

Norma Internacional de Contabilidade [NIC 8]

Resultados líquidos do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas

*Eduardo Manuel Lopes de Sá e Silva **

OBJECTIVO

O objectivo geral desta norma é o de contribuir para a consistência e, conseqüentemente, para a comparabilidade na preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras.

ÂMBITO DA NORMA

Esta norma deve ser aplicada na apresentação do resultado das actividades ordinárias e rubricas extraordinárias na demonstração dos resultados e na contabilização de alterações nas estimativas contabilísticas, de erros fundamentais e de alterações de políticas contabilísticas.

ENQUADRAMENTO

NA ESTRUTURA CONCEPTUAL

- A demonstração dos resultados faz parte integrante de um conjunto completo de demonstrações financeiras, concorrendo para o objectivo destas (utilidade da informação na tomada de decisões económicas).
- A informação prestada pela DR permite analisar o desempenho de uma entidade e possibilita a formulação de expectativas futuras sobre a capacidade daquela em gerar fluxos de caixa.

Mensuração do desempenho

A mensuração do desempenho através do lucro (resultado líquido) de um determinado período baseia-se

nos rendimentos (proveitos) e nos gastos reconhecidos nesse período.

Medidas de desempenho:

- lucro (resultados líquidos);
- rendibilidade do activo;
- resultado por acção;

Rendimentos (proveitos)

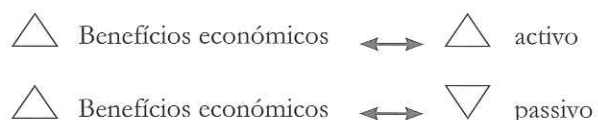
Os rendimentos (proveitos) constituem aumentos de benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos do capital próprio, e que não sejam relacionados com contribuições dos participantes no capital, englobando o rédito e os ganhos.

Gastos (custos)

Os gastos constituem diminuições de benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou esgotamento de activos ou de incorrência de passivos que determinem diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições a participantes nesse capital próprio, englobando os gastos e as perdas.

Reconhecimento dos rendimentos

Os rendimentos (proveitos) são reconhecidos na demonstração dos resultados quando, no mesmo momento:

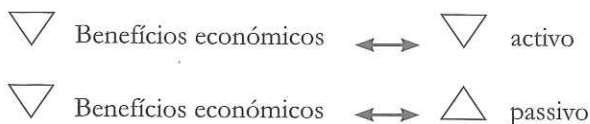


(variações quantificáveis com fiabilidade)

* Doutorado em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidade da Corunha, licenciado e mestre em Economia pela FEUP. Artigo extraído do livro *Normas Internacionais de Contabilidade, da Teoria à Prática*, 2004, Edições Vida Económica.

Reconhecimento dos gastos

Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando, no mesmo momento:



(variações quantificáveis com fiabilidade)

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

AS IAS mais relevantes

- IAS 8 - resultados do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas
- IAS 18 - réditos
- IAS 33 - resultados por acção

AS IFRS /SIC (normas interpretativas) mais relevantes:

- SIC 18 - consistência: métodos alternativos (IAS 8)
- SIC 29 - divulgações: acordos de concessão de serviços (IAS 18)
- SIC 31 - rédito: transacções de troca envolvendo serviços de publicidade (IAS 18)
- SIC 24 - resultados por acção: instrumentos financeiros e outros contratos que possam ser liquidados em acções (IAS 33)

DEFINIÇÕES

- **Rubricas extraordinárias** são rendimentos (proveitos) ou gastos que provêm de acontecimentos ou transacções que sejam claramente distintas das actividades ordinárias da empresa e, por isso, não se espera que ocorram com frequência ou regularidade.
- **Actividades ordinárias** são quaisquer actividades de que se encarregue uma empresa como parte dos seus negócios e outras actividades relacionadas em que a empresa se comprometa em desenvolver, inerentes a, ou provenientes dessas actividades.
- **Erros fundamentais** são erros descobertos no período corrente que sejam de tal forma significantes que as demonstrações de um ou mais períodos anteriores deixem de se poder considerar como tendo sido fiáveis na data da sua emissão.
- **Políticas contabilísticas** são os princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas adoptados por uma empresa na preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

RESULTADOS LÍQUIDOS DO EXERCÍCIO

Todas as rubricas de proveitos e custos reconhecidas num período devem ser incluídas na determinação do resultado líquido do período a menos que uma NIC exija ou permita considerar de outra maneira.

Assim sendo, a NIC 8 (a que está a ser tratada) permite que duas circunstâncias possam ser excluídas do resultado líquido:

- a correcção de erros fundamentais;
- o efeito de alterações nas políticas contabilísticas.

O resultado líquido do período compreende as seguintes componentes, devendo ser divulgadas separadamente:

- resultado líquido das actividades ordinárias;
 - rubricas extraordinárias.
- Exemplos de rubricas extraordinárias:
- expropriações de activos;
 - calamidades naturais.

RESULTADO LÍQUIDO DAS ACTIVIDADES OPERACIONAIS

Quando as rubricas de proveitos e custos contidos nos resultados das actividades sejam de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa no período, a natureza e quantia de tais rubricas devem ser separadamente divulgadas.

Exemplos:

- redução do valor dos inventários para o valor realizável líquido;
- alienações de rubricas de activos fixos tangíveis;
- liquidações de pleitos.

ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS

Como consequência das incertezas inerentes às actividades empresariais, muitas rubricas das demonstrações financeiras não podem ser medidas com precisão, podendo ser só estimadas.

Muitas vezes, é difícil distinguir entre uma alteração nas políticas contabilísticas e uma alteração numa estimativa contabilística. Em tais casos, a alteração é tratada como uma alteração numa estimativa contabilística com divulgação apropriada.

O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística deve ser incluído na mesma classificação da demonstração de resultados líquidos que foi previamente usada para a estimativa.

O efeito de uma alteração a uma estimativa contabilística não constitui um erro e deve ser apresentado na respectiva rubrica da demonstração dos resultados utilizada inicialmente para a divulgação da estimativa: o efeito deve ser considerado: (1) no período da alteração, se esta apenas afectar o período; (2) no período da alteração e nos períodos futuros, se aquela afectar ambos.

Deve ser divulgada a natureza e o valor de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito materialmente relevante no período corrente ou que se espere que tenha um efeito materialmente relevante nos períodos subsequentes. Se for impraticável quantificar a quantia, este facto deve ser divulgado.

ERROS FUNDAMENTAIS

Há que distinguir erros que são resultado de erros matemáticos, erros da aplicação de políticas contabilísticas, má interpretação dos factos, fraudes ou descuidos que têm um efeito de tal significado nas demonstrações financeiras de um ou mais períodos anteriores que essas demonstrações financeiras não podem ser consideradas fiáveis à data da sua emissão. Os primeiros são normalmente incluídos na determinação dos resultados líquidos do período corrente. Os erros fundamentais devem implicar o ajustamento do saldo de reabertura dos resultados retidos (Reservas livres ou Resultados transitados).

A informação comparativa deve ser reexpressa, a menos que seja impraticável fazê-lo.

DIVULGAÇÃO DOS ERROS FUNDAMENTAIS

Deve ser divulgada a seguinte informação:

- a natureza do erro fundamental;
- a quantia da correcção no período corrente e para cada período anterior apresentado;
- a quantia da correcção relacionada com períodos anteriores aos incluídos na informação comparativa;
- o facto de que a informação comparativa foi reexpressa ou que foi impraticável fazer isso.

TRATAMENTO ALTERNATIVO PARA OS ERROS FUNDAMENTAIS

É permitida a correcção de um erro fundamental na determinação do resultado líquido do período corrente. Porém, informação adicional deve ser apresentada em colunas separadas, para mostrar o resultado do período corrente e de quaisquer períodos anteriores apresentados como se o erro fundamental tivesse sido corrigido no período em que foi feito.

Caso 8.1.:

Em N, a empresa A verificou que produtos vendidos durante o exercício N-1, no montante de 6500 euros, foram considerados no inventário à data de 31/12/N-1.

ERRO: TRATAMENTO DE REFERÊNCIA

Demonstração de resultados	N	N-1	N-1 (ajustado)	
Vendas	104 000	73 500	73 500	
Custo de Vendas	-80 000	-53 500	-60 000:	+6 500
Lucro (resultado) das actividades ordinário antes de impostos	24 000	20 000	13 500	
Imposto s/ rendimento (30%)	-7 200	-6 000	-4 050	
Lucro (resultado) líquido	16 800	14 000	9 450	
Resultados transitados				
Resultados transitados (saldo de abertura)	34 000	20 000	20 000	
Correcção do erro fundamental (líquido de impostos)	-4550	0	0:	29 450-34 000
Resultados transitados (saldo de abertura ajustado)	29 450	20 000	20 000	
Lucro (resultado) líquido	16 800	14 000	9450	
Resultados transitados (saldo final)	46 250	34 000	29 450	

Notas às demonstrações financeiras

- a natureza do erro fundamental:

Em N, a empresa A verificou que produtos vendidos durante o exercício N-1 foram considerados no inventário à data de 31/12/N. Desta forma, o resultado líquido apresentado pela empresa em N-1 encontra-se empolado no valor líquido de imposto do erro em questão.

- montante da correcção com impacto no período corrente e em períodos anteriores apresentados nas demonstrações financeiras do período corrente em N: correcção do saldo de abertura de resultados transitados = $6500 \times 70\% = 4550$

em N-1: correcção do custo das vendas = 6500
em N-1: correcção do imposto sobre o rendimento = 1950

- montante da correcção relacionada com períodos anteriores aos considerados na informação comparativa: não aplicável
- informação comparativa ajustada: foi ajustada a demonstração dos resultados do ano N-1 e foi corrigido o saldo de abertura da rubrica de resultados transitados do ano N, i.e., o saldo final de N-1.

ERRO: TRATAMENTO ALTERNATIVO

Demonstração de resultados	N	N-1	pro-forma (ajustada)	
			N-1	
Vendas	104 000	73 500	104 000	73 500
Custo de Vendas	-86 500	-53 500	-80 000	-60 000
Lucro (resultado) das actividades ordinário antes de impostos	17 500	20 000	24 000	13 500
Imposto s/ rendimento (30%)	-5 250	-6 000	-7 200	-4 050
Lucro (resultado) líquido	12 250	14 000	16 800	9 450
Resultados transitados				
Resultados transitados (saldo de abertura)	34000	20 000	34000	20 000
Correcção do erro fundamental (líquido de impostos)	0	0	-4 550	0
Resultados transitados (saldo de abertura ajustado)	34 000	20 000	29 450	20 000
Lucro (resultado) líquido	12 250	14 000	16 800	9 450
Resultados transitados (saldo final)	46 250	34 000	46 250	29 450

80 000+6 500

53 500+6500

Notas às demonstrações financeiras

- natureza do erro fundamental

Em N, a empresa A verificou que produtos vendidos durante o exercício N-1 foram considerados no inventário à data de 31/12/N. Desta forma, o resultado líquido apresentado pela empresa em N-1 encontra-se empolado no valor líquido de imposto do erro em questão.

- montante da correcção reconhecida no resultado líquido do período corrente:
em N: correcção do custo das vendas = 6500;
em N: correcção do imposto sobre o rendimento = 1950.

- montantes das correcções incluídas em cada período para o qual a informação comparativa tenha sido reexpressa, a título pró-forma, e para os períodos anteriores aos considerados nessa informação em N-1: correcção do custo das vendas (ajustado) = 6500
em N-1: correcção do imposto sobre o rendimento (ajustado) = 1950

ALTERAÇÕES DE POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS – ADOÇÃO DE UMA IAS (NIC)

Uma alteração de uma política contabilística originada pela adopção de uma IAS (NIC) deve ser contabilizada

de acordo com as disposições transitórias estabelecidas por essa norma. Assim, a adoção inicial de uma política para registrar activos a quantias revalorizadas segundo o tratamento alternativo permitido, constante da NIC 16, Activos Fixos Tangíveis, ou da NIC 38, Activos Intangíveis, é uma alteração de política contabilística, tratada de acordo com a NIC 16 ou NIC 38, e não de acordo com esta Norma.

Na ausência de disposições transitórias, aplica-se o método de referência ou alternativo.

ALTERAÇÕES NAS POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

A informação contabilística deve proporcionar base de comparação durante um período de tempo para identificar tendências na sua posição financeira, no seu desempenho e nos fluxos de caixa.

Deste modo, uma alteração na política contabilística só deve ser feita se exigida pelo estatuto societário ou por uma organização de normalização contabilística ou, ainda, se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de acontecimentos ou transacções nas demonstrações financeiras da empresa.

Uma alteração da política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente, a menos que a quantia de qualquer ajustamento resultante que se relacione com períodos anteriores não seja razoavelmente determinável. Qualquer ajustamento resultante deve ser relatado como um ajustamento ao saldo de abertura dos resultados retidos. A informação comparativa deve ser reexpressa a menos que seja impraticável fazê-lo.

Pode ser permitido, assim, que o ajustamento possa ser incluído no resultado líquido do período corrente, se não forem razoavelmente determinadas as quantias que se relacionem com períodos anteriores.

Método de referência

- Apresentação: aplicação retrospectiva; idêntica a erros fundamentais.
- Divulgação (quando a alteração tenha um efeito material no período corrente, em períodos anteriores ou em períodos futuros): idêntica a erros fundamentais.

Método alternativo

- Apresentação: aplicação retrospectiva; idêntica a erros fundamentais.
- Divulgação (quando a alteração tenha um efeito material no período corrente, em períodos anteriores

ou em períodos futuros): idêntica a erros fundamentais.

Caso 8.2.: alterações na política contabilística

Durante o ano de 2001, a empresa A alterou a sua política contabilística com respeito ao tratamento de custos de empréstimos obtidos que foram directamente atribuídos à aquisição de uma central hidroeléctrica que está em curso de construção para uso da empresa A. Nos períodos anteriores, a empresa A tinha “capitalizado” tais custos, líquidos de impostos sobre o rendimento, de acordo com o tratamento alternativo permitido na NIC 23 - Custos de Empréstimos Obtidos. A empresa A decidiu agora considerar como gastos, e não “capitalizar”, estes custos a fim de ser conformar com o tratamento de referência da NIC 23.

A empresa “capitalizou” os custos incorridos dos empréstimos obtidos de 2600, durante 2000, e de 5200, em períodos anteriores a 2000. Todos os custos dos empréstimos obtidos incorridos em anos anteriores com respeito à aquisição da central eléctrica foram capitalizados

Os registos contabilísticos da empresa de 2001 mostram lucros das actividades ordinárias, antes dos juros e dos impostos, de 30 000; gasto de juros de 3000 (que se relacionam somente com 2001) e impostos sobre o rendimento de 8100.

A empresa ainda não reconheceu qualquer depreciação da central hidroeléctrica porque ainda não está em funcionamento.

Tratamento de referência

Em 2000

Demonstração dos resultados inicial, sem consideração dos juros	2 000
Lucro das actividades ordinárias, antes de juros e de impostos sobre o património	18 000
Gastos de juros	0
Lucro das actividades ordinárias, antes de impostos sobre o rendimento	18 000
Impostos sobre o rendimento (30%)	5 400
Lucro líquido	12 600

Os resultados retidos de abertura em 2000 foram de 20 000 e resultados retidos de fecho foram de 32 600.

A taxa de impostos de A foi de 30% para 2001 e 2000.

Extracto da Demonstração dos resultados conforme tratamento de referência

	2 001	reexpresso 2 000
Lucro das actividades ordinárias, antes de juros e de impostos sobre o rendimento	30 000	18 000
Gastos de juros	-3 000	-2600
Lucros das actividades ordinárias, antes de impostos	27 000	15 400
Impostos sobre o rendimento (30%)	-8 100	-4 620
Lucro líquido	18 900	10 780

Demonstração de resultados retidos conforme tratamento de referência

	2 001	2 000
Resultados retidos de abertura, como anteriormente relatados	32 600	20000
Alteração na política contabilística com respeito à capitalização de juros	-7 800	-5 200
70% dos gastos após impostos	-5 460	-3 640
Resultados retidos de abertura - reexpressos	27 140	16 360
Lucro líquido	18 900	10 780
Resultados retidos de fecho	46 040	27 140

= 20 000 - 3640

5200 + 2600 (de 2000)

Provenientes de gastos capitalizados em períodos anteriores

DIFERENÇAS/NOTAS RELATIVAMENTE AO NORMATIVO NACIONAL – ITENS EXTRAORDINÁRIOS

A Directriz Contabilística 8 (DC 8) refere que as sub-contas 698 “Outros custos e perdas extraordinários” e 798 “Outros proveitos e ganhos extraordinários” devem incluir, entre outros, as perdas e ganhos relacionados com:

- reestruturação da entidade, desde que não envolva a expansão para novas actividades empresariais;
- interrupção ou paragem de um segmento da entidade;
- regularização final de litígios;
- concordatas e perdões de dívidas;
- reestruturações contabilísticas.

ALTERAÇÕES A ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS

De acordo com a DC 8, os ajustamentos das estimativas contabilísticas não são de considerar na expressão “regularizações não frequentes e de grande significado”, i.e., não constituem erros fundamentais.

ERROS FUNDAMENTAIS

POC: no que respeita à conta 59 – Resultados transitados, o POC estabelece que, excepcionalmente, a conta 59 também poderá registar regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar, positiva ou negativamente, os capitais próprios, e não o resultado do exercício.

DC 8: as regularizações não frequentes e de grande significado consideram-se erros fundamentais, adoptando-se o método de correcção de referência.

ALTERAÇÕES DE POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

Anexos – nota 1: “indicação e justificação das disposições do POC que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da empresa.”

PERSPECTIVAS DE EVOLUÇÃO

- Hierarquia das fontes de IFRS;
- Todos os erros (fundamentais ou outros) e todas as alterações das políticas contabilísticas requerem reexpressão dos mapas financeiros anteriores;
- Eliminação da classificação do item “extraordinário”;
- Divulgação da natureza e impacto de novas IFRS que tenham sido emitidas mas que ainda não sejam obrigatórias.

Em 2005, o autor do livro *Normas Internacionais de Contabilidade* considerou oportuno divulgar uma separata com as principais alterações entretanto ocorridas, consubstanciadas nos seguintes aspectos: introdução de quatro novas normas (IFRS) desenvolvidas pelo IASB (IFRS 2 – pagamentos baseados em acções; IFRS 3 – concentrações empresariais; IFRS 4 – contratos de seguros; IFRS 5 – activos disponíveis para venda e operações descontinuas) e revisão de quinze NIC/IAS (International Accounting Standards).

Como salienta o autor, os objectivos da revisão das NIC/IAS tiveram por base reduzir ou eliminar alternativas, redundâncias e conflitos com outras normas, bem como encetar convergências com outras normas, nomeadamente, as americanas (US GAAP).

No tocante à NIC 8 – **Resultados líquidos do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas:**

ALTERAÇÕES AO NÍVEL DO ÂMBITO DA NORMA

- As orientações sobre selecção de políticas contabilísticas passou da IAS 1 para a IAS 8.
- As orientações sobre a apresentação da demonstração de resultados passou da IAS 8 para a IAS 1.

SELECÇÃO DAS POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS (HIERARQUIA)

1. Normas e apêndices de aplicação obrigatória
2. Interpretações
3. Apêndices de aplicação não obrigatória
4. Guias de implementação
5. “Framework”
6. Outros organismos reguladores com “framework” similar

ERROS

- Eliminou a distinção entre erros fundamentais e outros erros materiais.
- Devem ser corrigidos retrospectivamente.

DEFINE OMISSÕES OU ERROS MATERIAIS

- Descreve como aplicar o conceito de materialidade.
- “Assessment” quantitativo e qualitativo.
- Caso o efeito seja imaterial, não há a necessidade de aplicar os IFRS.
- As demonstrações financeiras não cumprem com os IAS/IFRS se contiverem erros materiais.

IMPRATICABILIDADE

- O IAS 8 mantém a isenção de re-expressão de dados comparativos quando sejam alteradas as políticas contabilísticas ou corrigidos erros sempre que for considerado como impraticável a correcção retrospectiva.
- A aplicação de um determinado requisito é impraticável quando a entidade não puder aplicá-lo após efectuar todos os esforços nesse sentido.
- Para um período passado, é impraticável aplicar uma política contabilística retrospectivamente, ou corrigir as demonstrações financeiras para eliminar um erro se:
 - Os efeitos não são determináveis;
 - A aplicação retrospectiva obriga à assunção de pressupostos relativamente a quais as intenções da gestão nesse período; ou
 - A aplicação retrospectiva requer a elaboração de estimativas significativas de quantias e é impossível determinar com objectividade se a informação utilizada nessas estimativas:
 - É aquela que seria utilizada naquela data; e
 - Estaria disponível.

ALTERAÇÕES VOLUNTÁRIAS DAS POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

- Requer aplicação retrospectiva:
 - Deixa de ser permitido o reconhecimento de erros e alterações nas políticas contabilísticas na demonstração de resultados (removida a alternativa permitida).
- Ajustamento para resultados transitados de abertura do mais recente período apresentado.

CORRECÇÕES DE ERROS DE PERÍODOS ANTERIORES

- Também requer aplicação retrospectiva.

DIVULGAÇÕES

- Novos requisitos:
 - Divulgação do efeito da adopção de uma nova Norma emitida mas ainda não efectiva;
 - Divulgação mais detalhada dos montantes de ajustamentos resultantes da alteração nas políticas contabilísticas ou correcções a erros de períodos anteriores, nomeadamente pelas diversas linhas das demonstrações financeiras e quantificado o impacto ao nível do resultado líquido por acção.
- Outros:
 - SIC 18 e SIC 2 incorporadas para requerer a utilização de políticas contabilísticas de forma consistente.