, deverá ser avaliado em cada data de relato se existe qualquer indicação de que o activo possa estar com imparidade, sendo que independentemente de existirem

indicadores de imparidade, deverão ser efectuados testes de imparidade para activos intangíveis (IAS 36, § 9, §10 e § 12). Nos serviços de concessão, os indicadores de imparidade poderão relacionar-se com alterações nas condições do mercado, nomeadamente quando a utilização do activo é inferior à utilização estimada inicialmente. O valor recuperável de um activo intangível reconhecido no âmbito da IFRIC 12, será baseado no valor de uso do activo, na medida que dificilmente existirá bases para estimar o justo valor do activo deduzido das despesas para o vender. Para a obtenção do valor de uso, será necessário obter as previsões de receita futura, atendendo à utilização pública dos serviços concessionados previstos, e construir modelos preditivos de receita futura. Naturalmente que estes modelos preditivos incorporarão uma dose de julgamento tanto maior quanto menor a possibilidade de estimar a utilização pública dos serviços concessionados.

AMORTIZAÇÃO DO ACTIVO INTANGÍVEL

Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Para além do método de amortização a quotas constantes, poderá também ser utilizado o método da unidade de produção. No entanto, é muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis com vidas úteis finitas que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método das quotas constantes (IAS 38, §98).

Genericamente, os activos intangíveis devem ser amortizados ao longo da sua vida útil esperada (IAS 38, §97)¹⁸, pelo que nos parece consensual que a vida útil de um activo intangível reconhecido no âmbito da IFRIC 12 corresponda ao período do contrato da concessão ou a um período inferior, dependendo da correspondente vida útil. Parece-nos que o início da amortização deverá corresponder com o momento em que a infraestrutura está disponível para utilização pública, nos termos acordados entre o concedente e o concessionário.

Divulgações

A IFRIC 12 não contém requisitos adicionais de divulgação nas demonstrações financeiras, exceptuando a necessidade dos concessionários divulgarem que adoptaram a interpretação antes da data de adopção obrigatória.

No entanto, não poderemos deixar de referir as principais divulgações que deverão ser efectuadas pelos concessionários que adoptem a IFRIC 12, entre outras, tais como:

- Descrição do contrato de concessão, termos mais relevantes e significativos para a leitura das demonstrações financeiras, nomeadamente, períodos previstos, valores envolvidos e cash-flows futuros previstos.
- A natureza e extensão, incluindo período e montantes envolvidos se aplicável de:
 - direito de uso das infraestruturas concessionadas;
 - obrigação de prestar serviço de interesse público;
 - obrigações de adquirir ou construir bens relacionados com a concessão;

"(...) A IFRIC 12 não contém requisitos adicionais de divulgação nas demonstrações financeiras (...)"

- obrigações principais e acessórias em devolver os bens no final do período da concessão; e
- renovação contratual e resgate da concessão.
- Renegociações contratuais, seus termos e impactos nas demonstrações financeiras.
- A classificação dos activos relacionados com a concessão.
- O total de proveitos e resultados reconhecidos na troca de serviços de construção por activos intangíveis ou financeiros.
- Outras divulgações relevantes face ao contrato de concessão e que sejam relevantes ou úteis para a leitura das demonstrações financeiras.

Data de aplicação e transição

A IFRIC 12 foi publicada em 30 de Novembro de 2006 e foi adoptada pela Comunidade Europeia em 25 de Março de 2009. As empresas aplicarão a IFRIC 12 o mais tardar a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que comece após 29 de Março de 2009, data da entrada em vigor da IFRIC 12 na União Europeia. A aplicação da IFRIC 12 deverá ser retrospectiva, excepto se tal se revelar impraticável. Antecipando a impraticabilidade da maioria das concessões em vigor em efectuar a aplicação retrospectiva, a interpretação forçou a uma alteração à IFRS 1, sendo que caso a aplicação retrospectiva seja impraticável, então o concessionário deverá (IFRIC 12, §30 e B1):

- Reclassificar os activos relacionados com a concessão para activos intangíveis ou financeiros valorizados pelo seu valor líquido contabilísticos, ou seja, sem efectuar uma revalorização dos mesmos face à IFRIC 12.
- Testar os activos financeiros e/ou intangíveis quanto à possibilidade de estarem em imparidade.

Note-se que, a aplicação total retrospectiva dos requisitos de mensuração previstos na IFRIC pode tornar-se impraticável para concessões que já existem há períodos relativamente longos. Por exemplo, poderá revelar-se de difícil obtenção os dados históricos sobre os custos de construção incorridos, incluindo a margem de construção que terá de ser estimada pelo concessionário para capitalização. Nestes casos de impraticabilidade de efectuar uma estimativa adequada da margem de construção, o valor líquido dos bens reversíveis (afectos à concessão) corresponderia ao valor a reclassificar para activo intangível ou para activo financeiro. Pela leitura atenta que efectuámos à IFRIC 12, constatámos que a interpretação não aborda, na transição, o tratamento referencial para passivos associados às infraestruturas da concessão. Na falta de tratamento referencial, julgamos que o tratamento de excepção que forçou a alteração à IFRS 1, conforme anteriormente referido, não deverá ser abusivamente utilizado para eventuais passivos. Ou seja, a excepção à aplicação totalmente retrospectiva parece-nos que somente se deverá efectuar, à luz da IFRIC 12, para activos intangíveis e/ou financeiros que resultem da concessão. Qualquer outro activo ou passivo associado à concessão e que possa vir a ser identificado na fase de transição para a IFRIC 12, deverá ser relevado contabilisticamente com total aplicação retrospectiva.

Resumo dos aspectos mais relevantes e conclusões

Pretendemos com este artigo abordar a análise contabilística de contratos de concessão público-privados face ao preconizado pela IFRIC 12.

Deste modo, os aspectos mais relevantes e conclusões deste estudo, podem ser resumidos como segue:

- A IFRIC 12 foi publicada em 30 de Novembro de 2006 e foi adoptada pela Comunidade Europeia em 25 de Março de 2009. As empresas aplicarão a IFRIC 12 o mais tardar a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que comece após 29 de Março de 2009, data da entrada em vigor da IFRIC 12 na União Europeia.
- A aplicação da IFRIC 12 deverá ser retrospectiva, excepto se tal se revelar impraticável. Note-se que a aplicação total retrospectiva dos requisitos de mensuração previstos na IFRIC pode tornar-se impraticável para concessões que já existem há períodos relativamente longos. A IFRIC 12 introduziu um regime de excepção à aplicação retrospectiva, constituindo o mesmo essencialmente na reclassificação de activos da concessão sem revalorização dos mesmos.
- A IFRIC 12 não define o que é um contrato de concessão de serviços por uma entidade pública (concedente) a uma entidade privada (concessionária) ao invés, descreve as características típicas de tais contratos.
- O âmbito da IFRIC 12 é definido em função do controlo da infraestrutura concessionada por parte do concedente. Controlo de preços, controlo de serviços, controlo residual, constituem formas de controlo previstas pela IFRIC 12 e que servem para enquadrar, no âmbito da interpretação determinado contrato ou actividade.
- A IFRIC 12 inclui orientações técnicas para questões que possam surgir ao concessionário durante a fase de construção e a fase operacional.
- O concessionário não deverá reconhecer infraestruturas de serviço público no âmbito da IFRIC 12 como seu imobilizado corpóreo pois, para contratos que estejam no âmbito da IFRIC 12, o concessionário não controla essas infraestruturas ou bens.
- O concessionário reconhece a retribuição recebida ou a receber para prestar serviços de construção como um activo financeiro e/ou como um activo intangível.
- O concessionário reconhece um activo financeiro na extensão que possui um direito incondicional de receber dinheiro, independentemente da utilização da infraestrutura.
- O concessionário reconhece um activo intangível na extensão que possui um direito de cobrar serviços pela utilização da infraestrutura.
- O direito do concessionário em receber dinheiro é considerado, nos termos das conclusões da IFRIC 12, incondicional mesmo no caso em que esse recebimento está condicionado pelo cumprimento de determinados requisitos operacionais de qualidade ou eficiência.
- O concessionário reconhece a retribuição a receber em função dos seus serviços de construção ou melhoria das infraestruturas.
- O concessionário reconhece um activo intangível na medida que recebe um direito de cobrar aos utilizadores de uma infraestrutura de uso público, desde que o risco da procura seja incorrido pelo concessionário. Nestes casos, o rédito da operação é reconhecido à medida que este é obtido.
- Nos casos em que o concessionário reconhece um activo financeiro, o reconhecimento do rédito poderá envolver alguma dose adicional de pagamento.

- Como princípio geral, a IFRIC 12 requer que o concessionário proceda à alocação do valor total da retribuição a que tem direito, recebida ou a receber, pelos diversos serviços prestados, por referência ao justo valor dos serviços entregues, desde que os montantes sejam separáveis.
- De acordo com a IFRIC 12, o concessionário deverá reconhecer e mensurar as obrigações contratuais de manutenção ou reposição da infraestrutura de acordo com a Norma Internacional N.º 37, "Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes".
- Os activos intangíveis podem ser valorizados ao seu custo ou ao modelo revalorizado, com excepção de que a valorização, de acordo com o método do custo, deverá ser observada sempre que um activo não possa ser revalorizado devido à inexistência de um mercado activo. Na maioria dos casos não existirão mercados activos para os activos intangíveis reconhecidos no âmbito de contratos de concessão, pelo que o modelo de custo será aquele que mais comumente será adoptado.
- Deverá ser avaliado em cada data de relato se há qualquer indicação de que o activo possa estar com imparidade, sendo que independentemente de existirem indicadores de imparidade, deverão ser efectuados testes de imparidade para activos intangíveis com vida útil finita.
- Parece-nos consensual que a vida útil de um activo intangível reconhecido no âmbito da IFRIC 12 corresponda ao período do contrato da concessão ou a um período inferior, dependendo da correspondente vida útil.
- A SIC 29, "Divulgações – Acordos de Concessão de Serviços: Divulgações", *Standing Interpretations Committee*, IASB, ainda está em vigor, pelo que a IFRIC 12 não previu divulgações adicionais.

Pelo seu vasto território, as concessões incorporam um carácter de complexidade que obriga à análise integral das relações jurídicas criadas e da forma utilizada por parte das entidades concessionárias. Estas entidades, que se multiplicam a um ritmo muito avançado, mais cedo ou mais tarde irão confrontar-se com a necessidade de adoptarem novos princípios contabilísticos para a relevação nas suas demonstrações financeiras das concessões, previstos na IFRIC 12. No entanto, julgamos que pela riqueza jurídica que as concessões comportam, a própria interpretação será incapaz de regular e prever todas as formas que se podem revestir as concessões. Nesses casos, será necessário a introdução de analogia casuística e o recurso a profissionais capazes no auxílio à implementação. Por tudo o que já foi dito, parece-nos que os revisores/auditores terão um papel preponderante neste período de transição para a IFRIC 12. ■■■

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia citada

- Interpretação N.º 12 do IFRIC, "Service Concession Arrangements", Junho de 2007, IASB.
- Norma Internacional de Contabilidade N.º 38, "Activos Intangíveis", IASB.
- Norma Internacional de Contabilidade N.º 11, "Contratos de Construção", IASB.
- Norma Internacional de Contabilidade N.º 18, "Rédito", IASB.
- Norma Internacional de Contabilidade N.º 32, "Instrumentos Financeiros", IASB.
- Norma Internacional de Contabilidade N.º 23, "Custos de Empréstimos Obtidos", IASB.
- Norma Internacional de Contabilidade N.º 8, "Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas", IASB.
- Norma Internacional de Contabilidade N.º 27, "Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas", IASB.
- Norma Internacional de Contabilidade N.º 37, "Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes", IASB.

- Plano Oficial de Contabilidade (POC), Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro, com as suas sucessivas actualizações.
- Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro.
- Normas Internacionais de Revisão/Auditoria N.º 540, "Auditoria de Estimativas Contabilísticas", IAASB.
- Normas Internacionais de Revisão/Auditoria N.º 545, "Auditoria das Mensurações e Divulgações de Justo Valor", IAASB.
- IFRS 1, "First-time Adoption of International Financial Reporting Standards", IASB.
- IFRIC 4, "Determining whether an Arrangement contains a Lease", IASB.
- SIC 29, "Disclosure – Service Concession Arrangements", IASB.

¹ A reunião inaugural da equipa do projecto foi em Fevereiro de 2002. Adicionalmente, refira-se que a Interpretação N.º 12 do IFRIC ainda não foi adoptada pela Comissão Europeia (CE). De acordo com o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 da Comissão Europeia, uma norma (ou interpretação) emitida pelo IASB tem de ser adoptada pela CE e publicada pelo Jornal Oficial da União Europeia antes de ser adoptada pelas empresas europeias.

² Entenda-se valor total como dinheiro recebido ou direitos sobre a infraestrutura de serviço público concessionada.

³ Construir, explorar e transferir. No original, build-operate-transfer (BOT). São concessões atribuídas para explorar determinada infraestrutura que é construída pelo concessionário, nos termos do respectivo contrato, explorada ao longo de um determinado período de tempo e, no fim da concessão, os bens construídos são devolvidos ao concedente.

⁴ Este controlo poderá ser interpretado como controlo através da propriedade final da infraestrutura e retorno dos bens reversíveis para o concedente. Esse retorno dos bens no final da concessão poderá ter um preço definido no próprio contrato de concessão, poderá reverter sem encargos para o concedente ou pode o contrato de concessão prever o retorno dos bens ao valor líquido dos mesmos no termo do mesmo.

⁵ Por exemplo, numa concessão de um hospital, em vez de especificar um determinado número de consultas anuais, pode o contrato especificar a capacidade de prestar serviços médicos a uma dada população.

⁶ Por exemplo, no caso de um contrato de utilização de uma infraestrutura de sistemas informáticos cujo prazo possa coincidir com a vida esperada do equipamento. Mesmo que o utilizador desse equipamento possa reter o equipamento no final do período do contrato, o contrato estará no âmbito da IFRIC 12, desde que os restantes critérios se cumpram, pois não é esperado que o equipamento possa ter um interesse residual significativo no final do contrato.

⁷ Sejam eles em dinheiro ou direitos sobre a infraestrutura ou outro tipo de direitos que possam estar previstos no contrato de concessão.

⁸ "Um activo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade." (IAS 38, §8).

⁹ "Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço." (IAS 11, §22).

¹⁰ Consensualmente, a validação dos julgamentos utilizados pelos concessionários que se concretizará numa estimativa ao justo valor nas demonstrações financeiras, será uma das mais complexas tarefas do "Revisão/Auditoria N.º 540 e N.º 545, Auditoria de Estimativas Contabilísticas" e "Auditoria das Mensurações e Divulgações de Justo Valor", respectivamente. IAASB.

¹¹ Nesse sentido, ver Anexo à Norma Internacional de Contabilidade N.º 18, "Rédito", IASB que ilustra um método de repartição residual, sendo que o valor atribuído é igual ao seu custo mais uma margem considerada razoável para a transacção.

¹² Não há um direito incondicional em receber dinheiro independentemente da utilização da concessão.

¹³ No nosso país, sobretudo ao nível autárquico, têm existido diversos contratos de concessão de parques de estacionamento em que o concessionário inicialmente paga ao concedente, para possibilitar a reabilitação urbana do espaço onde o parque de estacionamento se insere.

¹⁴ Refira-se que para os exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2009 a norma exige que as entidades capitalizem os custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis ao custo de aquisição, construção ou produção de um activo qualificável, como parte integrante do respectivo custo desse activo. Assim, a opção de registar tais custos directamente nos resultados é eliminada. A adopção prospectiva desta norma é possível de acordo com a fase de transição nela prevista.

¹⁵ "Um activo elegível é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda." (IAS 23, §4).

¹⁶ Claro que na prática poderão existir dificuldades que podem surgir. Por exemplo, caso o valor da retribuição efectiva recebida pelo concessionário seja diferente da estimativa original, devido a, por exemplo, alterações significativas dos pressupostos considerados para o cálculo da retribuição. Recorde-se que qualquer alteração de estimativas deverá ser relevada prospectivamente, de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade N.º 8, "Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas", IASB.

¹⁷ Adaptação livre do que a IFRIC 12 refere no original como "revenue generating activity".

¹⁸ Refira-se que o art. 13º do Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro prevê a amortização dos bens revertíveis em função do número de anos que restem do período de concessão ou, se inferior, em função do período mínimo de vida útil.



ANÁLISE DE ALGUNS ASPECTOS CONCEPTUAIS DO SNC





Introdução

O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), estipulando no seu artigo 1.º o seguinte:

“É aprovado o Sistema de Normalização Contabilística, doravante designado por SNC, anexo ao presente decreto-lei e que dele faz parte integrante.”

Em artigo anterior, sob o título “O Decreto-Lei n.º 158/2009 que aprovou o SNC”¹, desenvolvemos alguns dos aspectos conceptuais e estruturais dos articulados desse diploma, sem prejuízo de algumas referências pontuais ao próprio SNC, que agora destacamos no presente artigo e que se considera complementar àquele. Além disso, alertamos para alguns aspectos conceptuais complementares ao SNC, previstos na sua Estrutura Conceptual, constante no Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro.

1. Sucessão ao POC

O item 1.1 do SNC estabelece:

“O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC) e é designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC).”

O SNC contempla os sete capítulos seguintes:

- 1 Apresentação;
- 1 Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF);
- 3 Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF);
- 4 Código de Contas (CC);
- 5 Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF);
- 6 Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE);
- 7 Normas Interpretativas (NI).

Embora esta disposição se refira apenas ao POC, a mesma deve ser interpretada como o “modelo POC” que integra não só o POC/89, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, e diplomas complementares revogados pelo n.º 1 do art.º 15.º do DL 158/2009, mas também as 29 Directrizes Contabilísticas publicadas até à data (revogadas pelo n.º 2 do art.º 15.º do DL 158/2009) e as 5 Interpretações Técnicas².

2. Princípios vs. Regras

Um dos aspectos conceptuais mais invocados com a implementação do SNC é o previsto no item 1.2, do qual transcrevemos parcialmente:

“Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE) (.../...).”

Esta questão está intimamente ligada a dois aspectos-chave:

- O aumento significativo da importância que a teoria, e, em particular, a estrutura conceptual, assume no SNC relativamente ao “modelo POC”;
- O aumento da intervenção dos preparadores (v.g. Órgão de Gestão, Técnico Oficial de Contas) na definição das práticas contabilísticas e nos juízos de valor sobre os factos patrimoniais, o que se traduz numa maior subjectividade na decisão, e, por conseguinte, uma maior responsabilidade técnica e profissional, esta última por parte do TOC no âmbito do art.º 6.º do respectivo Estatuto.

PINHO FERREIRA e PINTO FERREIRA (2008) elaboraram um interessante artigo³ no qual fazem uma abordagem teórico-conceptual, colocando em contraposição (prós e contras) os dois sistemas de normalização contabilística, i.e, a normalização baseada em regras e a normalização baseada em princípios (conceitos), sublinhando:

“Fortemente sustentadas por tais escândalos, levantam-se vozes negativas contra as normas que utilizam regras precisas para estabelecer comportamentos e formas de efectuar contabilidade. A solução que parece ser maioritariamente consensual é a introdução de normas essencialmente baseadas em conceitos, que atendam à substância económica das transacções.

Fala-se então na existência de duas formas de estabelecimento de normas de contabilidade: normas baseadas em regras e normas baseadas em conceitos. As primeiras implicam o uso de limites precisos para definir o âmbito da sua aplicação; as segundas estabelecem princípios estruturantes que podem ser amplamente aplicados.”

E a propósito da aplicação das NIC referem:

“No plano europeu, decorre actualmente a generalização da aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, como forma de harmonização contabilística a nível internacional. Estas normas procuram alcançar uma maior transparência e qualidade da informação financeira, aproximando-se significativamente de uma abordagem baseada em conceitos.”

Os referidos autores conceptualizam (QUADRO N.º 1):

QUADRO N.º 1 NORMALIZAÇÃO BASEADA EM REGRAS E EM CONCEITOS

REGRAS	PRINCÍPIOS (CONCEITOS)
A Normalização Baseada em Regras pode ser definida como o estabelecimento de um conjunto de regras precisas e detalhadas sobre a forma adequada de contabilização de cada transacção. Um exemplo de uma norma baseada em regras poderá ser o seguinte: <i>“Os bens do Activo Imobilizado podem ser reintegrados e considerados como custo ao longo da sua vida útil. Esta é definida em tabela própria, a qual indica os períodos máximo e mínimo de vida de cada classe de bens, caracterizada de acordo com a sua natureza.”</i>⁴	A Normalização Baseada em Conceitos implica a definição de um quadro conceptual que sirva de orientação aos preparadores e utilizadores da informação financeira. Este quadro conceptual traça os objectivos e elementos essenciais do relato financeiro, fornecendo orientações amplas à sua implementação. Um exemplo de uma norma baseada em conceitos poderá ser o seguinte: <i>“A reintegração de bens do Activo Imobilizado num dado exercício deve reflectir a diminuição do seu valor económico ao longo desse período.”</i>

Fonte: Elaboração Própria

E quanto àqueles exemplos, concluem:

*“Como se depreende dos exemplos referidos, a norma baseada em regras é mais precisa, estabelecendo critérios específicos de como amortizar dado bem. Já a norma baseada em conceitos estabelece o princípio genérico subjacente à noção de amortização, reflectindo as noções de Activo, Passivo e Rendimento.”*⁴

Os autores sublinham também o enfoque dado ao julgamento profissional do preparador (v.g., TOC) e do auditor (ROC), referindo que a norma baseada em conceitos coloca elevado ênfase ao julgamento profissional na preparação da informação financeira, uma vez que apenas são estabelecidos princípios gerais de orientação, não se definindo, em concreto, o tratamento a ser aplicado em cada situação.

Desta forma, o TOC assume um papel mais interventivo na definição/decisão dos factos patrimoniais e no relato financeiro, i.e., recai sobre ele, cada vez mais, uma maior responsabilidade técnica contabilística⁵.

É, neste contexto, que assumem particular importância as divulgações a efectuar no “Anexo”⁶ (“Notas”), na medida em que o TOC e o Órgão de Gestão terão de justificar as opções tomadas no âmbito das políticas (práticas) contabilísticas e, em especial, no que tange às bases de mensuração (critérios de valorimetria).

Sublinhe-se, porém, que o SNC não prevê expressamente qualquer responsabilidade do TOC, mas apenas do Órgão de Gestão que é, de facto e de legis, o principal responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras, conforme prevê o parágrafo 11 da Estrutura Conceptual:

“O órgão de gestão duma entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras...” (sublinhado nosso).

Esta disposição vai de encontro ao item “3.1 – Objectivos do POC”, que prevê:

“...A responsabilidade pela preparação da informação financeira e pela sua apresentação é primordialmente das administrações. Isto não

invalida que estas também não estejam interessadas nessa informação, apesar de terem acesso a informação adicional, que as ajude a executar e a cumprir as responsabilidades do planeamento e do controlo e de tomar decisões.”

Complementarmente, e no que concerne à definição das políticas contabilísticas, a nota 3.3 do Anexo desenvolvido preceitua⁷:

“3.3- Juízos de valor (exceptuando os que envolvem estimativas) que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas e que tiveram maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.”

Por outro lado, nas normas baseadas em regras, o julgamento e as respectivas responsabilidades dos preparadores são suavizados, na medida em que a sua intervenção/decisão é minimizada, pois as regras/normas especificam/determinam os procedimentos contabilísticos adequados, i.e., há uma maior objectividade.

De notar que a disposição do SNC atrás descrita (item 1.2) reforça a ideia de que o SNC é “assente mais em princípios do que em regras”, i. e, poderá ser interpretado como um “modelo misto” (deduz-se da utilização da palavra “mais”) de “princípios(conceitos) e de regras”, com maior pendor para os primeiros, daí o mencionado reforço das responsabilidades do TOC⁸.

Note-se, porém, que o contabilista (TOC) tem responsabilidades pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, e assina, conjuntamente com o representante legal da entidade (Órgão de Gestão), as declarações fiscais e as demonstrações financeiras e seus anexos, face ao previsto no art.º 6.º do Estatuto da Ordem dos TOC (EOTOC), sendo, inclusivamente, na maioria das micro, pequenas e médias empresas, o único profissional com essas competências⁹.

Ou seja, independentemente das normas contabilísticas (NIC/NIRF, SIC/IFRIC e SNC) não se referirem às responsabilidades do contabilista (TOC), o EOTOC determina o seu âmbito, considerando-se, desta forma, complementar.

É neste contexto que o TOC deverá dar especial atenção ao Anexo, que aumenta significativamente a sua importância no conjunto das

demonstrações financeiras do SNC, conforme prevêem as NCRF e, particularmente, a NCRF 1 sob o título “Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras”¹⁰.

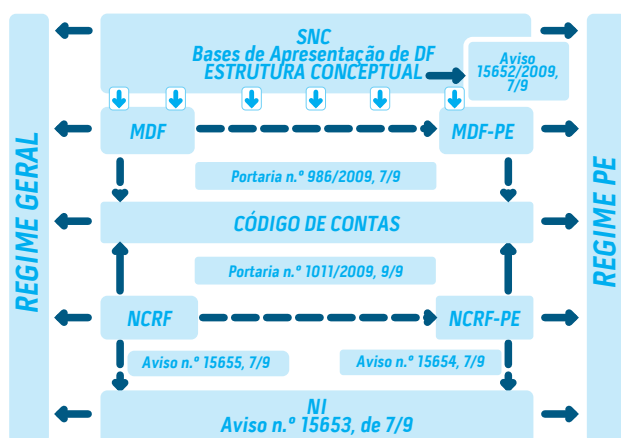
A este propósito sublinhamos que o Presidente da CNC, Domingos Cravo, referiu-se ao Anexo como o “salvo conduto dos TOC”¹¹, ao que acrescentarei e dos representantes do Órgão de Gestão e, caso aplicável, do ROC.

De notar que, nas empresas sujeitas a revisão/auditoria às contas, o ROC deverá proceder à conferência do Anexo e apresentar as recomendações julgadas oportunas, em prol da imagem verdadeira e apropriada da entidade, face ao estabelecido na Recomendação Técnica n.º 1, de Abril de 1986, sob o título “Conferência dos Documentos de Prestação de Contas a Publicar”, pois poderá haver necessidade de efectuar remissões para as notas do Anexo na certificação legal das contas ou no relatório de auditoria, quando estes contêm reservas e ou ênfases.

3. Estrutura Conceptual e Instrumentos Legais

O item 1.3 do SNC prevê os instrumentos legais e a estrutura conceptual do SNC que se resumem no seguinte ESQUEMA N.º 1:

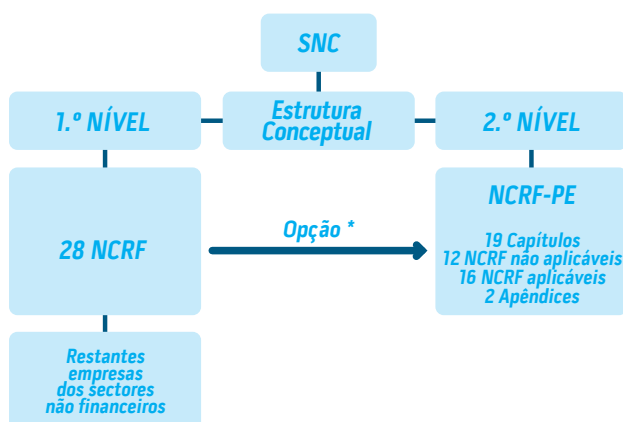
ESQUEMA N.º 1 ESTRUTURA CONCEPTUAL E INSTRUMENTOS LEGAIS



Fonte: CNC com adaptações da nossa autoria

O mesmo item estabelece que a estrutura conceptual que enquadra aqueles instrumentos constitui um documento autónomo, a publicar por aviso no Diário da República, do membro do Governo com responsabilidade própria ou delegada pela área das finanças, o que já aconteceu através do Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro. A Estrutura Conceptual é a base teórica fundamental do SNC, e, como tal, aplicável a todas as entidades abrangidas pelo SNC, e independentemente da sua dimensão económica e necessidades de relato financeiro, nomeadamente as Pequenas Entidades previstas no art.º 9.º do DL 158/2009, como se poderá constatar no ESQUEMA N.º 2 seguinte:

ESQUEMA N.º 2 DOIS NÍVEIS DO SNC



* Apenas para as Pequenas Entidades (PE), conforme dispõe art.º 9.º do DL 158/2009.

FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA.

Na verdade, os aspectos conceptuais, nomeadamente as definições de activo, passivo, capital próprio, rendimentos e de gastos, terão de ser as mesmas para todas as entidades abrangidas pelo SNC, bem como para aquelas que aplicam as NIC/NIRF¹².

A Estrutura Conceptual engloba os seguintes parágrafos (QUADRO N.º 2).

QUADRO N.º 2 ESTRUTURA CONCEPTUAL (POR PARÁGRAFOS)

DESCRIÇÃO	PARÁGRAFO
Prefácio	1
Introdução	2 a 11
Finalidade	2 a 4
Ambito	5 a 7
Conjunto completo de demonstrações financeiras	8
Utentes e as suas necessidades de informação	9 a 11
Objectivo das demonstrações financeiras	12 a 21
Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira	15 a 20
Notas às demonstrações financeiras	21
Pressupostos subjacentes	22 e 23
Regime de acréscimo (periodização económica)	22
Continuidade	23
Características qualitativas das demonstrações financeiras	24 a 46
Compreensibilidade	25
Relevância	26 a 28
Materialidade	29 e 30
Fiabilidade	31 e 32
Representação fidedigna	33 e 34
Substância sobre a forma	35
Neutralidade	36
Prudência	37
Plenitude	38
Comparabilidade	39 a 42
Constrangimentos à informação relevante e fiável	43 a 45
Tempestividade	43
Balanceamento entre benefício e custo	44
Balanceamento entre características qualitativas	45
Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada	46
Elementos das demonstrações financeiras	47 a 79
Posição financeira	49 a 51
Activos	52 a 58
Passivos	59 a 63
Capital próprio	64 a 67
Desempenho	68 a 71
Rendimentos	72 a 75
Gastos	76 a 78
Ajustamentos de manutenção do capital	79
Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras	80 a 96
Probabilidade de benefícios económicos futuros	83
Fiabilidade da mensuração	84 a 86
Reconhecimento de activos	87 e 88
Reconhecimento de passivos	89
Reconhecimento de rendimentos	90 e 91
Reconhecimento de gastos	92 a 96
Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras	97 a 99
Conceitos de capital e manutenção de capital	100 a 108
Conceitos de capital	100 e 101
Conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro	102 a 108

FONTE: Elaboração Própria

Considerando a importância desta temática, já antes da publicação do SNC, e com base no projecto concluído em Julho de 2007, elaborámos um artigo sob o título “A Estrutura Conceptual da Contabilidade – Do POC ao SNC”¹³.

4. Hierarquia de Aplicação das Normas

O item 1.4 do SNC estabelece:

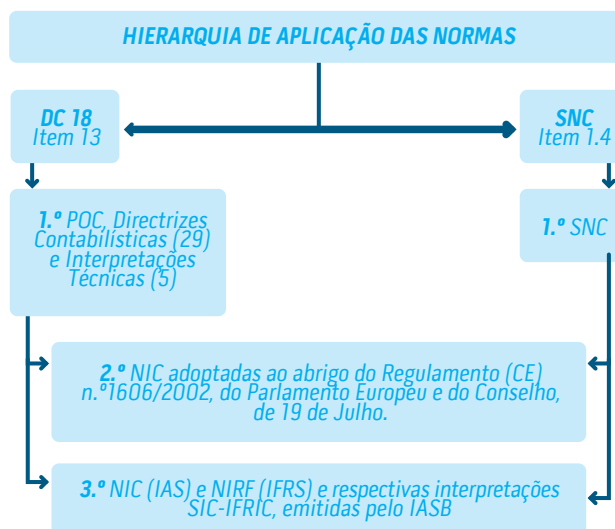
“Sempre que o SNC não responda a aspectos particulares de transacções ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, presente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.”

De notar que esta hierarquia já se encontra prevista no item 13 da Directriz Contabilística n.º 18, sob o título “Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”, com a revisão efectuada em 23 de Setembro de 2005¹⁴, com excepção de que, no SNC, é explícito que a integração de lacunas apenas poderá ser efectuada se se tratar de uma situação materialmente relevante no contexto das demonstrações financeiras como um todo (conjunto completo), cuja não integração possa colocar em causa a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras da entidade. No ESQUEMA N.º 3 resumimos essa “passagem”:

ESQUEMA N.º 3 HIERARQUIA DE APLICAÇÃO DAS NORMAS (DC 18 vs SNC)



Fonte: Elaboração Própria

Assim, estão definidos três níveis hierárquicos, em que o primeiro é de “nível nacional”, i.e., o próprio SNC, e os segundo e terceiro baseiam-se no normativo contabilístico internacional, com carácter supletivo e pela ordem indicada.

5. Bases para a apresentação de Demonstrações Financeiras (Badf)

O item 2 do SNC sob o título “Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)” elenca os principais aspectos (bases) para a apresentação (elaboração) das Demonstrações Financeiras (DF), dos quais salientamos os mencionados nos itens seguintes:



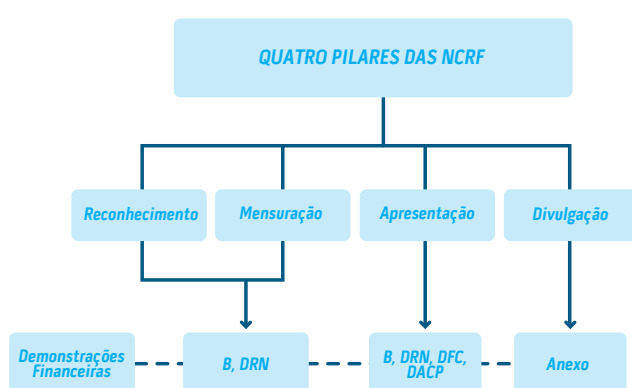
5.1. QUATRO “PILARES” DAS NCRF

O item 2.1.1 determina:

“... O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e os aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados nas NCRF.”.

No ESQUEMA N.º 4 seguinte, resumimos os quatro principais pilares em que se baseiam os registos factos patrimoniais e respectivos registos contabilísticos:

ESQUEMA N.º 4 QUATRO PILARES DAS NCRF



LEGENDA:

B – Balanço;
DRN – Demonstração dos Resultados por Naturezas;
DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa;
DACP – Demonstração das Alterações no Capital Próprio.

Fonte: Elaboração Própria

Assim, perante um determinado facto (operação) patrimonial, colocam-se, de imediato, os dois pilares do “reconhecimento”¹⁵ (ou “desreconhecimento”¹⁶) e o da mensuração¹⁷, ou seja, o assento contabilístico pressupõe o reconhecimento/desreconhecimento e a respectiva mensuração.

No que tange ao pilar da “apresentação”, esse facto patrimonial, isolado ou em conjunto com outros, através dos saldos finais extraídos dos balancetes, será(ão) traduzido(s) nas DF, com particular ênfase no balanço e na demonstração dos resultados por naturezas.

Relativamente ao quarto e último pilar (“divulgação”), o mesmo afecta exclusivamente o Anexo, podendo ou não o facto patrimonial, individual ou em conjunto com outros, suscitar tal evidênciação em todas as restantes demonstrações financeiras.

5.2. OBJECTIVO DAS DF

Tal como o item 3.1 do POC, o item 2.1.3 do SNC determina:

“As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas...”.

No QUADRO N.º 3 seguinte resumimos este aspecto conceptual efectuando ligação com as respectivas DF:

QUADRO N.º 3 OBJECTIVOS DAS DF

OBJECTIVO	DEMONSTRAÇÕES
POSICÃO FINANCEIRA	BALANÇO
DESEMPENHO FINANCEIRO	DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS (DRN) DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES (DRF) – ELABORAÇÃO FACULTATIVA
ALTERAÇÕES NA POSICÃO FINANCEIRA	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (MÉTODO DIRECTO) DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO (DACP)

Fonte: Elaboração Própria

No que concerne ao desempenho financeiro, o mesmo tem sido associado, no “modelo POC”, às duas demonstrações dos resultados (por natureza e por funções¹⁸). No entanto, no “modelo SNC” o mesmo também está associado à nova demonstração financeira intitulada Demonstração das Alterações no Capital Próprio (DACP), a qual contempla um desenvolvimento do que se designa de “resultado integral”¹⁹.

Relativamente à referência ao Órgão de Gestão, o mesmo item 2.1.3. refere:

“...As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução, por parte do órgão de gestão, dos recursos a ele confiados (...)”.

Complementarmente, repetimos que o parágrafo 11 da Estrutura Conceptual atrás transcrito prevê a responsabilidade primária do Órgão de Gestão.

5.3. AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

O item 2.1.4 estabelece:

“Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados;
- Uma demonstração das alterações no capital próprio;
- Uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.”

De notar que, com excepção da DACP, esta “visão de conjunto” das DF não é uma novidade, pois embora a mesma não estivesse prevista no POC, a Directriz Contabilística n.º 27 “Relato por Segmentos” prevê no seu item 3:

“(…/…)

Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui o Balanço, as Demonstrações dos Resultados (por Naturezas e por Funções), o Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e o respectivo anexo.

…/…

Sempre que seja prestada informação por segmentos, por exigência das entidades competentes ou por iniciativa própria, deverá a mesma ser preparada em conformidade com a presente Directriz.”.

Além disso, a CNC, em resposta a consulta datada de 28 de Novembro de 2001 disponível no seu sítio na Internet, emitiu um parecer com o seguinte teor:

“1. De acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, e com o Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, considera-se que um conjunto completo de demonstrações financeiras, para as entidades abrangidas pelo POC, integra os seguintes documentos, sob o ponto de vista legal:

- a) Balanço (demonstração da posição financeira);
- b) Demonstrações dos resultados ou do desempenho, por naturezas e por funções;

c) Notas anexas às demonstrações anteriores.”.

De notar que a expressão “conjunto completo” deve ser interpretada no sentido de que as DF devem ser analisadas “como um todo”, i.e., a leitura das DF deve ser efectuada no seu conjunto e não cada uma das DF per se. Por outras palavras, na leitura das DF o “geral” vale mais do que a simples soma de todas as partes, ou de cada parte por si só.

O art.º 11.º “Demonstrações Financeiras” do DL 158/2009 prevê:

“1. As entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo;
- e) Anexo.

2. As entidades a que se refere o artigo 9.º são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.

3. Adicionalmente, pode ser apresentada uma demonstração dos resultados por funções.”.

No QUADRO N.º 4 seguinte resumimos esta última disposição.

QUADRO N.º 4 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NO SNC

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	ENTIDADES SUJEITAS AO SNC	
	N.º 1	N.º 2 (Pequenas Entidades – Art.º 9.º)
Balanço	MD	MR
Demonstração dos Resultados por Naturezas	MD	MR
Demonstração das Alterações no Capital Próprio	MU	Não aplicável
Demonstração dos Fluxos de Caixa (Método Directo)	MU	Não aplicável
Anexo	MD	MR
Demonstração dos Resultados por Funções	MU (facultativo) (n.º 3 do art.º 11.º do DL 158/2009)	MU (facultativo) (n.º 3 do art.º 11.º do DL 158/2009)

Fonte: Elaboração Própria

LEGENDA:
MD – Modelo Desenvolvido
MR – Modelo Reduzido (Abreviado)
MU – Modelo Único

5.4. IMAGEM VERDADEIRA E APROPRIADA/APRESENTAÇÃO APROPRIADA

A “apresentação apropriada” está associada à “imagem verdadeira e apropriada” (IVA)²⁰ como se deduz do item 2.1.5 que transcrevemos:

“As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento

para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na estrutura conceptual. Presume-se que a aplicação das NCRF, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.”.

Em nosso artigo anterior²¹, identificamos a IVA como um “macro-princípio” contabilístico da seguinte forma:

“A imagem verdadeira e apropriada está para a contabilidade, assim como a justiça está para o direito”²².

Complementarmente, o item 2.1.6 estabelece:

“Na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as NCRF aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

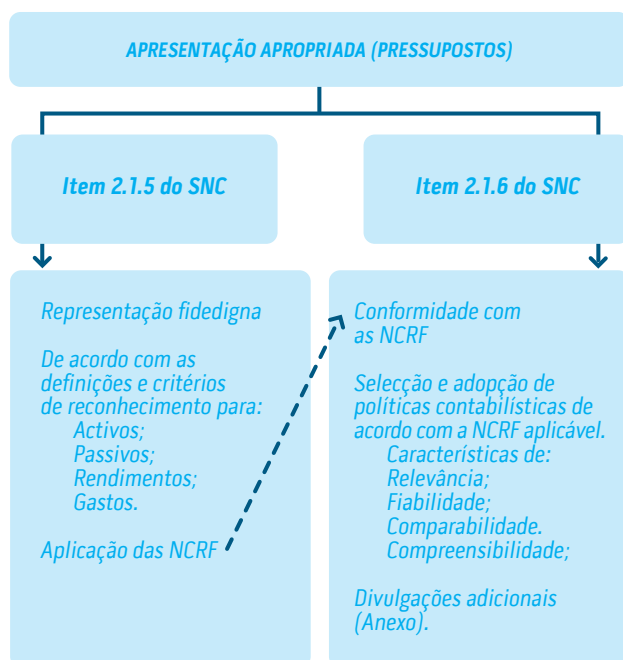
- a) Selecione e adopte políticas contabilísticas de acordo com a NCRF aplicável;*
- b) Apresente a informação, incluindo as políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione a disponibilização de informação relevante, fiável, comparável e compreensível;*
- c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas NCRF possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.”.*

Desta última disposição relevamos os seguintes aspectos:

- A alínea a) refere-se concretamente às políticas (ou práticas) contabilísticas, as quais estão ligadas, nomeadamente, às regras de reconhecimento e de mensuração dos activos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos;
- A alínea b) diz respeito às características da informação financeira (relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade);
- A alínea c) destaca a importância das divulgações no Anexo.

No ESQUEMA N.º 5 seguinte resumimos estes considerandos:

ESQUEMA N.º 5 APRESENTAÇÃO APROPRIADA



Fonte: Elaboração Própria

Um outro requisito importante na “apresentação apropriada” é o previsto no item 2.1.7:

“2.1.7 – As políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas em notas ou outros materiais explicativos.”.

Assim, se uma determinada política contabilística não for apropriada para a relevação de um determinado facto (situação) patrimonial, i.e., de um activo, passivo, rendimento e gasto, não o passará a ser pelo simples facto de se encontrar divulgada no Anexo.



Desta forma, salvo o pleonasmo, a política contabilística deve ser apropriadamente escolhida em prol da “apresentação apropriada” e independentemente das eventuais divulgações no Anexo. Ou seja, o Anexo não pode servir para justificar a escolha de políticas contabilísticas inapropriadas.

De notar que, no âmbito da revisão/auditoria às contas, o incumprimento desta disposição, deverá ser alvo de qualificações (reserva por desacordo ou opinião adversa) na certificação legal das contas ou no relatório de auditoria emitidos pelo ROC.

5.5. PRESSUPOSTO DA “CONTINUIDADE”

O item 2.2 - “Continuidade” do SNC determina os requisitos essenciais desta importante BADF.

Assim, assume-se à partida que as DF são preparadas pelo Órgão de Gestão no pressuposto de que a entidade prosseguirá a sua actividade, i. e, trata-se de uma “entidade em continuidade”.

No entanto, o ponto 2.2.1 estabelece que se tal pressuposto não for assumido pelo Órgão de Gestão, i.e, se tiver intenção de “liquidação” ou cessação do negócio, tal facto deve ser divulgado, nomeadamente quanto às incertezas materiais relacionadas com os acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade prosseguir no futuro como uma entidade em continuidade.

Além disso, o Órgão de Gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é considerado, pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço (item 2.2.2).

Neste contexto, o Anexo é a DF por excelência para divulgar essas situações de “não continuidade”²³.

5.6. REGIME DE ACRÉSCIMO (PERIODIZAÇÃO ECONÓMICA)

O número 2.3.1 “Regime de periodização económica” previa:

“Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de periodização económica.”.

Esta disposição foi posteriormente alterada pela Declaração de Rectificação n.º 67-B/2009, de 11 de Setembro, passando este item a intitular-se “Regime de acréscimo”²⁴ com o seguinte teor:

“Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica).”.

O regime do acréscimo (periodização económica) corresponde ao princípio contabilístico “Da especialização (ou do acréscimo)”²⁵ do POC.



Note-se que a excepção sobre a informação de fluxos de caixa destina-se a salvaguardar a apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (Método Directo), a qual assenta em recebimentos e pagamentos (óptica de caixa) e não em rendimentos e gastos (óptica económica), respectivamente.

5.7. CONSISTÊNCIA DE APRESENTAÇÃO

O item 2.4.1 estabelece:

“A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras devem ser mantidas de um período para outro, a menos que:

- a) Seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação é mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NCRF aplicável; ou*
- b) Uma NCRF estabeleça uma alteração na apresentação.”.*

O item 2.4.2 do SNC estabelece que poderá ocorrer uma mutação na apresentação das demonstrações financeiras, se a mesma proporcionar informação fiável e mais relevante e desde que a comparabilidade não seja prejudicada. Ou seja, tal como no POC, no SNC o princípio “Da consistência” está intimamente ligado à característica qualitativa da “Comparabilidade”.

No caso de tal alteração na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa de acordo com o referido no item “2.7 – Informação comparativa”.

5.8. MATERIALIDADE E AGREGAÇÃO

O item 2.5.1 prevê:

“Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais quando podem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou do erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.”.

Do ponto 2.5.2 ressaltamos o seguinte:

“(…) Se uma linha do item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessa demonstração, seja nas notas do anexo (…).”.

Finalmente o número 2.5.3 determina:

“Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de apresentação específico contido numa NCRF não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.”.

5.9. MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (MDF)

De acordo com o item 3.1, os MDF são publicados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, o que aconteceu através da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, e refere-se às seguintes demonstrações financeiras:

- “a) Balanço;*
- b) Demonstração dos resultados (por natureza e por funções);*
- c) Demonstração das alterações no capital próprio;*
- d) Demonstração dos fluxos de caixa;*
- e) Anexo (divulgação das bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e divulgações exigidas pelas NCRF).”.*

Sublinhe-se que o item 3.2 clarifica que os MDF podem (carácter facultativo) também ser utilizados pelas entidades que se encontrem obrigadas ou que tenham usado a opção de aplicar as Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas pela UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

Esta clarificação torna-se imperiosa em virtude de as NIC não contemplarem modelos desenvolvidos dessas DF.

Note-se que situação idêntica ocorreu aquando da publicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que obrigou aquelas entidades à adopção das NIC a partir de 1 de Janeiro de 2005, tendo originado que a CNC disponibilizasse no seu sítio, a título meramente indicativo, os MDF para cumprimento dessas formalidades contabilísticas.

5.10. CÓDIGO DE CONTAS

O item 4.1 preceitua:

“É publicado através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, o Código de Contas (CC), que se pretende seja um documento não exaustivo, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;*
- b) O código de contas (lista codificada de contas); e*
- c) Notas de enquadramento.”.*

O Código de Contas foi, entretanto, publicado pela Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro.

De notar que as “Notas de enquadramento” se assemelham ao Capítulo 12 - “Notas explicativas” do POC.

O item 4.2 clarifica que o Código de Contas (CC) deve também ser adoptado pelas pequenas entidades que possam aplicar a NCRF-PE, a que se refere o Capítulo 6 do SNC, e pode (carácter facultativo), ainda, ser utilizado pelas entidades que se encontram obrigadas, ou que tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, face ao estabelecido nos n.os 2 e 4 do art.º 4.º do DL 158/2009.

6. Conclusões

O SNC foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, sendo apresentado como “Anexo” a esse diploma.

No presente artigo apresentámos alguns aspectos conceptuais e estruturais do SNC, efectuando, pontualmente, algumas referências comparativas ao actual “modelo POC”.

O SNC contempla a Estrutura Conceptual como um documento autónomo, publicado pelo Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro.

Uma das principais características conceptuais do SNC é a de que é mais baseado em princípios (conceitos) do que em regras, ao contrário do “modelo POC” assente mais em regras do que em princípios (conceitos). Ou seja, no SNC há um maior apelo aos aspectos conceptuais, traduzidos na Estrutura Conceptual e nas NCRF.

No que concerne concretamente às demonstrações financeiras, o SNC reforça os aspectos relacionados com a mensuração (valorimetria no POC) e, particularmente, o critério do “justo valor”, que aqui não aprofundamos, bem como a importância do Anexo como demonstração financeira complementar às restantes demonstrações financeiras (e não só do Balanço e da Demonstração dos resultados por naturezas, como acontece no POC).

O SNC prevê demonstrações financeiras desenvolvidas e reduzidas, estas últimas aplicáveis às Pequenas Entidades, as quais estão dispensadas da apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração das Alterações no Capital Próprio. Além disso, as Pequenas Entidades poderão, em alternativa às 28 NCRF, optar pela aplicação de uma só norma contabilística (NCRF-PE), a qual integra de forma reduzida 16 NCRF, sendo que as restantes 12 NCRF não são aplicáveis, a não ser que seja necessário suprir alguma lacuna que se considere materialmente relevante no conjunto das demonstrações financeiras da entidade. ■■■

¹ Disponível para download no nosso Portal INFOCONTAB — O Portal da Contabilidade em Portugal em www.infocontab.com.pt, no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 273”.

² O art.º 15.º do DL 158/2009 não se refere às 5 Interpretações Técnicas. No entanto, considerando a sua natureza, as mesmas consideram-se tacitamente revogadas.

³ PINHO FERREIRA, Ana Lúcia e PINTO FERREIRA, João Luís: A Opção por um Modelo de Normalização Contabilística, *Jornal de Contabilidade* n.º 380, de Novembro de 2008, p.p. 359-66. Este trabalho obteve o 1.º lugar do Prémio do concurso restrito do Prémio de Contabilidade “Luiz Chaves de Almeida” da APOTEC (Edição de 2007).

⁴ Nesta frase falta a referência a “Gastos” que, com certeza, os autores pretendiam invocar.

⁵ Relembramos que a alínea b) do n.º 1 art.º 6.º “Funções” do EOTOC prevê que o TOC deve assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, cujo conteúdo e alcance foram clarificados pelas alterações ao EOTOC introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, através da inclusão nesse articulado de um n.º 3.

⁶ “Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados” (ABDR) no POC. Tal como no POC, o SNC prevê um modelo de Anexo desenvolvido e outro reduzido, este último aplicável às entidades abrangidas pela NCRF-PE.

⁷ O Anexo abreviado (reduzido) aplicável às Pequenas Entidades (PE) apenas refere genericamente esta nota, i.e., não contém este texto.

⁸ Temos constatado em algumas realizações e em textos e artigos a referência a que o SNC é baseado em princípios e não em regras, o que não está de acordo com a nossa interpretação supra.

⁹ Em Portugal, apenas 9% das empresas estão sujeitas a revisão/auditoria as contas, pelo que apenas estas têm intervenção de outro profissional qualificado (ROC).

¹⁰ Relativamente à importância do Anexo, elaborámos dois artigos sob os títulos:

- “Em Prol da Dignificação do «Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados»”, *Eurocontas* n.º 34, de Janeiro de 1998, pp. 10-3 e Boletim da CROC n.º 13, de Outubro/Dezembro de 1997, pp. 21-5 e disponível para download no Portal INFOCONTAB no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 22”;

- “Contributo para a Elaboração do ABDR”, TOC n.º 58, de Janeiro de 2005, pp. 24-39 e disponível para download no Portal INFOCONTAB no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 146”.

¹¹ Na conferência OTOC/IDEFF, realizada no Porto no dia 31 de Outubro de 2009. Esta referência aparece também destacada na revista TOC n.º 116, de Outubro de 2009, p. 18.

¹² Face ao estabelecido no Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que alterou o POC, e que nos termos do art.º 15.º do DL 158/2009, ainda se encontra em vigor relativamente aos articulados não revogados por esta disposição.

¹³ Publicado na revista TOC n.º 91, de Outubro de 2007, pp. 42-56, disponível para download no nosso Portal INFOCONTAB nos menus “Sistema de Normalização Contabilística (SNC)” e “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 216”.

¹⁴ Sobre esta temática, elaborámos dois artigos sob os títulos:

- “A DC18 (Revista)”, *Guia do Contribuinte* n.º 37, de Setembro de 2005, pp. 1382-3 e *Jornal AIMINHO* n.º 62, de Outubro de 2005, p. 20 e disponível para download no nosso Portal INFOCONTAB no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por

Título/N.º 177”.

- “Comentários à DC18”, TOC n.º 67, de Outubro de 2005, pp. 22-7 e disponível para download no nosso Portal INFOCONTAB no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 176”.

¹⁵ O parágrafo 80 da Estrutura Conceptual define:

“80 — Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 81. Isso 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 ou na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento de tais itens não é rectificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.”.

¹⁶ Oposto ao reconhecimento. Por exemplo, quando se reconhece uma “perda por imparidade” de um activo, mais tarde a eventual “reversão da perda por imparidade” dá lugar a um “desreconhecimento”.

¹⁷ Ou valorização (ou valoração), associado aos “critérios de valorimetria” na linguagem POC (Capítulo 5). O parágrafo 97 da estrutura conceptual define:

“Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados...”.

¹⁸ A Demonstração dos Resultados por Funções passou a ser facultativa face ao estabelecido no n.º 3 do art.º 11.º do DL 158/2009.

¹⁹ Ou “resultado global”, ou “resultado total”, ou, ainda, “resultado extensivo”, traduzido da expressão anglo-saxónica “comprehensive income”.

²⁰ Tradução da expressão anglo-saxónica *true and fair view*.

²¹ Sob o título “A «IVA» na Contabilidade”, *Revista de Contabilidade e Finanças* n.º 80, de Janeiro/Março de 2005, pp. 5-6 e disponível para download no nosso Portal INFOCONTAB no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 138”. Sobre a IVA também elaborámos um outro artigo sob o título “O TOC Perante a «Imagem Verdadeira e Apropriada»”, *Eurocontas* n.º 51, de Julho de 1999, pp.38-9 e *Semanário Económico* n.º 658, de Agosto de 1999, p. 12 e disponível para download no nosso Portal INFOCONTAB no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 36”.

²² Esta frase não é da nossa autoria e aparece em diversos artigos sem identificação do autor.

²³ Embora o SNC não o sublinhe, nem tenha que o fazer dado que é uma norma contabilística, alertamos para o facto de o Órgão de Gestão ter que, simultaneamente, referir essa situação no relatório de gestão a elaborar nos termos dos art.os 65.º e 66.º do CSC.

²⁴ Esta era a expressão que constava do Projecto do SNC, pelo que a alteração foi considerada um erro.

²⁵ Enunciado da seguinte forma:

“Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.”.