

A utilização supletiva das NIC no âmbito da Directriz Contabilística n.º 18

Por Lino Bailão

Recorrendo a exemplos retirados da sua experiência pessoal, o autor mostra que o normativo contabilístico português pode ser insuficiente para se obter uma completa fundamentação de determinadas questões e omissos em relação a matérias contabilísticas que surgem em pequenas ou mesmo micro-empresas.



Levando a cabo o seu «Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização contabilística», datado de 2003, o Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística aprovou, em 3 de Julho de 2007, o novo modelo contabilístico a que chamou Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que aguarda apreciação do Governo. Este novo modelo, ade-

rente ao modelo do IASB (*International Accounting Standards Board*) adoptado na União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as directivas contabilísticas comunitárias, baseia-se em princípios e não em regras, e pretende dar respostas a deficiências do actual modelo baseado no POC, identificadas no já referido projecto de 2003, designadamente, a desactualização e insuficiência das normas contabilísticas portuguesas actuais face à dinâmica das alterações e inovações a nível internacional.

Neste trabalho iremos apresentar algumas situações concretas recolhidas em PME, onde colaborámos na realização de trabalhos de revisão/auditoria, para cuja solução se verificou ser útil ou necessária a utilização supletiva das NIC e, através delas, ilustrar (com protecção da confidencialidade) algumas omissões do POC e directrizes contabilísticas, comprovando a insuficiência das actuais normas portuguesas em algumas situações ocorridas em empresas de pequena dimensão.

O referencial contabilístico português

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Ju-

nho, passaram a coexistir em Portugal dois referenciais contabilísticos:

- O das Normas Internacionais de Contabilidade, tal como definidas nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho; e
- O do normativo contabilístico nacional, aprovado no uso das competências dos órgãos normalizadores em Portugal.

O referencial das NIC é de aplicação obrigatória apenas às contas consolidadas das sociedades cotadas e de aplicação opcional para as contas individuais das sociedades cotadas ou outras sociedades incluídas no âmbito da consolidação das empresas que apliquem as NIC. O normativo nacional é aplicável às restantes situações.

O normativo nacional, constituído fundamentalmente pelo POC e directrizes contabilísticas, foi complementado com a emissão da Directriz Contabilística n.º 18 – Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites, em 1996, revista em Junho de 2005, que veio estabelecer uma hierarquia para o uso dos PCGA, a saber:

- Os constantes do Plano Oficial de Contabilidade;
- Os constantes das directrizes contabilísticas e respectivas interpretações técnicas; e, supletivamente, pela ordem indicada, as:
 - Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
 - Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

Esta directriz veio permitir que as lacunas do normativo nacional pudessem ser colmatadas com o

recurso às NIC. É claro que o recurso às NIC, neste contexto, tem de ter em conta o disposto na DC n.º 18 e as restrições nela impostas pelo que deve, em princípio, ser limitado às questões não tratadas pelo POC, directrizes contabilísticas e interpretações técnicas, ou a conceitos não definidos nesses normativos. O recurso às NIC para selecção de opções ou orientações que contrariem disposições existentes no normativo nacional, constitui uma derrogação desse normativo e, como tal, deve ser adequadamente divulgado no anexo ao balanço e demonstração de resultados.

O tratamento contabilístico de subsídios

A seguinte situação ocorreu numa micro-empresa do sector livreiro: a empresa contabilizou na conta 788 – Outros proveitos financeiros, uma quantia correspondente a uma diferença de 50 por cento entre o montante facturado por alguns fornecedores de livros franceses e o montante efectivamente pago pela empresa. O movimento foi suportado por uma comunicação de uma entidade denominada *Centre National du Livre* (CNL), referindo as quantias pagas aos fornecedores que designava como *subvention*. O CNL é uma entidade pública que tem como objectivo a promoção cultural, financiada pelo Estado francês. Entre várias acções de promoção da cultura francesa, o CNL apoia a aquisição de livros franceses por livreiros estrangeiros que apresentem uma candidatura a esses apoios. Essa candidatura é avaliada de acordo com critérios de elegibilidade definidos, a saber: o livreiro tem de comprovar que já desenvolve a actividade de venda de livros franceses há pelo menos seis meses, tem de encomendar pelo menos três exemplares por título, as encomendas por editor não podem ultrapassar 25 por cento do total e os livros elegíveis devem ser adquiridos após a candidatura e expostos para venda na loja do livreiro. A candidatura é acompanhada de facturas pró-forma dos editores com a discriminação dos livros a adquirir. O apoio concedido depende do volume de compras que o livreiro se propõe efectuar estabelecendo-se um *plafond* para esse apoio. O apoio tem a forma de um crédito para compras ao preço de exportação e o valor da subvenção não pode ultrapassar 50 por cento dessas compras, pelo que o livreiro tem sempre de comprar pelo

menos o dobro do montante subvencionado. O CNL paga aos editores o valor da subvenção após comprovação pelo livreiro do pagamento da parte não subvencionada. Como qualificar esta situação? Qual o tratamento contabilístico adequado?

Na nota explicativa da conta 74 - Subsídios à exploração, o POC refere o seguinte: «Verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereçam dúvidas.»

Não há nesta definição nenhuma referência expressa à entidade que concede as verbas pelo que parece que poderá ser qualquer entidade pública ou privada, nem há existência de condições a cumprir pela empresa beneficiária, como é geralmente a norma para atribuição de subsídios de origem estatal.

A IAS 20 define subsídios do governo como «auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma empresa em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da empresa.» Para efeitos da aplicação da norma inclui-se na definição de governo o próprio governo, agências do governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

Parece-nos que, sem contrariar o estabelecido no POC, a definição da IAS 20 – Subsídios do Governo, vem ajudar-nos a esclarecer algumas questões, dada a sua maior precisão, nomeadamente as seguintes:

a) o facto de ser uma entidade pública francesa e não o Estado português a beneficiar a empresa.

De acordo com a IAS 20, a nacionalidade da agência governamental não é decisiva. A classificação como subsídio do governo depende da condição de entidade pública de quem o concede e não do seu carácter nacional ou internacional;

b) o apoio do CNL não é entregue directamente à empresa portuguesa, mas antes aos fornecedores franceses desta empresa.

A expressão utilizada pelo POC, «verbas concedidas à empresa» poderia, numa interpretação mais restritiva, conduzir à conclusão que tais verbas teriam de ser entregues directamente à empresa.

A IAS 20 refere-se a auxílios do governo na forma de transferência de recursos, o que nos parece

mais apropriado, já que essa transferência de recursos pode ser realizada pela entidade pública que concede o subsídio de forma directa, entregando um montante em dinheiro directamente à empresa ou, como neste caso, de forma indirecta, substituindo-se à empresa no pagamento de parte do preço dos livros e reduzindo dessa forma o custo de aquisição desses livros.

c) a exigência do cumprimento de certas condições para efeitos da atribuição do subsídio à empresa.

É esta a norma na atribuição de subsídios com dinheiro público. O POC não faz referência à necessidade de cumprimento de quaisquer condições pelo beneficiário, mas face à realidade portuguesa e de outros países europeus, há que reconhecer que raras vezes a atribuição de um subsídio de origem estatal não será titulada por um contrato onde se impõem condições a cumprir, tendo em conta os objectivos dos programas ao abrigo dos quais tais subsídios são atribuídos. A segunda parte da definição de subsídio do governo da IAS 20 é assim aplicável ao caso concreto, já que a atribuição do apoio pelo CNL depende do cumprimento pela livraria portuguesa de várias condições passadas e futuras, como já referido. A empresa obtém o subsídio ao cumprir as condições de acesso e ao satisfazer as obrigações previstas. Deve, por conseguinte, ser balanceado com os custos associados que se destina a compensar. No caso concreto da empresa livreira, só deve ser reconhecido como proveito o montante de subsídio correspondente aos livros subvencionados que foram efectivamente vendidos durante o exercício. O que significa que a restante verba deve ser diferida numa conta 274 - Proveitos diferidos, a reconhecer como proveito à medida que os livros subsidiados forem vendidos.

Por último, quais os critérios a utilizar para reconhecimento do subsídio? Deverá ser reconhecida apenas a quantia que o CNL efectivamente liquidar aos livreiros, o montante que for adquirido aos fornecedores, o valor do *plafond* atribuído à livraria portuguesa, ou a quantia paga pela livraria portuguesa aos seus fornecedores relacionada com livros subvencionados?

Os critérios para reconhecimento de subsídios não estão definidos no normativo nacional pelo que existe neste ponto uma omissão, a ser colmatada pelas NIC, de acordo com a DC n.º 18. A IAS 20 refere, no seu parágrafo 7, «os subsídios do governo, incluindo subsídios não-monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a) a empresa cumprirá as condições a eles associadas; e
- b) os subsídios serão recebidos.»

Ora, neste caso, as condições a cumprir pela empresa livreira para que o CNL efectue o pagamento aos seus fornecedores, são:

- a aquisição de um montante de livros franceses que seja pelo menos o dobro do montante atribuído;
- o pagamento efectivo da parte não subvencionada.

No entanto, a atribuição da subvenção é anual, ou seja, aplica-se às compras efectuadas num dado ano, mesmo que o pagamento só ocorra no ano seguinte, pelo que o montante do subsídio a reconhecer deve ser o que corresponde ao total de livros efectivamente comprados no ano, mesmo que o pagamento da parte não subvencionada e o correspondente pagamento do CNL só ocorra no ano seguinte, a menos que alguma circunstância faça prever que o pagamento da parte não subvencionada não será efectuado.

Tendo em conta as conclusões acima expostas, a empresa livreira deveria adoptar os seguintes procedimentos para corrigir a incorrecta contabilização efectuada:

- a) Determinar qual o valor da subvenção a que efectivamente tem direito em função dos livros elegíveis adquiridos;
- b) determinar qual o custo de aquisição dos livros subvencionáveis durante o exercício corrente que efectivamente foram vendidos. O montante a reconhecer como proveito no exercício corrente será metade deste valor;
- c) contabilizar a crédito da conta 74 o montante do subsídio correspondente aos livros subvencionados vendidos (50 por cento do custo). Esse crédito será efectuado através da reclassificação das quantias que se encontram contabilizadas na conta 788 ajustadas, para mais ou para menos, em função do valor determinado em b). Esse ajustamento será feito por contrapartida da conta 274.
- d) Contabilizar a diferença entre o valor determinado em a) e o montante que o CNL já pagou aos fornecedores, a crédito de uma conta 274 - Proveitos diferidos, e a débito de uma conta 268, pois essa quantia será paga pelo CNL quando a empresa pagar aos fornecedores.

O tratamento contabilístico dos swaps de taxa de juro

Este é um tema ainda não tratado no normativo português. Apesar de, certamente, não ser muito

frequente na vida das pequenas empresas, a envolvimento com financiadores sofisticados pode obrigar à sua ocorrência. Foi isso que aconteceu a uma pequena empresa do sector da construção, como se descreve de seguida:

A empresa celebrou um contrato de empréstimo com uma entidade financeira no valor de cinco milhões de euros a 15 anos, à taxa Libor + *spread*. A instituição financeira impôs como condição para a realização do contrato, para além de uma garantia real (hipoteca sobre imóveis), também a celebração de um contrato de *swap* de taxa de juro entre a empresa e uma outra instituição financeira nas seguintes condições:

- Valor nocional inicial de 5 000 000 euros;
- Empresa paga à instituição financeira taxa fixa de 4,5%;
- Empresa recebe da instituição financeira à taxa Libor;
- Datas de vencimento de juros do empréstimo coincidentes com as datas do *swap*;
- O valor nocional reduz-se no montante exacto das amortizações financeiras e nas mesmas datas;
- Contrato de *swap* tem duração de 15 anos.

Aquando da primeira data de vencimento dos juros do empréstimo e do *swap*, a empresa contabilizou como custo financeiro os juros do empréstimo e os juros teóricos calculados pela instituição financeira à taxa fixa e como proveito financeiro os juros calculados à taxa variável. A empresa pagou relativamente ao *swap* a diferença entre os juros à taxa fixa e os juros à taxa variável.

Qual o tratamento contabilístico apropriado?

Dada a inexistência em Portugal de normativo sobre esta matéria, e de acordo com a DC n.º 18, deve recorrer-se às NIC aplicáveis. O tratamento contabilístico de operações de cobertura de risco é abordado na IAS 39 – Instrumentos financeiros: reconhecimento e valorização.

De acordo com a definição da IAS 39, um derivado é um instrumento financeiro com todas as três seguintes características:

- O seu valor altera-se em resposta às alterações numa variável subjacente;
- não há um investimento líquido inicial;
- as liquidações ocorrem em datas futuras;

Um *swap* de taxa de juro apresenta todas estas características pelo que é um instrumento financeiro derivado, transaccionado em mercados de

balcão (*over-the-counter*) e, normalmente, feito à medida das necessidades dos utilizadores. (Rodrigues *et al*, 2003).

De acordo com a IAS 39, os *swaps* de taxa de juro podem ter um carácter especulativo ou podem ser *swaps* de cobertura. De acordo com a norma podem existir dois tipos de cobertura: cobertura de justo valor e cobertura de fluxos de tesouraria. O parágrafo AG103 da IAS 39 refere, como exemplo de uma cobertura de fluxo de caixa, o uso de um *swap* para alterar a dívida de taxa flutuante para dívida de taxa fixa, que é justamente o que acontece neste caso concreto. As condições aplicáveis à cobertura de fluxos de tesouraria são as seguintes de acordo com Rodrigues *et al* (2003):

- o valor nocional do *swap* coincide com o montante do passivo subjacente;
- o justo valor do *swap* no início da relação de cobertura é zero;
- a taxa fixa é a mesma ao longo do período e a taxa variável é baseada no mesmo índice e inclui o mesmo ou nenhum ajustamento;
- todos os pagamentos ou recebimentos de juros variáveis associados ao passivo financeiro são denominados como elementos cobertos e não existe pagamento de juros para além do termo do *swap*;
- As datas de reavaliação coincidem com as da taxa variável do passivo financeiro.

Todas estas condições são cumpridas no caso em análise pelo que se está perante um *swap* para cobertura de fluxos de tesouraria.

Tratamento contabilístico preconizado

O reconhecimento em resultados das perdas e ganhos de um *swap* é a contabilização preconizada para *swaps* especulativos. No caso de um *swap* de cobertura de fluxos de tesouraria o *swap* torna-se um passivo se a taxa de juro de mercado for menor que a taxa fixa e esse passivo é registado por contrapartida de capitais próprios. Inversamente, se a taxa de juro de mercado for maior que a taxa fixa o *swap* torna-se um activo que também deve ser registado por contrapartida de capitais próprios. Posteriormente, o activo ou passivo é reduzido pelos pagamentos/recebimentos da cobertura durante o período contabilístico. À medida que são registados os pagamentos/recebimentos são transferidos os ga-

nhos/perdas de capital próprio para resultados. (Rodrigues *et al*, 2003).

Lima Rodrigues (1998) sugere a utilização de uma conta bipolar, subconta da 268 - Devedores e credores diversos para a contabilização do activo ou passivo gerada pelo *swap*.

A definição de activo

Não existe no normativo nacional uma definição de activo. A situação seguinte ilustra a utilidade desse conceito e a necessidade de recorrer às NIC devido a essa omissão do normativo nacional.

Uma pequena empresa do sector da construção celebrou, em Dezembro de 2005, um contrato para aquisição, por três milhões e 500 mil euros, de 10 mil acções com o valor nominal de 50 mil euros, correspondentes a mais de 50 por cento do capital da empresa adquirida. A empresa adquirida era detentora de um terreno licenciado para utilização industrial. O contrato estabelecia que a empresa adquirente passava, de imediato, a beneficiar de todos os direitos inerentes às acções, incluindo o de participar com direito de voto na próxima assembleia-geral. No entanto, a adquirente beneficiava contratualmente de uma cláusula de rescisão, caso não fosse aprovada no prazo de 36 meses a alteração do licenciamento do terreno de industrial, situação que à data se verificava, para habitação e escritórios, na sequência da aprovação da alteração do plano director municipal do concelho onde o terreno se situa.

O pagamento do preço foi diferido para a data de aprovação da alteração do licenciamento, estendendo-se por um período de 24 meses após essa data, à excepção de um sinal de 10 mil euros pago na data do contrato.

As acções adquiridas foram reconhecidas pela empresa como activo em investimentos financeiros pelo valor de três milhões e 500 mil euros e um passivo no valor de três milhões e 490 mil euros foi também reconhecido. No anexo ao balanço e demonstração de resultados nenhuma referência foi feita ao negócio.

A questão que se coloca é se deveriam ou não ser reconhecidos o activo e passivo eventualmente resultantes do contrato e quais as divulgações apropriadas à situação.

Enquadramento contabilístico

Trata-se aqui de um contrato para aquisição de um activo sujeito a uma cláusula de reversão dependente de um acontecimento futuro e incerto, por

não estar na dependência da vontade das partes. O POC não contém nenhuma definição de activo ou de passivo nem está nele preconizado qualquer tratamento contabilístico para uma situação deste tipo. Tal definição também não se encontra nas directrizes contabilísticas.

A Directriz Contabilística n.º 18 permite a solução do problema pelo recurso às NIC. Essa definição encontra-se na IAS 38 – Activos intangíveis e é a seguinte: «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.»

Vejam, então, se as acções objecto do contrato do caso em análise constituem um activo para a entidade.

As acções são, sem dúvida, um recurso controlado pela empresa que as adquire pelo contrato, já que passa, de imediato, a beneficiar de todos os direitos inerentes às acções, incluindo o de participar com direito de voto na próxima assembleia-geral. A cláusula que permite a rescisão do contrato funciona a favor da empresa adquirente pelo que não afecta o controlo da empresa sobre as acções. A dúvida coloca-se relativamente aos benefícios económicos que podem, ou não, vir a fluir para a entidade.

Dada a desproporção entre o valor nominal das acções e o preço contratado bem como as condições de pagamento e a própria cláusula de rescisão, é razoável concluir que o valor do negócio dependia inteiramente da obtenção da alteração do licenciamento. A obtenção de benefícios económicos futuros pela entidade adquirente das acções dependia, por isso, de um processo de licenciamento que não estava inteiramente no controlo de qualquer das entidades intervenientes, já que dependia, em primeiro lugar, de uma alteração favorável do plano director municipal seguida da aprovação da alteração do licenciamento, alterações que teriam de ocorrer dentro do período de 36 meses para que a cláusula de rescisão não fosse accionada.

Por outro lado, dado que o terreno é o único activo da sociedade adquirida, não era expectável a obtenção de benefícios económicos antes da obtenção da alteração do licenciamento, pelo que o exercício dos direitos enquanto accionista não produziria previsivelmente qualquer rendimento. O negócio assemelha-se, de certo modo, à aquisição por 10 mil euros de uma opção de tipo americano para aquisição de 10 mil acções de uma sociedade com um terreno licenciado para habitação e escritórios, com um prazo de exercício de 36 meses e um preço de exercício de 349 euros/

/acção. Se o licenciamento ocorrer dentro do período de 36 meses, a entidade paga o preço, caso contrário acciona a cláusula de rescisão e nada tem a pagar. Portanto, as acções que foram objecto do contrato não parecem satisfazer a definição de activo, pelo menos na data do contrato.

No seu parágrafo 9, a Directriz Contabilística n.º 29 define activo contingente como «...um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa...» e passivo contingente como «...uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa...» Estas definições são a transcrição das definições constantes do parágrafo 10 da IAS 37. Tendo em conta as considerações acima expressas e as definições de activo contingente e de passivo contingente, parece-nos que no caso concreto se estará em presença de um activo contingente (as acções da empresa) e um passivo contingente (preço a pagar por elas). Com efeito, dada a cláusula de resolução existente no contrato, só no decurso dos 36 meses nele previstos se poderá saber se as acções passarão ou não a pertencer definitivamente ao activo da empresa, o que só acontecerá caso ela não accione a cláusula de rescisão, o que por sua vez depende de terem sido aprovadas dentro desse período as alterações que permitirão a alteração do licenciamento do terreno. Também o passivo só se confirmará com o não accionamento da cláusula de rescisão no final dos 36 meses, pois só a partir desse momento a empresa terá de efectuar o pagamento das acções, nada havendo a pagar caso accione a cláusula de rescisão.

De acordo com os parágrafos 27 e 31 da IAS 37, os passivos contingentes e os activos contingentes não devem ser reconhecidos no balanço.

De acordo com o parágrafo 86 da IAS 37 a menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, a entidade deve divulgar à data do balanço uma breve descrição da natureza do passivo contingente e das incertezas relacionadas com a quantia e o momento da ocorrência do exfluxo financeiro.

Relativamente ao activo contingente, só deve ser divulgado caso seja provável a ocorrência de benefícios económicos para a empresa (parágrafo 89 da IAS 37).

Activos intangíveis

O normativo português denota alguma insuficiência e pouca clareza no tratamento dos activos intangíveis (imobilizado incorpóreo) o que, por vezes, gera alguma confusão nos técnicos das empresas quando é necessário qualificar algumas despesas. Veja-se a seguinte situação: uma pequena empresa contabilizou na conta 432 – Despesas de investigação e de desenvolvimento, uma quantia materialmente relevante referente a despesas com a certificação de qualidade. A empresa não dispõe de nenhum estudo ou plano que permita avaliar os efeitos económicos dessa certificação de qualidade.

A questão que se colocou foi a seguinte: as despesas com certificação de qualidade são um activo intangível (imobilizado incorpóreo na terminologia do POC) ou um gasto?

Enquadramento contabilístico

O normativo português não apresenta uma definição clara de activo intangível. A nota explicativa da conta 43 - Imobilizações incorpóreas, refere que a conta «integra as imobilizações intangíveis, englobando, nomeadamente, direitos e despesas de constituição, arranque e expansão.» A nota explicativa da conta 432 - Despesas de investigação e de desenvolvimento refere: «Esta conta engloba as despesas associadas com a investigação original e planeada, com o objectivo de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos, bem como as que resultem da aplicação tecnológica das descobertas, anteriores à fase de produção.» Face à nota explicativa, é certo que as despesas com a certificação de qualidade não são despesas de investigação e desenvolvimento, pelo que a contabilização efectuada pela empresa é inapropriada.

O processo de certificação de qualidade consiste na implementação de um sistema de gestão de qualidade de acordo com uma norma internacionalmente aceite e a certificação desse sistema por um organismo independente. A implementação do Sistema de Gestão da Qualidade e a sua

certificação têm como objectivo permitir que a organização consiga comprovar a sua capacidade para fornecer produtos ou serviços de qualidade. Não parece enquadrar-se em nenhuma das subcontas previstas no POC embora a conta 431 – despesas de instalação, caso se comprovasse a sua qualidade de activo intangível, seja aquela em que eventualmente poderia ser inserido, já que o POC não parece permitir a criação de outras subcontas para além das quatro existentes. Mas tratar-se-á de um activo intangível? Na falta de uma definição clara do normativo português, e por força da Directriz Contabilística n.º 18, poderemos utilizar a definição constante da IAS 38 – Activos intangíveis (revista em 2004).

De acordo com a definição dessa norma «um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física.» A norma define ainda activos monetários como «dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro» pelo que activos não monetários serão activos além do dinheiro e dos activos a receber numa quantia de dinheiro fixa ou determinável.

Tendo em conta a definição de activo já anteriormente mencionada, e conjugando-a com a definição de activo intangível, concluímos que há três condições básicas a cumprir para satisfazer a definição de activo intangível: identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros.

Um activo intangível é identificável se:

- a) For separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou
- b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Ora, no caso em presença, as despesas com a certificação de qualidade não são separáveis da entidade, já que esta não pode vender, transferir, licenciar, alugar ou trocar a certificação de qualidade. Também não resultam de direitos contratuais ou legais pelo que, de acordo com a definição da IAS 38, não satisfaz o critério de identificabilidade.

A empresa tem, obviamente, controlo sobre o recurso em causa uma vez que quaisquer benefícios económicos decorrentes da certificação de qualidade fluirão para a empresa, que tem exclusividade na utilização desse recurso.

Já no que se refere à existência de benefícios económicos futuros, não existe nenhum estudo ou plano que permita comprovar que a certificação de qualidade da empresa conduzirá a esse fluir de benefícios económicos no futuro. Embora a despesa tenha em vista a obtenção de benefícios económicos futuros, nenhuma evidência existe de que tal venha a ocorrer.

O normativo português também é omissivo relativamente aos critérios de reconhecimento dos activos intangíveis. A norma IAS 38 exige que só haja reconhecimento de um activo intangível se a entidade demonstrar:

- que é satisfeita a definição de activo intangível;
- que é provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade
- que o custo do activo pode ser fiavelmente mensurado.

As despesas com a certificação de qualidade não satisfazem, no caso concreto, a definição de activo intangível nem a entidade está em condições de demonstrar que é provável que fluam para a empresa benefícios económicos. Conclui-se que as despesas de certificação não devem ser reconhecidas como uma imobilização incorpórea mas como gastos.

Conclusão

Com este trabalho pretendemos demonstrar com exemplos retirados na nossa experiência que o normativo contabilístico português pode, por vezes, ser insuficiente para se obter uma completa fundamentação de determinadas questões e omissivo em relação a algumas matérias contabilísticas que surgem em pequenas ou até micro-empresas.

É verdade que as situações aqui relatadas não são recorrentes nas pequenas empresas, nem os exemplos apresentados são uma amostra significativa dessas situações, mas quando ocorrem, verifica-se que, de uma maneira geral e de acordo com a nossa experiência, o tratamento que lhes é dado não é o mais adequado.

O facto de a necessidade de recorrer às normas internacionais não ser muito frequente nessas empresas pode ser uma explicação possível. ■

(Texto recebido pela CTOC em Março de 2007)

Bibliografia

Disponível para consulta no *site* da CTOC (www.ctoc.pt).