

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



A PROBLEMÁTICA DA DICOTOMIA
CONTABILÍSTICA AO NÍVEL DOS
SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO.

ANÁLISE DOS REFERENCIAIS CONTABILÍSTICOS
NA UNIÃO EUROPEIA

Cláudia Mota

Lisboa, Novembro de 2015

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
DE LISBOA

A PROBLEMÁTICA DA DICOTOMIA CONTABILÍSTICA AO NÍVEL DOS SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO.

ANÁLISE DOS REFERENCIAIS CONTABILÍSTICOS
NA UNIÃO EUROPEIA

Cláudia Mota

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Gabriel Correia Alves, Mestre Especialista.

Constituição do Júri:

Presidente: Doutor Jorge Marques Sequeira

Arguente: Especialista (Mestre) Pedro Ramos Roque

Vogal: Especialista (Mestre) Gabriel Correia Alves

Lisboa, Novembro de 2015

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho a consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grande falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

Neste espaço dedicado a agradecimentos, gostaria de agradecer a todos os que deram o seu contributo para que esta dissertação fosse realizada.

Em primeiro lugar gostaria de agradecer ao meu orientador, o Professor Mestre Gabriel Correia Alves, pelo apoio na escolha do tema e pela disponibilidade na orientação desta dissertação.

À minha família, em especial aos meus pais e irmã, pela força, pelo incentivo e pelos momentos não passados com eles de forma a poder concluir este projeto.

E por último mas não menos importantes, aos meus amigos que me incentivaram, mas especialmente ao Cesário, por todo o ânimo transmitido e por toda a força dada no sentido de terminar e de não desistir de finalizar esta dissertação.

Muito obrigada a todos!

Resumo

A globalização dos mercados, articulada com a abertura das fronteiras dentro da União Europeia, e com a diversidade de sistemas contabilísticos, acentuou a necessidade de criar um único sistema contabilístico que fosse aceite internacionalmente e, ao mesmo tempo, que facilitasse o acesso aos mercados de capitais internacionais.

O novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) adotado em Portugal é baseado essencialmente em princípios, conduzindo à existência de novos conceitos e à necessidade de incorporar novas formas de entender a contabilidade.

Constata-se que os procedimentos contabilísticos impostos pelo SNC, no caso particular da Norma de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, são mais exigentes e pormenorizados do que os previstos no anterior sistema normativo nacional, em vigor até 31/12/2009.

Verifica-se ainda que esta norma, no que diz respeito ao tratamento contabilístico dos subsídios relacionados com ativos, não segue o preconizado na atual *International Accounting Standard* (IAS), ou Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 20 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

Pretende-se assim analisar as referidas normas, enumerando as suas principais diferenças, e constatar como os outros países da União Europeia contabilizam estes subsídios.

Palavras-chave: Contabilidade, Subsídios, SNC, NCRF 22, IAS 20

Abstract

The globalization of markets, combined with the opening of borders within the European Union, and the diversity of accounting systems, emphasized the need to create a single accounting system that is internationally accepted and at the same time, improving access to markets international capital.

New Accounting Standards System adopted in Portugal is essentially based on principles leading to the existence of new concepts and the need to incorporate new ways of understanding accounting.

It appears that the accounting procedures required by the SNC, particularly in the case of NCRF 22 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, are more stringent and detailed than those of the preceding national regulatory system in force until 31/12/2009.

It also appears that this standard with regard to the accounting treatment of grants related to assets, does not follow the recommendations in the current IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.

The aim is to analyze the standards, enumerating the main differences, and see how the other UE countries account for these allowances.

Keywords: Accounting, Grants, SNC, NCRF 22, IAS 20

Índice

Índice de Tabelas.....	ix
Índice de Gráficos.....	x
Índice de Figuras.....	xi
Lista de Abreviaturas.....	xii
Capítulo I - Introdução.....	1
1.1 Enquadramento do Tema.....	1
1.2 Objeto e Objetivos da Investigação.....	2
1.3 Estrutura da Dissertação.....	3
1.4 Metodologia.....	4
Capítulo II - A importância dos subsídios ao investimento como fator social e de modernização económica.....	5
2.1 Introdução.....	5
2.2 Os Diferentes Fundos Comunitários.....	7
2.2.1 Fundos Estruturais.....	7
2.2.1.1 Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional.....	7
2.2.1.2 Fundo Social Europeu.....	9
2.2.1.3 Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola.....	10
2.2.1.4 Instrumento Financeiro de Orientação da Pesca.....	11
2.2.2 Fundo de Coesão.....	12
2.3 Aplicação dos Fundos Comunitários em Portugal.....	13
2.3.1 Anterior Regulamento.....	14
2.3.2 Primeiro Quadro Comunitário de Apoio.....	16
2.3.3 Segundo Quadro Comunitário de Apoio.....	19
2.3.4 Terceiro Quadro Comunitário de Apoio.....	20
2.3.5 Quadro de Referência Estratégica Nacional.....	21
2.3.6 Portugal 2020.....	27
Capítulo III – Os subsídios ao investimento no âmbito da normalização contabilística.....	36
3.1 Conceito e tipologia dos subsídios.....	36
3.2 Os subsídios ao investimento a nível internacional.....	36
3.3 Os subsídios ao investimento a nível nacional.....	46
3.3.1 No âmbito do POC.....	50

3.3.2 No âmbito do SNC	54
3.3.2.1 Subsídios reembolsáveis.....	58
3.3.2.2 Subsídios não reembolsáveis relacionados com rendimentos	59
3.3.2.3 Subsídios não monetários	60
3.3.2.4 Apoios do Governo	61
3.3.2.5 Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos	62
Capítulo IV – A problemática dos impostos diferidos nos subsídios	70
4.1 Contabilidade <i>vs.</i> Fiscalidade	70
4.2 Enquadramento fiscal dos subsídios	72
4.3 Os impostos diferidos	74
4.4 A problemática dos impostos diferidos nos subsídios.....	78
Capítulo V – Estudo das divergências contabilísticas na União Europeia associadas aos subsídios ao investimento	82
5.1 A situação existente na Europa dos Doze.....	82
5.2 Estudo da situação atual - Estudo Empírico.....	84
5.2.1 Objetivo do estudo	84
5.2.2 Metodologia.....	85
5.3 Apresentação dos resultados.....	87
Capítulo VI – Conclusão	95
6.1 Conclusões	95
6.2 Limitações e Perspetivas Futuras	97
Referências Bibliográficas	98
Apêndice 1: Inquérito realizado aos Estados Membros	104

Índice de Tabelas

Tabela 2.1 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do FEDER de 1989 a 2013	8
Tabela 2.2 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do FSE de 1989 a 2013.....	9
Tabela 2.3 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do FEOGA-O de 1989 a 2006.....	10
Tabela 2.4 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do IFOP de 1993 a 2006	11
Tabela 2.5 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do Fundo de Coesão de 1992 a 2013	13
Tabela 2.6 – Plano de financiamento do QREN 2007-2013.....	23
Tabela 2.7 - Objetivos e Beneficiários dos Sistemas de Incentivos	25
Tabela 3.1 - Diferenças entre os três normativos	69
Tabela 5.1 – Resumo do reconhecimento dos subsídios segundo a legislação nacional, os organismos nacionais de profissionais e na prática	83
Tabela 5.2 – Respostas obtidas <i>vs</i> respostas não obtidas	86
Tabela 5.3 - Reconhecimento dos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis.....	87

Índice de Gráficos

Gráfico 2.1 - Transferências Comunitárias no Anterior Regulamento	14
Gráfico 2.2 - Total do investimento programado a financiar pelos fundos estruturais e de coesão em Portugal de 1989 a 2013.....	17
Gráfico 2.3 – Repartição dos fundos no QCA I	18
Gráfico 2.4 - Repartição dos fundos no QCA II	19
Gráfico 2.5- Repartição dos fundos no QCA III.....	20
Gráfico 2.6 - Percentagens de Financiamento do QREN 2007-2013	24
Gráfico 2.7 - Tipos de Financiamento	26
Gráfico 2.8 - Tipos de Fundos Estruturais.....	26
Gráfico 2.9 - Dotações Financeiras por Programa e por Fundo.....	34
Gráfico 5.1 - Reconhecimento dos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis	88
Gráfico 5.2 - Reconhecimento inicial dos subsídios	90

Índice de Figuras

Figura 2.1 - Tipos de Instrumentos Financeiros	7
Figura 2.2 – Fases dos Fundos Comunitários	14
Figura 2.3 - Ciclo de programação e aplicação da política de coesão	22
Figura 2.4 - Características do QREN	22
Figura 2.5 - Cronograma do QREN 2014-2020	27
Figura 2.6- Estruturação Estratégica do Portugal 2020	33
Figura 2.7 - Programas do Portugal 2020	33
Figura 3.1 - Etapas da Harmonização Contabilística do IASC/IASB	37
Figura 3.2 - Normalização Contabilística em Portugal	49
Figura 3.3 - Contabilização dos subsídios no POC	53
Figura 3.4 - Tipos de Subsídios	58
Figura 3.5 - Reconhecimento de gastos nos subsídios relacionados com rendimentos	60
Figura 3.6 - Tipos de subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos	62
Figura 3.7 - Reconhecimento inicial e subsequente dos subsídios do Governo não reembolsáveis	64
Figura 4.1 - O lucro tributável nos termos do artigo 17.º do CIRC	72
Figura 4.2 - A envolvente dos impostos diferidos	75
Figura 4.3 - Diferenças temporárias dedutíveis e tributáveis	76

Lista de Abreviaturas

- ABDR – Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados
- BEI – Banco Europeu de Investimento
- CCI – Código da Contribuição Industrial
- CEE – Comunidade Económica Europeia
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- DC – Diretrizes Contabilísticas
- DF – Demonstração Financeira
- DL – Decreto-Lei
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- EM – Estados Membros
- FAEPMC – Fundo de Auxílio Europeu às Pessoas Mais Carenciadas
- FASB – Financial Accounting Standards Board
- FBCF – Formação Bruta de Capital Fixo
- FEADER – Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural
- FEAGA – Fundo Europeu Agrícola de Garantia
- FEAMP – Fundo Europeu dos Assuntos Marítimos e das Pescas
- FEDER – Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional
- FEG – Fundo Europeu de Ajustamento à Globalização
- FEOGA – Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola
- FEOGA – G – Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola – Secção
Garantia
- FEOGA – O – Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola – Secção
Orientação
- FEP – Fundo Europeu das Pescas
- FLCF – Fluxos Líquidos de Caixa Futuros
- FSE – Fundo Social Europeu

I&D – Investigação e Desenvolvimento

I&DT – Investigação e Desenvolvimento Tecnológico

IAS – International Accounting Standard

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IDE – Investimento Direto Estrangeiro

IEFP – Instituto do Emprego e Formação Profissional

IFDR – Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional

IFOP – Instrumento Financeiro de Orientação da Pesca

IFRIC – Interpretações do International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS – International Financial Reporting Standards

IOSCO – International Organization of Securities Commissions

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IT – Interpretações Técnicas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LOE – Linha Orçamental Específica

NCRF – Norma de Contabilidade e Relato Financeiro

NI – Norma Interpretativa

NIC – Norma Internacional de Contabilidade

OEC – Orientações Estratégicas Comunitárias

PAC – Política Agrícola Comum

PDR – Plano de Desenvolvimento Regional

PEDIP – Programa Específico de Desenvolvimento da Indústria Portuguesa

PEOE – Programa de Estimulo à Oferta de Emprego

PME – Pequenas e Médias Empresas

PNDES – Plano Nacional de Desenvolvimento Económico e Social

PO – Programas Operacionais

POC – Plano Oficial de Contabilidade

QCA – Quadro Comunitário de Apoio

QFP – Quadro Financeiro Plurianual

QREN – Quadro de Referência Estratégica Nacional

SCT – Sistema Científico e Tecnológico

SEC – Securities Exchange Commission

SI – Sistema de Incentivos

SIC – Interpretações do Standing Interpretations Committee

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UE – União Europeia

US GAAP – US Generally Accepted Accounting Principles

Capítulo I - Introdução

1.1 Enquadramento do Tema

A contabilidade tem vindo a evoluir ao longo dos anos, passando a assumir um papel muito importante para os investidores e os financiadores.

Até ao ano de 1977 Portugal não se regia por nenhum plano de contas, o que fazia com que a contabilidade fosse elaborada segundo o critério de cada um, mas sempre muito influenciada pelos critérios fiscais. Tal situação foi alterada com a publicação do Decreto-Lei (DL) n° 47/77, de 7 de fevereiro, que aprova o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Após a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), em 1986, atualmente União Europeia (UE), o POC sofreu algumas alterações, pois foi necessário adaptá-lo às disposições das Diretivas Comunitárias. Contudo, apesar destas adaptações, ainda se verifica muitas diferenças, no que diz respeito aos princípios contabilísticos e ao relato financeiro aplicado em cada país, situação para que contribuíssem as inúmeras opções geralmente descritas nas Diretivas.

Com a globalização da economia tornou-se necessária uma normalização e uma harmonização do sistema contabilístico. A normalização contabilística, segundo Monteiro (2013), resume-se na determinação de um conjunto de princípios e critérios, incluindo modelos de demonstrações financeiras a serem seguidos pelas empresas de cada país. O seu principal objetivo é a comparabilidade da informação financeira no tempo, ou seja, ao longo dos vários exercícios económicos, e no espaço, ou seja, pelas diversas empresas. A harmonização contabilística surge da necessidade de aumentar a comparabilidade da informação e das práticas contabilísticas dos diferentes países, tendo em conta as suas especificidades económicas, sociais e culturais. As suas vantagens centram-se na exibição de um “único” conjunto de contas, o que facilita a comparabilidade e diminui os custos de conversão das demonstrações financeiras; na entrada das entidades emitentes nacionais nas bolsas internacionais; e na facilidade de captar recursos dos investidores internacionais.

Assim, no final de 1995, a Comissão Europeia divulgou o documento “Harmonização Contabilística – uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional”. A UE concluiu que, após analisar as normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), estas estavam próximas dos objetivos e das necessidades dos Estados Membros (EM).

Em Janeiro de 2005, as entidades com valores mobiliários cotados em bolsa passaram a ser obrigadas a elaborar as contas consolidadas com base nas IAS, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), e as interpretações conexas *Standing Interpretations Committee* (SIC) e *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC). O Regulamento (CE) 1606/2002, do Parlamento e do Conselho de 19 de julho, que impôs estas regras, pretendia harmonizar as políticas contabilísticas, de modo a assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade entre as Demonstrações Financeiras (DF) das empresas sediadas nos diversos EM. O DL n.º 35/2005 veio permitir a adoção das IAS/IFRS mas com algumas regras, pois para efeitos fiscais as empresas teriam também de elaborar as suas contas com base no POC.

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC), em 2003, começou a elaborar um normativo que se aproximasse das regras internacionais, de forma a seguir a estratégia de harmonização contabilística da UE, criando o SNC que entrou em vigor pelo DL n.º 158/2009 de 13 de julho.

Com a implementação do SNC, é possível comparar a informação financeira que a contabilidade portuguesa fornece com as NIC.

1.2 Objeto e Objetivos da Investigação

Esta dissertação foca-se na NCRF 22 – Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo e na IAS 20 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

O objetivo principal desta dissertação consiste em saber se a normalização contabilística realmente se verifica ao nível da UE, no que diz respeito aos subsídios ao investimento, de forma a se poder comparar a informação financeira dos 27 países da UE. Para isso iremos analisar as semelhanças e as diferenças entre o normativo atual e o normativo internacional.

Evidencia-se ainda a problemática dos impostos diferidos no reconhecimento dos subsídios relacionados com ativos.

1.3 Estrutura da Dissertação

A presente dissertação encontra-se dividida em 6 capítulos. O primeiro diz respeito à introdução, onde se realiza um enquadramento do tema e onde se apresentam o objeto, os objetivos, a estrutura da dissertação e a metodologia aplicada. No capítulo II mostramos a importância dos subsídios ao investimento no âmbito da modernização económica, evidenciando os tipos de subsídios existentes e a sua relevância na economia. No capítulo terceiro evidenciamos o processo de harmonização contabilística internacional e o processo de normalização contabilística nacional, analisando como a IAS 20 contabiliza os subsídios e como se processa a contabilização dos subsídios no anterior normativo nacional, ou seja, no POC, e no atual normativo, no SNC, elencando as principais diferenças entre os três normativos. Abordamos ainda a nova Diretiva da Contabilidade, a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho. No capítulo IV abordamos a problemática do reconhecimento dos impostos diferidos, no que diz respeito aos subsídios relacionados com ativos, realizando um enquadramento fiscal dos subsídios e uma breve explicação sobre os impostos diferidos. No seguinte capítulo, apresenta-se a análise realizada, explicando a metodologia utilizada e analisando os dados recolhidos. Por fim, no sexto e último capítulo, mencionamos as principais conclusões retiradas da investigação feita, evidenciando as limitações encontradas e sugerindo futuras investigações relacionadas com esta temática.

1.4 Metodologia

Na primeira fase, ou seja, na revisão de literatura, a metodologia a utilizar incidirá na consulta da legislação nacional e europeia, na pesquisa de artigos científicos com opiniões sobre o tema, livros da especialidade, Dissertações de Mestrado e Teses de Doutoramento.

Numa fase posterior, será efetuado um questionário aos diferentes países da UE, nomeadamente às comissões de normalização contabilística de cada país e às entidades que apoiam os contabilistas. O questionário é de escolha múltipla e é composto por oito questões onde se pergunta se o país segue as regras da IAS 20 ou não e se existe reconhecimento dos impostos diferidos.

Capítulo II - A importância dos subsídios ao investimento como fator social e de modernização económica

2.1 Introdução

O Estado Português, como mostra o art.º 9 da Constituição da República Portuguesa, tem determinadas tarefas fundamentais. Uma delas é promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses. O DL n.º 167/2008, de 26 de Agosto, que estabelece o regime jurídico aplicável à atribuição de subvenções públicas, afirma que é da responsabilidade do Estado

[n]o quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável, e a promoção da coesão económica e social, orientando o desenvolvimento no sentido de um crescimento equilibrado de todos os sectores e regiões e eliminando progressivamente as diferenças económicas e sociais existentes.

Neste sentido o Estado tem vindo a conceder apoios financeiros, com base nas verbas do orçamento do Estado, nomeadamente no

[f]inanciamento de entidades que prestam serviços de interesse geral e no âmbito das políticas de promoção e fomento de atividades económicas, culturais e sociais. O objetivo de assegurar a realização de missões de interesse geral, com vista à satisfação das necessidades fundamentais dos cidadãos, determina, por vezes, a necessidade de imposição pelo Estado de obrigações específicas de serviço público a certas entidades públicas ou privadas.

Como o Estado necessita de diminuir a despesa pública, exige que as entidades que são subsidiadas obedeçam a critérios de economia, eficiência e eficácia.

No presente DL ainda podemos observar que

[a] nível comunitário, têm vindo a ser emitidas algumas diretrizes sobre este assunto, destacando-se o «Enquadramento comunitário dos auxílios estatais sob a forma de compensação de serviço público», publicado no Jornal Oficial da União Europeia, de 29 de Novembro de 2005, ou, no âmbito específico da comunicação social, a

«Comunicação da Comissão relativa à aplicação das regras em matéria de auxílios estatais ao serviço público de radiodifusão», publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, de 15 de Novembro de 2001, bem assim como regulamentação comunitária, designadamente no sector dos transportes ferroviários e rodoviários de passageiros.

Concluindo, o DL em análise pretende

[c]onstituir um quadro estável adequado a garantir, designadamente, a efetiva prossecução do interesse público, a eficiência da atuação prestacional da Administração, a estabilidade jurídica e a proteção da confiança dos cidadãos em matéria de subvenções públicas, a transparência, o rigor financeiro e o controlo eficaz da atribuição e aplicação das subvenções, sem prejudicar as especificidades decorrentes dos regimes comunitários em vigor.

Quando Portugal aderiu à UE, em 1986, houve um conjunto de alterações significativas nas estruturas social e económica portuguesas. Essas alterações foram resultantes do apoio financeiro comunitário que o país recebeu através de contribuições financeiras dos fundos comunitários.

Com o intuito de minimizar as diferenças socioeconómicas na UE e de atestar a coesão económica, social e territorial, criaram-se os instrumentos financeiros nomeadamente, os Fundos Estruturais e o Fundo de Coesão. Estes fundos são o “principal mecanismo financeiro da União Europeia para a promoção da política de coesão económica e social” (Justino, 2012: 9).

Os Fundos Estruturais são instrumentos de cofinanciamento a que os EM se podem candidatar para, conjuntamente com os recursos nacionais públicos e privados, apoiar os esforços nacionais de desenvolvimento, ao longo dos períodos plurianuais definidos e com vista à realização plena da coesão.

Para atingir o objetivo da coesão económica e social, foram criados quatro Fundos Estruturais:

- Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional (FEDER);
- Fundo Social Europeu (FSE);

- Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola – Secção Orientação (FEOGA-O);
- Instrumento Financeiro de Orientação da Pesca (IFOP).

Seguidamente iremos apresentá-los.

2.2 Os Diferentes Fundos Comunitários

As transferências de Fundos Estruturais começaram através do FEDER, do FSE, do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEOGA) e do IFOP. Portugal beneficia ainda do Fundo de Coesão. A figura 2.1 sintetiza os fundos comunitários existentes.

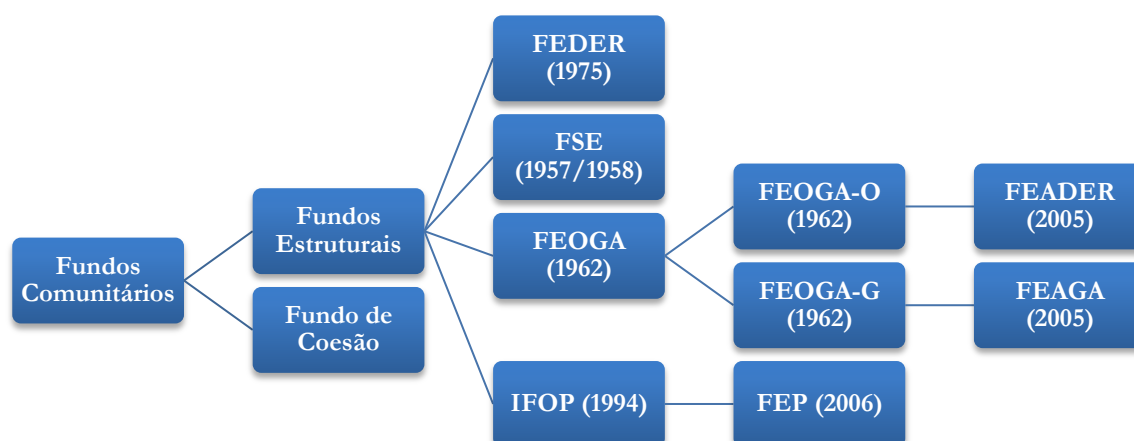


Figura 2.1 - Tipos de Instrumentos Financeiros

Fonte: Justino (2012: 10)

2.2.1 Fundos Estruturais

2.2.1.1 Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional

“O FEDER visa corrigir os desequilíbrios regionais e promover o desenvolvimento e a reconversão das regiões” (Mateus, 2013: 447)

O FEDER, constituído em 1975, teve uma posição bastante importante nos fundos estruturais da UE, devido às dotações financeiras que lhe foram reconhecidas. Os seus recursos resultam da abrangência e da relevância dos seus domínios de intervenção que englobam, segundo Mateus (2013: 446):

- As infraestruturas e os equipamentos públicos;

- O apoio às empresas (designadamente PME) e ao investimento empresarial;
- O financiamento dos investimentos no domínio do ambiente e do desenvolvimento sustentável;
- Os instrumentos de engenharia financeira; e
- As ações e intervenções dirigidas ao aproveitamento do potencial endógeno e à promoção do desenvolvimento territorial e urbano.

Consultando o Tratado de Lisboa, nomeadamente o artigo 176º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), o FEDER

[t]em por objetivo contribuir para a correção dos principais desequilíbrios regionais na União através de uma participação no desenvolvimento e no ajustamento estrutural das regiões menos desenvolvidas e na reconversão das regiões industriais em declínio.

Os domínios de intervenção e de financiamento potencial do FEDER têm evoluído progressivamente, como se pode observar na tabela 2.1.

Tabela 2.1 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do FEDER de 1989 a 2013

1989-1993	1994-1999	2000-2006	2007-2013
Investimentos Produtivos	Investimentos Produtivos	Investimentos Produtivos	Investimentos Produtivos
Infraestruturas	Infraestruturas	Infraestruturas	Infraestruturas
Potencial Endógeno	Potencial Endógeno	Potencial Endógeno	Potencial Endógeno
Ambiente	Ambiente	Ambiente	Ambiente
	Educação e Saúde	Educação e Saúde	Educação e Saúde
	I&DT	I&DT	I&DT
		Sociedade de Informação	Sociedade de Informação
		Turismo e Cultura	Turismo
			Cultura
		Energias Renováveis	Energias
			Habitação (novos EM)
Assistência Técnica	Assistência Técnica	Assistência Técnica	Assistência Técnica

Fonte: Mateus (2013: 447)

Nas propostas da Comissão para o período de 2014-2020, observa-se um aumento das responsabilidades deste fundo, no que diz respeito a privilegiar a preparação e execução de abordagens integradas de desenvolvimento territorial e urbano, e a generalizar a possibilidade de financiamento da habitação pelo FEDER em todos os EM da UE.

2.2.1.2 Fundo Social Europeu

“A qualificação, a formação profissional, a promoção do emprego, bem como a inclusão social dos mais desfavorecidos, são os grandes objetivos do FSE.” (Mateus, 2013: 448)

O FSE foi criado em 1957 pelo Tratado de Roma e foi o primeiro fundo estrutural da UE. Este fundo é totalmente dirigido às pessoas, nomeadamente à qualificação, à formação profissional, à promoção do emprego e ao combate à exclusão.

Observando o artigo 162º do TFUE, o FSE visa

[p]romover facilidades de emprego e a mobilidade geográfica e profissional dos trabalhadores na União, bem como facilitar a adaptação às mutações industriais e à evolução dos sistemas de produção, nomeadamente através da formação e da reconversão profissionais.

Os domínios de intervenção e de financiamento potencial do FSE também têm evoluído significativamente, como podemos ver na tabela 2.2.

Tabela 2.2 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do FSE de 1989 a 2013

1989-1993	1994-1999	2000-2006	2007-2013
Formação e orientação profissional	Formação profissional (ativos, funcionários públicos, formadores, sistemas de educação secundária e superior)	Políticas ativas de emprego	Aumento da adaptabilidade dos trabalhadores, empresas e empresários
Apoios à contratação	Adaptação de trabalhadores ameaçados pelo desemprego	Aprendizagem ao longo da vida (formação, educação e aconselhamento)	Melhoria do acesso ao emprego e à inclusão sustentável no mercado de trabalho de desempregados e inativos
Orientação e aconselhamento a desempregados de longa duração	Integração ocupacional de desempregados de longa duração, jovens e pessoas excluídas	Promoção da igualdade de oportunidades	Reforço da inclusão social das pessoas com deficiência
Ações nos recursos humanos de dois ou mais EM	Igualdade de oportunidades entre homens e mulheres		Qualificação do capital humano

Ações inovadoras	Promoção de parcerias, pactos e iniciativas através de redes de <i>stakeholders</i> relevantes		
Assistência Técnica	Assistência Técnica	Assistência Técnica	Assistência Técnica

Fonte: Mateus (2013: 448-449)

2.2.1.3 Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola

“Os apoios ao desenvolvimento rural de natureza estrutural visam a promoção da competitividade agrícola, a gestão sustentável do espaço rural e a dinamização das zonas rurais”. (Mateus, 2013: 450)

Segundo Mateus (2013: 449), o FEOGA foi criado com o início da Política Agrícola Comum (PAC) em 1962. O seu objetivo é a reconversão e adaptação das estruturas agrícolas e desenvolvimento das áreas rurais. Este fundo estrutural é composto por duas secções, a secção de Orientação (FEOGA-O) e a secção de Garantia (FEOGA-G). A secção de Garantia arcava com as despesas resultantes da organização comum dos mercados agrícolas. A secção de Orientação financiava a componente estrutural da PAC, ou seja, colaborava nas reformas estruturais da agricultura e do desenvolvimento de áreas rurais. Na tabela 2.3 podemos observar os domínios de intervenção da secção Orientação do FEOGA.

Tabela 2.3 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do FEOGA-O de 1989 a 2006

1989-1993	1994-1999	2000-2006
Ajustamento estrutural das explorações agrícolas (equilíbrio entre a produção e o mercado, comunidades agrícolas viáveis, instalação de jovens agricultores, eficiência nas explorações agrícolas, transformação e comercialização de produtos agrícolas e florestais, associativismo de produtores)		Competitividade das fileiras agroflorestais
Proteção do ambiente e da paisagem	Desenvolvimento sustentável do ambiente rural	Multifuncionalidade das explorações agrícolas
Desenvolvimento das infraestruturas rurais	Desenvolvimento das infraestruturas rurais	Qualidade e inovação da produção
Irrigação	Irrigação	Condições de vida e de trabalho dos agricultores e das populações rurais
Turismo e artesanato	Turismo e artesanato	Organização, associação e iniciativa dos agricultores
Floresta		

Fonte: Mateus (2013: 450)

O Fundo Europeu Agrícola de Garantia (FEAGA) e o Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER) substituíram, respetivamente, o FEOGA-G e o FEOGA-O em 2005. Assim sendo, o financiamento da PAC para o período de 2007-2013 passou a ser feito através destes novos fundos.

Durante este período, o FEADER deixou de ser considerado um fundo estrutural, mas no período de 2014-2020 voltou a ser englobado nos referidos fundos. Esta inclusão deve-se à

[v]alorização da dimensão territorial da política comunitária de coesão, uma vez que o desenvolvimento rural desempenha um papel de grande relevância para o aproveitamento das oportunidades de criação de riqueza e de emprego em programas e iniciativas de âmbito territorial, em particular sub-regional. (Mateus, 2013: 449)

2.2.1.4 Instrumento Financeiro de Orientação da Pesca

“O IFOP veio apoiar a concretização da política estrutural da pesca”. (Mateus, 2013: 451)

O IFOP foi criado, segundo o mesmo autor, em 1993 e tem como objetivos auxiliar o desenvolvimento estrutural do setor da pesca, o progresso das empresas economicamente viáveis na indústria pesqueira e garantir o equilíbrio entre as capacidades de pesca e os recursos disponíveis. Podemos observar os seus domínios de aplicação na tabela 2.4.

Tabela 2.4 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do IFOP de 1993 a 2006

1993-1999	2000-2006
Reestruturação, renovação e modernização da frota de pesca	Reestruturação, renovação e modernização da frota de pesca
Transformação e comercialização dos produtos da pesca e aquicultura	Transformação e comercialização dos produtos da pesca e aquicultura
Aquicultura	Aquicultura
Pesca exploratória	Pesca costeira
Equipamentos nos portos de pesca	Equipamentos nos portos de pesca
Procura de novos mercados	Procura de novos mercados

Projetos-piloto e de demonstração	Cessação temporária de atividade
	Proteção dos recursos marítimos
	Ações inovadoras
Assistência técnica	Assistência técnica

Fonte: Mateus (2013: 451)

Em 2006, foi substituído pelo Fundo Europeu das Pescas (FEP) e também deixou de fazer parte dos fundos estruturais para o período 2007-2013. Já no período 2014-2020, segundo Mateus (2013: 451), volta novamente a reintegrar estes fundos, intitulado Fundo Europeu dos Assuntos Marítimos e das Pescas (FEAMP), devido à “valorização da dimensão territorial da política de coesão (que naturalmente inclui as zonas dependentes da pesca) e pelas novas valências que receberá enquanto fonte de financiamento da política marítima europeia”. Este instrumento financeiro irá aumentar as suas atuações, nomeadamente:

- Melhoria da pesca e da aquicultura sustentáveis e competitivas;
- Desenvolvimento e implementação da política marítima integrada da União, de modo a completar a política de coesão e a política comum da pesca;
- Desenvolvimento territorial estável e inclusivo das zonas de pesca, abrangendo a aquicultura e a pesca interior; e
- Tributo para a implementação da política comum da pesca.

2.2.2 Fundo de Coesão

“O apoio do Fundo de Coesão é de âmbito nacional e destina-se aos países cujo rendimento é inferior a 90% da média comunitária, no apoio a investimentos nos domínios do ambiente e dos transportes”. (Mateus, 2013: 453)

Em 1992, a UE criou o Fundo de Coesão, de forma a reforçar a coesão económica e social da UE. É caracterizado por financiar o ambiente e desenvolvimento sustentável, as infraestruturas de transportes no âmbito das redes transeuropeias e pela abrangência nacional, não regionalizada, das suas intervenções, pois, segundo Mateus (2013: 452), dirige-se apenas aos EM “cujo rendimento nacional bruto seja inferior a 90% da média comunitária e é repartido entre estes EM beneficiários de acordo com

critérios próprios (população, produto e área”. O seu objetivo é o de financiar projetos de infraestruturas nos domínios do ambiente e das redes transeuropeias. Os domínios da sua intervenção e do seu financiamento estão enumerados na tabela 2.5.

Tabela 2.5 - Domínios de intervenção e de financiamento potencial do Fundo de Coesão de 1992 a 2013

1992-1999	2000-2006	2007-2013
Infraestruturas ambientais, no quadro do tratado e da política ambiental comunitária	Infraestruturas ambientais, no quadro do tratado e da política ambiental comunitária	Infraestruturas ambientais, incluindo desenvolvimento sustentável e energias renováveis e investimentos nos transportes fora das redes transeuropeias (sistemas intermodais, gestão do tráfego e transportes limpos)
Infraestruturas de transporte de interesse comum, no quadro do tratado e das orientações do conselho	Infraestruturas de transporte de interesse comum da responsabilidade do EM, no quadro da rede transeuropeias de transportes	Infraestruturas de transporte no quadro das redes transeuropeias de transportes e projetos de interesses comum
Estudos preliminares Apoio técnico	Estudos preliminares Apoio técnico	Estudos preliminares Apoio técnico

Fonte: Mateus (2013: 453)

2.3 Aplicação dos Fundos Comunitários em Portugal

Como afirma Mateus (2013: 457)

[a]té que os potenciais beneficiários públicos e privados da política de coesão possam candidatar os seus projetos aos apoios da União Europeia, há todo um longo processo de negociação quanto aos montantes envolvidos e aos objetivos estratégicos das intervenções a serem financiadas pelos fundos estruturais e de coesão.

Foi a partir de 1988, com a adesão à UE, que Portugal beneficiou da política de coesão, pois a programação passou a ser plurianual e estratégica, em vez de anual e de reembolsos de projetos avulsos, e o Governo português acordou com a Comissão a aplicação de três Quadros Comunitários de Apoio (QCA) e do QREN. Ao longo dos anos foram várias as fases das contribuições dos Fundos Comunitários, como podemos ver esquematicamente na figura n.º 2.2.

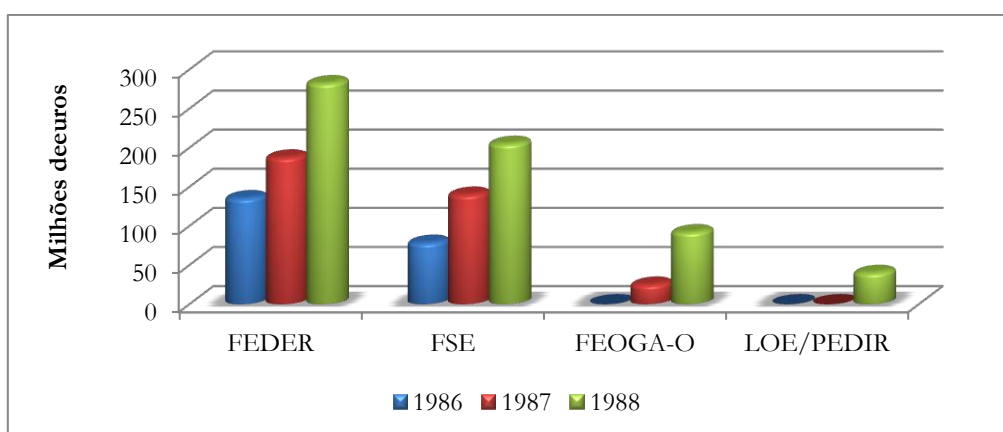


Figura 2.2 – Fases dos Fundos Comunitários

2.3.1 Anterior Regulamento

No Anterior Regulamento, segundo o Ministério do Planeamento e da Administração do Território (1995: 9), o financiamento comunitário era apenas focalizado aos projetos de infraestruturas públicas, pois Portugal não possuía um sistema de incentivos financeiros ao setor privado suscetível de ser cofinanciado pelo FEDER.

Gráfico 2.1 - Transferências Comunitárias no Anterior Regulamento



Fonte: Ministério do Planeamento e da Administração do Território (1995: 10)

Através dos Fundos Estruturais FEDER, FSE e FEOGA-O, a Comissão Europeia transferiu cerca 1.185 milhões de euros, distribuídos como

mostra o gráfico n.º 2.1, o que deu origem a 2.262 projetos de investimento e cerca de 650 projetos integrados noutros programas, tais como o Programa Nacional de Interesse Comunitário de Incentivos à Atividade Produtiva e o programa para a área dos Serviços Avançados de Telecomunicações.

O tributo do FEDER para o desenvolvimento regional dirigiu-se principalmente para o financiamento de projetos públicos de infraestruturas e de estudos.

Já o FSE focou-se essencialmente na formação e emprego de jovens e de desempregados de longa duração e em grupos considerados prioritários, designadamente mulheres, migrantes e deficientes, e na formação de formadores (Ministério do Planeamento e da Administração do Território (1995: 10)).

Os apoios fornecidos pelo FEOGA—O inicialmente focavam-se na melhoria das condições de transformação e comercialização dos produtos agrícolas e da pesca; na reestruturação, modernização e desenvolvimento do setor da pesca e ao desenvolvimento do setor da aquacultura; na melhoria da eficácia das estruturas agrícolas e por fim no melhoramento das estruturas vitivinícolas

No período de 1988-1992, segundo o Ministério do Planeamento e da Administração do Território (1995: 10), surgiu o Programa Específico de Desenvolvimento da Indústria Portuguesa (PEDIP) que era financiado pelos Fundos Estruturais (FEDER e FSE), por empréstimos do Banco Europeu de Investimento (BEI) e pela Linha Orçamental Específica (LOE). Este programa patrocinou a indústria portuguesa, através de apoios financeiros calculados em 1,8 milhões de euros.

Ainda em 1988, segundo Mateus (2013:442), iniciou-se a reforma dos Fundos Estruturais comunitários de forma a tornar a ação estrutural comunitária mais eficaz. Após a adesão de Portugal e Espanha à UE, houve uma maior necessidade de reformular os referidos fundos. Estão subjacentes a esta reforma quatro princípios:

- Princípio da adicionalidade: a despesa comunitária não devia ser substituída pela despesa nacional, deviam ser complementares;

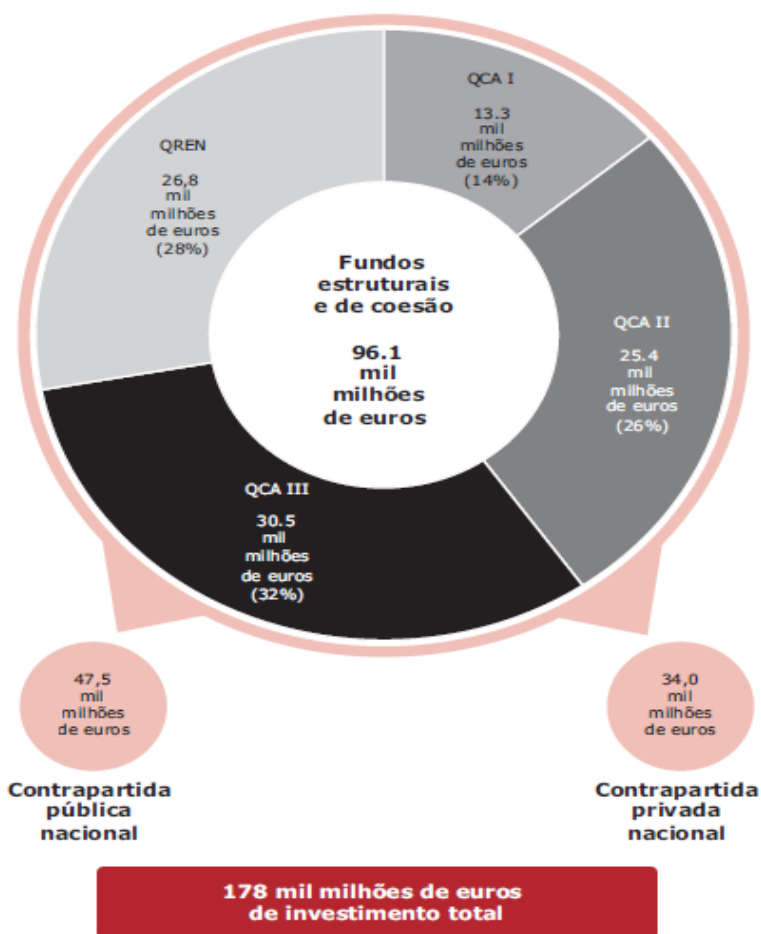
- Princípio da concentração: concentrava um limitado número de objetivos que eram aplicáveis às regiões menos desenvolvidas;
- Princípio do partenariado: devia existir uma maior transparência nas intervenções, abarcando todos os níveis da administração nacional, comunitária e parceiros sociais na preparação e implementação dos programas;
- Princípio da programação: não aceitava financiamentos a projetos isolados, pois obrigava que todos se enquadrassem em programas plurianuais, plurissetoriais e se possível inter-regionais.

2.3.2 Primeiro Quadro Comunitário de Apoio

Seguidamente surgiram os QCA que eram documentos produzidos pelos Estados Membros, onde estavam discriminados os objetivos gerais, os programas operacionais com os seus objetivos e os subprogramas com as várias medidas a tomar. Os programas estão sujeitos a uma avaliação inicial antes de serem aprovados, uma avaliação intercalar e uma avaliação final.

Segundo Mateus (2013), entre 1989 e 2013, o total de fundos estruturais e de coesão disponibilizado a Portugal rondou os 96 mil milhões de euros. Para este financiamento foi estimada uma contrapartida nacional por parte de entidades públicas de cerca de 48 mil milhões de euros e de agentes privados na ordem de 34 mil milhões de euros, perfazendo um investimento global de 178 mil milhões de euros em 2011, como mostra o gráfico n.º 2.2.

Gráfico 2.2 - Total do investimento programado a financiar pelos fundos estruturais e de coesão em Portugal de 1989 a 2013



Fonte: Mateus (2013: 478)

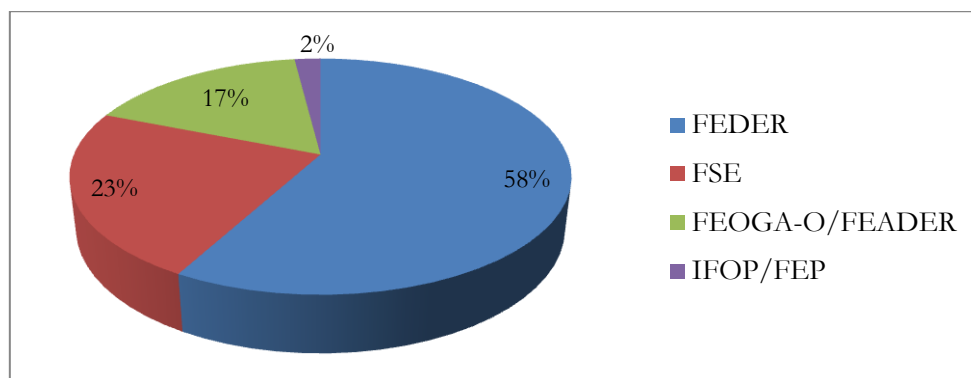
Mateus (2013: 476) afirma que

[E]ste montante total de investimento programado para o país supera a riqueza anualmente gerada pela economia portuguesa. A programação do financiamento estrutural da União Europeia pressupõe, por conseguinte, um efeito de alavanca dos fundos sobre a economia nacional, na medida em que se espera que à aplicação dos recursos financeiros públicos se venham a associar outras fontes de financiamento, nomeadamente privadas.

De acordo com este autor, o primeiro QCA disponibilizou a Portugal fundos no montante de 14,8 mil milhões de euros que se destinaram, prioritariamente, à atividade produtiva e à valorização dos recursos humanos. A área mais financiada foi a formação profissional, seguida da indústria e serviços, dos transportes e da agricultura e pescas. No que diz

respeito ao QCA I, os fundos comunitários representavam 52% da sua fonte de financiamento, sendo o FEDER aquele que mais contribuía, como mostra o gráfico n.º 2.3.

Gráfico 2.3 – Repartição dos fundos no QCA I



Fonte: Adaptado de Mateus (2013: 486)

Estes apoios contribuíram para o crescimento da economia, pois, com base nos dados do IFDR:

- Houve um ganho de 10,5% em termos de concentração do PIB *per capita* (em igualdade de poder de compra) em relação à média comunitária;
- Houve uma redução das desigualdades internas em cerca de 14% de acordo com “Índice Sintético”, elaborado pela Universidade de Roterdão, para o período de 1981/1991;
- As transferências dos Fundos Estruturais representam 3% do PIB;
- O investimento correspondeu a cerca de 15% do investimento total efetuado em Portugal no período de 1989/1993;
- Houve um incremento adicional do PIB de 0,7% ao ano, por via dos fundos;
- Houve uma criação de aproximadamente 80 mil postos de trabalho, o que representou cerca de um quarto do emprego total criado no período da sua execução.

Apesar de Laranjeiras, Fortuna e Silva (2006) afirmarem que, entre 1985 e 2000, o impacto dos Fundos Estruturais foi mínimo, Medeiros (2010)

conclui anos mais tarde que na Região dos Açores, em termos teóricos, “a ausência de verbas comunitárias provoca uma redução de consumo público e do nível de bem-estar dos consumidores, por contraposição a um aumento do Investimento”.

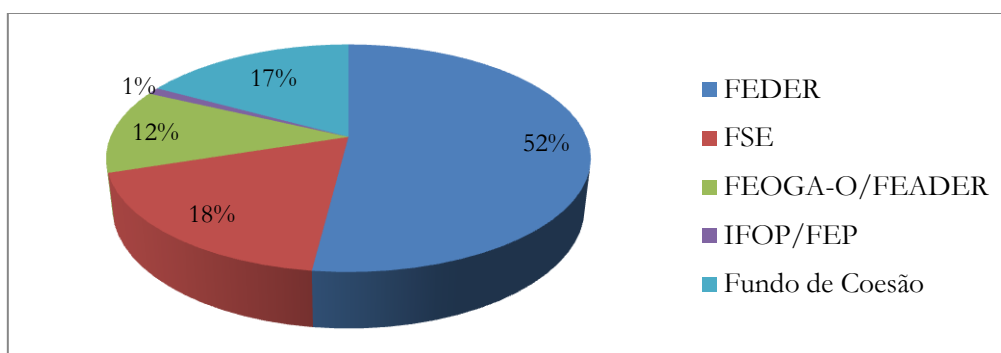
2.3.3 Segundo Quadro Comunitário de Apoio

O QCA II, segundo Mateus (2013), quis equiparar a economia e a sociedade portuguesa aos níveis de padrões de vida médios comunitários e diminuir progressivamente as dissemelhanças regionais internas através do Plano de Desenvolvimento Regional (PDR). Entre 1994 e 1999, foram desenvolvidos 17 programas operacionais de forma a:

- Qualificar os recursos humanos e o emprego;
- Reforçar os fatores de competitividade da economia;
- Promover a qualidade de vida e a coesão social; e
- Fortalecer a base económica regional.

O total de Fundos Estruturais recebidos durante a duração deste QCA foi de 25.2 milhões de euros que, juntamente com a comparticipação financeira nacional, pública e privada, equivaleu a um investimento próximo dos 34 milhões de euros, distribuídos como mostra o gráfico n.º 2.4:

Gráfico 2.4 - Repartição dos fundos no QCA II



Fonte: Adaptado de Mateus (2013: 486)

Neste QCA as áreas do ambiente, renovação urbana, saúde, exclusão social e as intervenções em favor do mundo rural tiveram uma dimensão mais elevada, tal como os setores dos transportes, indústria e agricultura receberam uma maior parcela dos fundos comunitários.

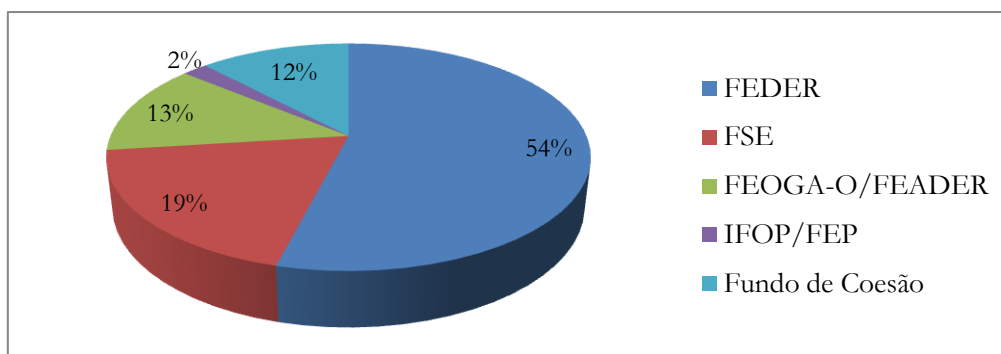
A avaliação final do QCA II, segundo dados do IFDR, demonstrou que:

- Houve uma elevada *performance* imputada à adaptação dos programas operacionais ao contexto e à evolução socioeconómica;
- Cerca de 7,7% da Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF), no período 1994-2000 foi diretamente induzida pelo QCA II;
- Foram criados e mantidos cerca de 77 mil postos de trabalho, o que equivale a 29,5% da criação líquida de emprego no período.

2.3.4 Terceiro Quadro Comunitário de Apoio

Após a composição do Plano Nacional de Desenvolvimento Económico e Social (PNDES) e do PDR surgiu o QCA III que tinha como objetivos aumentar o nível de qualificação dos portugueses, promover o emprego, a coesão social e o desenvolvimento sustentável das regiões, modificar o perfil produtivo em direção ao futuro e autenticar a valia do território e da posição geoeconómica do país. Nesta quarta etapa, segundo dados do IFDR, Portugal obteve um investimento total de 40.120 milhões de euros, sendo 20.530 milhões de euros financiados por Fundos Estruturais e o restante por investimentos públicos e privados, repartidos da seguinte forma no gráfico 2.5.

Gráfico 2.5- Repartição dos fundos no QCA III



Fonte: Adaptado de Mateus (2013: 486)

Neste QCA, segundo o IFDR, grande parte do investimento foi destinada à área dos transportes, de forma a promover a qualidade e reforçar a coesão territorial. Seguidamente financiou-se a educação e a formação profissional, as infraestruturas sociais e da saúde, a estruturação do

território e as infraestruturas da energia, nomeadamente do gás natural e a energia eólica. Realizaram-se cerca de 19 programas operacionais.

Só durante a aplicação do QCA III, o fundo de coesão foi considerado um programa operacional, introduzido na área de Acessibilidades e Transportes e do Ambiente. Com base nos dados do IFDR, Portugal recebeu cerca de 3.299 milhões de euros para o este fundo.

Com base na análise da execução física do QCA III (2008:34), os Fundos Estruturais podem incentivar o Investimento Direto Estrangeiro (IDE),

[a]nalisando de forma particular a participação dos Fundos Estruturais enquanto catalisadores do IDE em Portugal, verificamos que os projetos das empresas com participação estrangeira no capital social acima de 10% envolvem cerca de 43 mil milhões de euros de investimento, sendo que, em termos médios, a taxa de comparticipação destes projetos é de cerca de 22%. Até ao final de 2007 foram pagos incentivos na ordem dos 466 milhões de euros.

O IDE teve maior peso na região Norte e no Alentejo e um menor peso nas regiões autónomas e no Algarve.

2.3.5 Quadro de Referência Estratégica Nacional

Para o período de 2007-2013 foi criado o QREN que surge quando cada EM, com a observação da Comissão, produz um documento onde mostra as prioridades e as estratégias de desenvolvimento que, mais tarde, servirão para elaborar os programas operacionais. No referido documento também foi levado em conta as prioridades políticas delimitadas pelos EM, as dotações financeiras e as Orientações Estratégicas Comunitárias (OEC) sobre a Coesão para 2007-13, segundo informações do site do QREN. Estas orientações vinculativas determinam o QREN para os instrumentos nacionais e regionais de programação. Já com uma sólida política de coesão, os EM elaboraram os seus QREN e os respetivos Programas Operacionais (PO), que foram negociados com a Comissão Europeia e aprovados durante o ano de 2007. A figura nº 2.3 mostra a sequência do ciclo de programação e aplicação da política de coesão.



Figura 2.3 - Ciclo de programação e aplicação da política de coesão

Fonte: http://www.observatorio.pt/item1.php?lang=0&id_channel=18&id_page=75

O QREN apresenta as seguintes características, conforme mostra a figura 2.4:

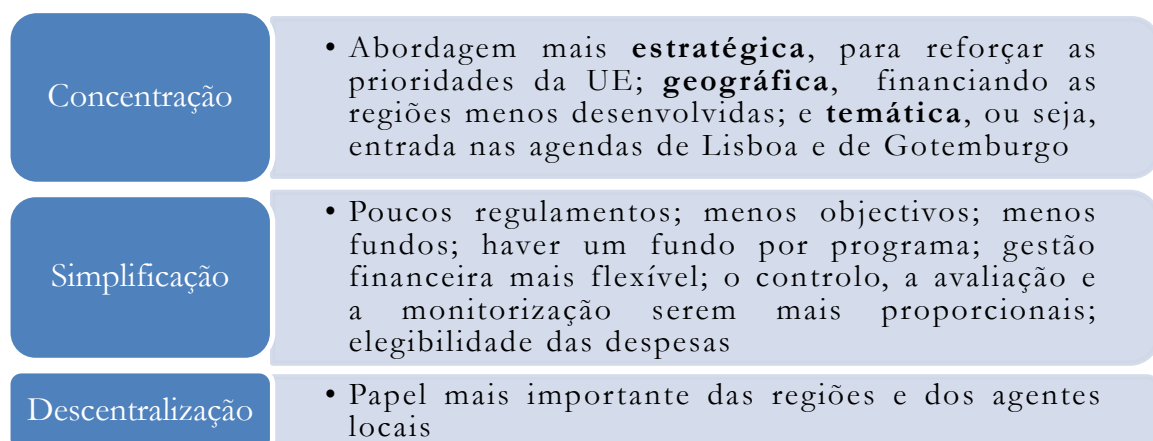


Figura 2.4 - Características do QREN

Fonte: Adaptado de http://www.observatorio.pt/item1.php?lang=0&id_channel=18&id_page=75

Em 2005, o Conselho Europeu da Primavera lançou a Estratégia de Lisboa com as OEC adotadas e com os seguintes objetivos:

- Melhorar as condições de crescimento e emprego;
- Reforçar a competitividade e a capacidade de atração das regiões;
- Promover a integração equilibrada do território europeu, reforçando a cooperação transfronteiriça, transnacional e inter-regional.

Segundo Barroca (2011), Portugal iria receber cerca de 21,5 mil milhões de euros da UE para realizar os objetivos a que se propôs, assim como 7,7 mil milhões de euros de fundos do Estado e 15,1 mil milhões de euros de investimento privado, como mostra a tabela n.º 2.6.

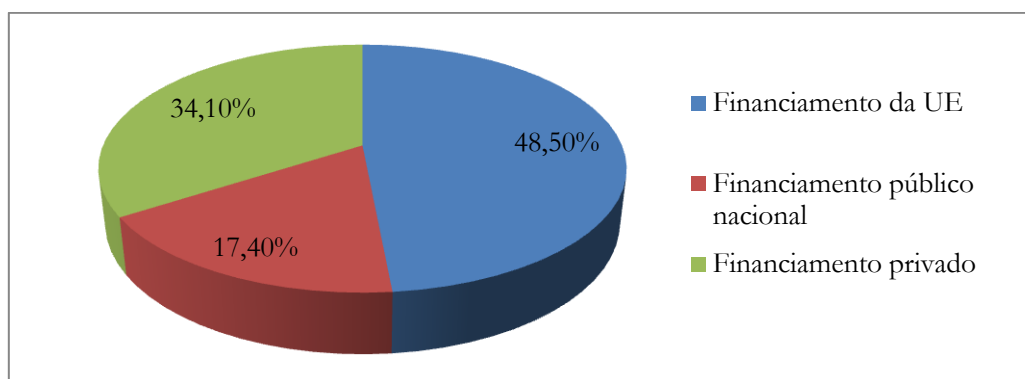
Tabela 2.6 – Plano de financiamento do QREN 2007-2013

	Financiamento da UE (M€)	Financiamento público nacional (M€)	Financiamento privado (M€)	Total (M€)
Potencial Humano	6.147	2.636	85	8.868
Fatores de Competitividade	6.008	1.437	3.335	10.780
Valorização do Território	7.518	3.163	11.463	22.144
PO Regional	1.602	444	239	2.285
Assistência Técnica	137	24	0	161
Cooperação Territorial	99	37	0	136
Total	21.511	7.741	15.122	44.374

Fonte: Adaptado de Barroca (2011: 48)

O financiamento total programado para o QREN 2007-2013, era proveniente, em quase 50%, pelos fundos europeus, sendo o financiamento público aquele que menos contribuía como podemos esquematizar no gráfico n.º 2.6.

Gráfico 2.6 - Percentagens de Financiamento do QREN 2007-2013



No dia 28 de Junho de 2007 o QREN português foi aprovado pela Comissão Europeia e os programas operacionais foram aprovados entre 5 de Outubro e 21 de Dezembro de 2007.

O QREN afigura-se como um novo modelo das políticas públicas e induzirá novas dinâmicas na sociedade portuguesa. As suas orientações estruturantes são a concentração, seletividade, sustentabilidade financeira, viabilidade económica, coesão e valorização territoriais e coesão e monitorização estratégica. E as suas linhas de ação centram-se na valorização do conhecimento, da ciência, da tecnologia, da inovação, no desenvolvimento sustentado da economia e na atratividade dos territórios unida aos objetivos de coesão social e de sustentabilidade.

Em suma, os grandes desafios do QREN, segundo Barroca (2011: 50) são

[v]alorizar as potencialidades humanas, territoriais e ambientais singulares do País, designadamente a sua união ao mar e a especial posição geopolítica, capaz de funcionar como elo de ligação entre o continente europeu, americano e africano, e procurar ser mais seletivo na aplicação dos fundos comunitários.

Em comparação com as fases anteriores, os Fundos Estruturais que contribuem para o QREN são apenas o FEDER, o FSE e o Fundo de Coesão. Aqui temos 3 tipos de SI:

- À Qualificação e Internacionalização de PME (SI Qualificação de PME);
- À Inovação (SI Inovação);
- À Investigação e Desenvolvimento Tecnológico (SI I&DT).

Qualquer tipo de empresa, as Entidades do Sistema Científico e Tecnológico (SCT) e as Associações Empresariais podem beneficiar deste tipo de incentivos. A tabela n.º 2.7 resume os objetivos e os beneficiários de cada sistema.

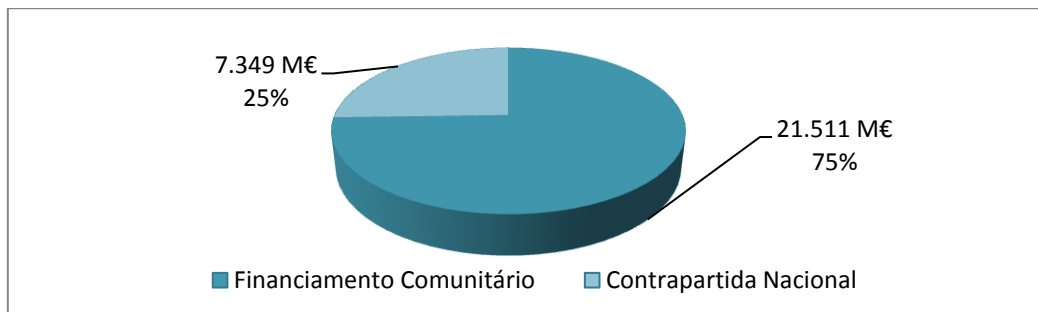
Tabela 2.7 - Objetivos e Beneficiários dos Sistemas de Incentivos

Sistema de Incentivo	Objetivos	Beneficiários
Qualificação de PME	Promoção da competitividade das PME através do aumento da produtividade, flexibilidade, capacidade de resposta e presença ativa no mercado global.	Micro e pequenas empresas
	Promoção da competitividade das PME, designadamente a sua capacidade de resposta e presença ativa no mercado global, através desenvolvimento de um programa estruturado de intervenção num conjunto de PME.	Entidades do SCT; Associações Empresariais
Inovação	Promover a inovação no tecido empresarial; Estimular a produção de novos bens, serviços e processos que suportem a progressão na cadeia de valor; Reforçar a orientação para mercados internacionais;	Empresas de qualquer natureza sob qualquer forma jurídica.
	Estimular o empreendedorismo qualificado e o investimento estruturante em novas áreas com potencial crescimento.	
I&DT	Intensificar o esforço empresarial nacional de I&DT; Criar novos conhecimentos com vista ao aumento da competitividade das empresas;	Empresas de qualquer natureza sob qualquer forma jurídica; Entidades do SCT.
	Promover a inserção das empresas em redes internacionais de conhecimento, estimulando a criação e endogeneização de novos conhecimentos indutores de novas oportunidades económicas; Promover a cooperação e o desenvolvimento de projetos de I&DT entre as empresas e as entidades do SCT; Estimular a demonstração, experimentação tecnológica, a disseminação e a transferência de tecnologia para o sector empresarial.	

Fonte: Barroca (2011: 51)

Com base nos dados do QREN, a 31 de Dezembro de 2013, o financiamento público total ascendeu aos 28.860 milhões de euros, distribuídos como mostra o gráfico n.º 2.7:

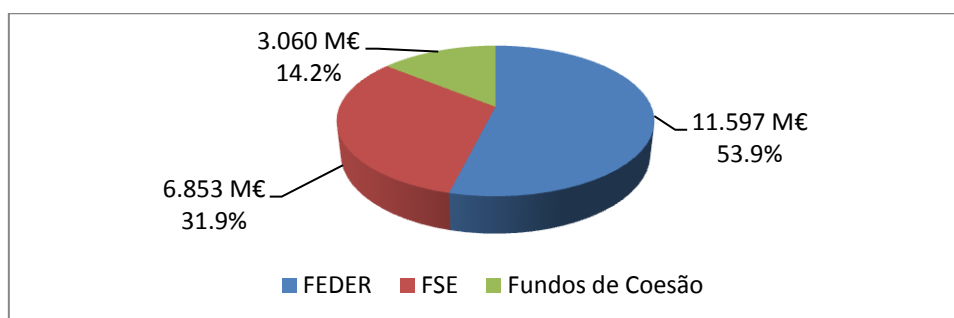
Gráfico 2.7 - Tipos de Financiamento



Fonte: <http://www.qren.pt/np4/numeros>

O financiamento comunitário foi distribuído, como mostra o gráfico n.º 2.8, pelos três fundos estruturais europeus:

Gráfico 2.8 - Tipos de Fundos Estruturais



Fonte: <http://www.qren.pt/np4/numeros>

Como podemos concluir, com base no *site* do QREN:

[O] QREN assume como grande desígnio estratégico a qualificação dos portugueses e das portuguesas, valorizando o conhecimento, a ciência, a tecnologia e a inovação, bem como a promoção de níveis elevados e sustentados de desenvolvimento económico e sociocultural e de qualificação territorial, num quadro de valorização da igualdade de oportunidades e, bem assim, do aumento da eficiência e qualidade das instituições públicas.

Com base em dados do QREN, a 30 de setembro de 2014, dos 18 mil milhões de euros que o nosso país recebeu, 6 mil milhões de euros destinaram-se ao FSE e 12 mil milhões de euros ao FEDER e ao Fundo de Coesão.

2.3.6 Portugal 2020

Aquando do lançamento da Estratégia Europa 2020, em Março de 2010, Portugal começou a desenvolver uma nova fase do QREN, de 2014 a 2020, como mostra o cronograma da figura n.º 2.5, e com o objetivo global de “assegurar uma saída com êxito da crise” (COM, 2010: 3) e preparar a economia europeia para a nova década que se iniciava.



Figura 2.5 - Cronograma do QREN 2014-2020

Fonte: Adaptado de http://www.qren.pt/np4/2014_2020

Para o período de 2014-2020, segundo Mateus (2013: 445-446),

[i]ndicia-se um processo rápido e significativo de transformação da política de coesão da União Europeia, no qual se combinam a valorização da coordenação e integração territorial e urbana de intervenções e de financiamentos com a tendencial uniformização à escala europeia dos objetivos e prioridades prosseguidas para «reduzir a disparidade entre os níveis de desenvolvimento das diversas regiões e o atraso das regiões menos favorecidas.

A estratégia Europa 2020, como mostra o seu *site*, determina três prioridades de crescimento: “inteligente, mediante o investimento na

educação, na investigação e na inovação, sustentável, dando prioridade à transição para uma economia de baixo teor de carbono, e inclusivo, prestando especial atenção à criação de emprego e à redução da pobreza”. Estas prioridades traduzem-se nos seguintes objetivos, de acordo com o *site* da Europa 2020:

- “Aumentar para 75% a taxa de emprego na faixa etária dos 20-64 anos;
- Aumentar para 3% do PIB o investimento da UE na Investigação e Desenvolvimento (I&D);
- Reduzir as emissões de gases com efeito de estufa em 20%, em comparação com os níveis registados em 1990; obter 20% da energia a partir de fontes renováveis; e aumentar em 20% a eficiência energética;
- Reduzir a taxa de abandono escolar precoce para menos de 10% e aumentar para, pelo menos, 40% a percentagem da população na faixa etária dos 30-34 anos que possui um diploma do ensino superior;
- Reduzir, pelo menos, em 20 milhões o número de pessoas em risco ou em situação de pobreza ou de exclusão social.”

Estes grandes objetivos fornecem uma visão global da evolução instituída para a UE até 2020 no que diz respeito a certos parâmetros fundamentais, foram traduzidos em objetivos nacionais para que cada EM possa avaliar os seus próprios progressos no que diz respeito a esses objetivos e não incluem uma distribuição dos encargos. “Trata-se de objetivos comuns, que devem ser atingidos através de um conjunto de medidas tomadas quer a nível nacional, quer a nível da UE”, como mostra o *site* da Europa 2020. Os objetivos referidos anteriormente estão todos interligados e reforçam-se reciprocamente, pois:

- “A melhoria da educação contribuirá para o aumento do emprego e para a redução da pobreza;
- Uma economia baseada em mais I&D e inovação, bem como em recursos mais eficazes, torna a Europa mais competitiva e cria postos de trabalho;

- O investimento em tecnologias mais limpas contribui para a luta contra as alterações climáticas e cria novas oportunidades comerciais e de emprego.”

Os objetivos da estratégia são sustentados por sete iniciativas emblemáticas que servem para enquadrar as atividades conjuntas da UE e as das autoridades nacionais nas seguintes áreas: inovação, economia digital, juventude, emprego, política industrial, pobreza e eficiência na utilização dos recursos.

O Quadro Financeiro Plurianual (QFP) é, segundo o *site* do *Eurocid*, um mecanismo que garante a previsibilidade das despesas da UE e, simultaneamente, a sua sujeição a uma disciplina orçamental rigorosa. Aqui estão definidos os limites máximos disponíveis para cada um dos principais domínios de despesas do orçamento da UE para um determinado período de tempo. O objetivo é garantir que as despesas da UE estejam orientadas dentro do limite dos recursos da própria UE e que os programas e os instrumentos estabelecidos no QFP contribuam para realizar as prioridades fundamentais da UE. Os resultados do QFP estão relacionados diretamente com a Estratégia Europa 2020 e com a prossecução dos seus objetivos. Tal implica centrar os programas num número limitado de prioridades e ações de grande relevância, o que obrigou a fusão de programas já existentes, e /ou mesmo a reformulação.

Os fundos europeus estruturais e de investimento para a estratégia, segundo o *site* do *Eurocid*, são todos os já conhecidos (FEADER, FEAMP, FEDER, FSE, FEAGA e Fundo de Coesão) e o Fundo Europeu de Ajustamento à Globalização (FEG) e o Fundo de Auxílio Europeu às Pessoas Mais Carenciadas (FAEPMC).

Os programas europeus no âmbito desta estratégia estão relacionados com o seguinte:

- Ambiente;
- Assuntos internos;
- Cidadania;
- Competitividade e empreendedorismo;

- Cultura, cinema e sector audiovisual;
- Desenvolvimento;
- Educação, formação profissional, juventude e Desporto;
- Emprego e assuntos fiscais;
- Energia e transportes;
- Fiscalidade e união aduaneira;
- Investigação e invocação;
- Justiça;
- Luta contra a fraude e interesses financeiros da UE;
- Saúde e consumidores.

Segundo o *site* Europa 2020, para a realização dos objetivos da estratégia Europa 2020 contribuem também outros instrumentos da UE, tais como o mercado único, o orçamento da UE, que inclui o fundo de desenvolvimento regional e os fundos social e de coesão, e os instrumentos de política externa da UE.

A execução e o acompanhamento da estratégia Europa 2020 decorrem no contexto do Semestre Europeu, um ciclo anual de coordenação das políticas económicas e orçamentais à escala da UE.

O êxito desta estratégia depende da capacidade dos EM, segundo o *site* da Europa 2020, em desempenharem o papel que lhes compete, por um lado, na execução das reformas necessárias a nível nacional para fomentar o crescimento e, por outro, na cooperação com a Comissão Europeia no que diz respeito à implementação das sete iniciativas emblemáticas da estratégia.

Portugal apresenta o “Portugal 2020”, que substitui o QREN 2014-2020 e que sucede ao QREN 2007-2013. Portugal 2020, segundo o seu próprio *site*, é o acordo de parceria adotado com a Comissão Europeia, que reúne os fundos FEDER, Fundo de Coesão, FSE, FEADER e FEAMP. Neste acordo definem-se os princípios de programação que confirmam a política de desenvolvimento económico, social e territorial para impulsionar, em Portugal, entre 2014 e 2020, princípios que seguem as prioridades de crescimento da Estratégia 2020.

As prioridades do Portugal 2020, segundo a apresentação Portugal 2020, estimulam a produção de bens e serviços transacionáveis, a internacionalização da economia e a qualificação do perfil de especialização da economia portuguesa; reforçam o investimento na educação, incluindo a formação avançada, e as medidas e iniciativas dirigidas à empregabilidade; fortificam a integração das pessoas em risco de pobreza e de combate à exclusão social; promovem a coesão e competitividade territoriais, particularmente nas cidades e em zonas de baixa densidade; e apoiam o programa da reforma do Estado, assegurando que os fundos possam contribuir para a racionalização, modernização e capacitação institucional da Administração Pública e para a reorganização dos modelos de provisão de bens e serviços públicos.

Os princípios a que Portugal deve obedecer, segundo a apresentação Portugal 2020, são os seguintes:

- a) Racionalidade económica - a decisão de atribuição do apoio dos fundos é dependente da sua mais-valia económica, social e ambiental;
- b) Concentração - centra o apoio dos fundos num número limitado de domínios temáticos de forma a maximizar o seu impacto;
- c) Disciplina financeira e da integração orçamental - garantem a coerência entre a programação dos fundos comunitários e a programação orçamental plurianual nacional;
- d) Segregação das funções de gestão e da prevenção de conflitos de interesse - separação rigorosa de funções de análise e decisão, pagamento, certificação e de auditoria e controlo;
- e) Transparência e prestação de contas – garante boas práticas de informação pública dos apoios concedidos e da avaliação dos resultados obtidos.

A programação e implementação do Portugal 2020 organizam-se em quatro domínios temáticos, ainda segundo a apresentação:

- Competitividade e Internacionalização, que contribui para a criação de uma economia mais competitiva, baseada em atividades intensivas em conhecimento, na aposta de bens e serviços transacionáveis ou internacionalizáveis e no reforço da qualificação e da orientação

exportadora das empresas portuguesas, promovendo a redução de custos associada a uma maior eficiência dos serviços públicos e à melhoria dos transportes;

- Inclusão Social e Emprego, que reforça a integração das pessoas em risco de pobreza e o combate à exclusão social, assegurando a dinamização de medidas inovadoras de intervenção social e os apoios diretos aos grupos populacionais mais desfavorecidos, as políticas ativas de emprego e outros instrumentos de salvaguarda da coesão social;
- Capital Humano, que promove o sucesso educativo, o combate ao abandono escolar e o reforço da qualificação dos jovens para a empregabilidade, o reforço do ensino superior e da formação avançada, a aprendizagem e a qualificação ao longo da vida e a reforça da empregabilidade e a qualidade e inovação do sistema de educação e formação;
- Sustentabilidade e Eficiência no Uso de Recursos, que pretende contribuir para uma economia de baixo carbono, assente numa utilização mais eficiente de recursos;

Os fundos estruturais e de investimento europeus irão ser distribuídos por estes quatro domínios temáticos, com os seguintes objetivos temáticos, como mostra a figura n.º 2.6:

Portugal 2020: Estruturação Estratégica		
Domínios / Objetivos Temáticos Centrais	Domínios Transversais	
	Abordagem Territorial	Reforma da Administração Pública
Domínios Temáticos Competitividade e Internacionalização	OT1 – Reforçar a investigação, o desenvolvimento tecnológico e a inovação OT2 – Melhorar o acesso às tecnologias da informação e comunicação, bem como a sua utilização e qualidade OT3 – Reforçar a competitividade das pequenas e médias empresas e dos setores agrícola, das pescas e da aquicultura OT7 – Promover transportes sustentáveis e eliminar os estrangulamentos nas principais redes de infraestruturas OT11 – Reforçar a capacidade institucional e uma administração pública eficiente	OT8 – Promover o emprego e apoiar a mobilidade laboral

Domínios Temáticos	Inclusão Social e Emprego	OT8 – Promover o emprego e apoiar a mobilidade laboral OT9 – Promover a inclusão social e combater a pobreza
	Capital Humano	OT10 – Investir no ensino, nas competências e na aprendizagem ao longo da vida
	Sustentabilidade e Eficiência no uso de recursos	OT4 – Apoiar a transição para uma economia com baixas emissões de carbono em todos os setores OT5 – Promover a adaptação às alterações climáticas e a prevenção e gestão de riscos OT6 – Proteger o ambiente e promover a eficiência dos recursos

Figura 2.6 - Estruturação Estratégica do Portugal 2020

Fonte: Apresentação Portugal 2020

Estes quatro domínios articulados contribuem positivamente para dois domínios transversais: a promoção duma administração pública mais eficaz e eficiente e a redução das assimetrias territoriais, considerando as suas potencialidades específicas.

A figura n.º 2.7 mostra os programas distribuídos por temas regiões, desenvolvimento rural e assuntos marítimos e pescas.

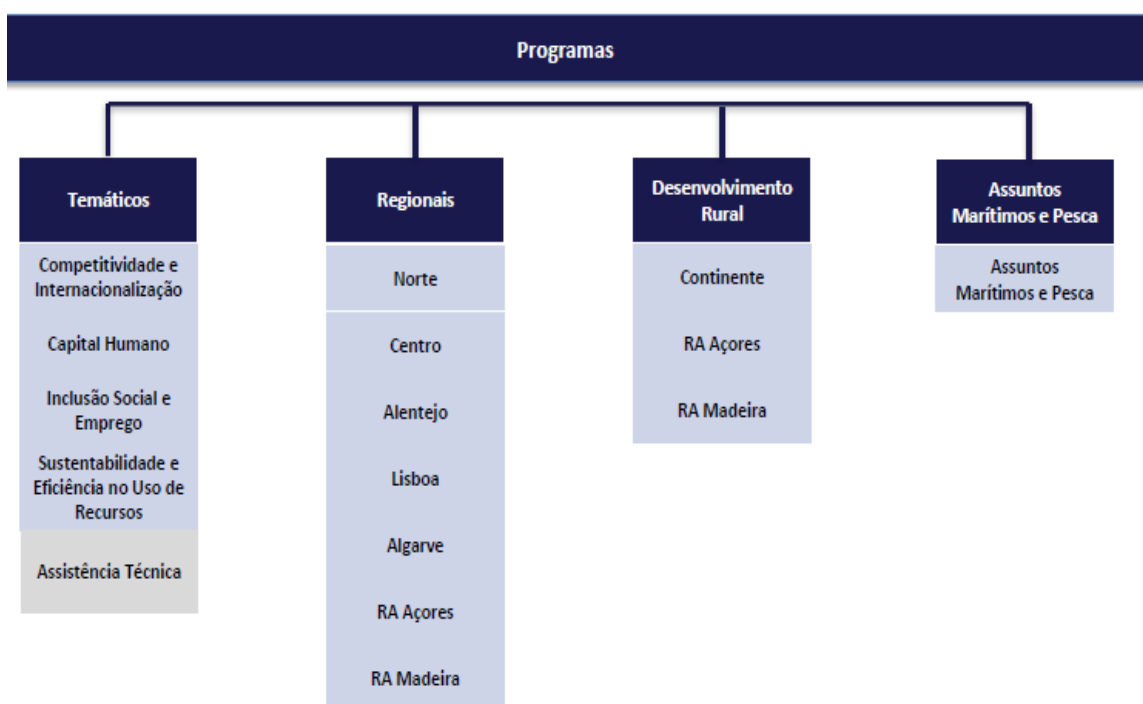
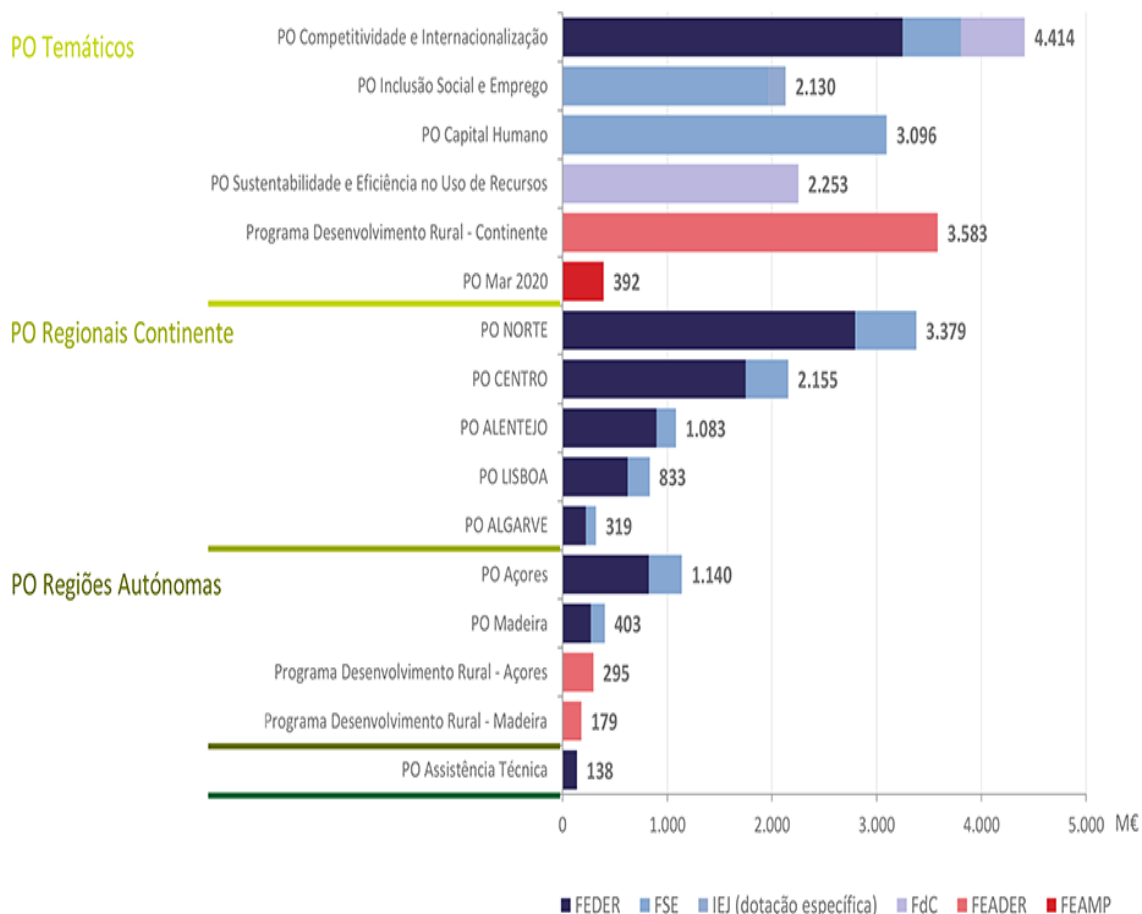


Figura 2.7 - Programas do Portugal 2020

Fonte: Apresentação Portugal 2020

Portugal vai receber 25 mil milhões de euros até 2020 em fundos comunitários, os quais serão distribuídos no âmbito de cada um dos 16 PO, programas temáticos e programas regionais. O gráfico n.º 2.9 mostra as dotações financeiras por Programa e por Fundo.

Gráfico 2.9 - Dotações Financeiras por Programa e por Fundo



Fonte: <https://www.portugal2020.pt/Portal2020/o-que-e-o-portugal2020>

Como podemos observar o PO Competitividade e Internacionalização será aquele que recebe a mais parcela dos fundos.

Costa afirma que, em relação ao QREN, as regiões menos desenvolvidas, Norte, Centro e Alentejo, irão receber 93% desse valor, sendo que o Alentejo recebe mais 42% e que as Regiões do Norte e Centro irão receber mais 25% do que no QREN 2007-2013. Enquanto o QREN tinha os seus focos nas infraestruturas nacionais, na Administração Pública e nas despesas, Portugal 2020 possui os seus focos no capital humano nacional, nas empresas e nos resultados.

Segundo Mendes (2013), o programa Portugal 2020 tem as virtudes, nomeadamente, o valor global negociado que corresponde a cerca de 1,8% do PIB e a estrutura do programa que conta com mais um programa operacional, o programa dedicado ao emprego e à coesão social. No entanto, enumera algumas questões que considera decisivas para o sucesso deste programa que são:

1. A apropriação dos fundos das regiões de convergência por parte das regiões mais ricas;
2. Os desequilíbrios intrarregionais, ou seja, a discriminação na distribuição dos fundos dentro de cada região; e
3. O financiamento nacional tendo em conta que as taxas de juro da dívida pública estão negativas.

Veremos se o país é capaz de utilizar os fundos dos próximos anos, pela incapacidade de garantir a componente nacional.

Capítulo III – Os subsídios ao investimento no âmbito da normalização contabilística

3.1 Conceito e tipologia dos subsídios

De acordo com o Dicionário da Língua Portuguesa, um subsídio é um auxílio pecuniário que se dá a uma empresa ou a um particular. É, também, uma quantia entregue pelo Estado, sem contrapartida direta, a empresas ou a coletividades, também chamado de subvenção.

A nível económico e contabilístico, os subsídios são auxílios que o governo transfere para as entidades mediante o cumprimento de certas condições. Estes podem ser subsídios reembolsáveis ou não reembolsáveis. Dentro dos não reembolsáveis existem os subsídios não monetários, os subsídios relacionados com ativos, ou seja, subsídios ao investimento, e os subsídios relacionados com rendimentos, ou seja, subsídios à exploração.

No âmbito do QREN podemos observar alguns exemplos de subsídios reembolsáveis, tais como o Sistema de Incentivos (SI) à inovação, Linha de Crédito e Garantias QREN INVESTE e SI à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico (I&DT) nas Empresas.

Os subsídios relacionados com o Programa de Estimulo à Oferta de Emprego (PEOE) do Instituto do Emprego e Formação Profissional (IEFP) e os subsídios recebidos no âmbito do QREN, nomeadamente o SI I&DT nas empresas e o SI à Qualificação das PME, são alguns exemplos de subsídios à exploração.

Alguns exemplos de subsídios relacionados com ativos em Portugal, com base nos apoios do QREN são o SI à Qualificação e Internacionalização de Pequenas e Médias Empresas (PME) e o SI à I&DT nas Empresas.

3.2 Os subsídios ao investimento a nível internacional

A veracidade da situação financeira das empresas deve ser espelhada na contabilidade, sendo esta baseada em normas comuns.

Nas últimas décadas têm sido desenvolvidos significativos esforços para se conseguir a tão desejada comparabilidade das demonstrações financeiras. Entre os organismos que mais se têm dedicado ao processo de harmonização contabilística incluem-se o IASB¹ e a UE, o primeiro a nível mundial e o segundo a nível regional.

O IASB tem como principal objetivo “desenvolver, com base em princípios claramente articulados um conjunto único de normas de contabilidade de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente” (IFRS, 2014), melhorando-as e harmonizando os regulamentos, os princípios, as normas contabilísticas e os procedimentos de apresentação da informação financeira. As normas criadas por este organismo foram, até ao ano de 2001, as IAS e as SIC e a, partir desse ano, as IFRS e as IFRIC. O processo de harmonização contabilística do IASB divide-se em quatro etapas, com base em Monteiro (2013) e como mostra a figura n.º 3.1:

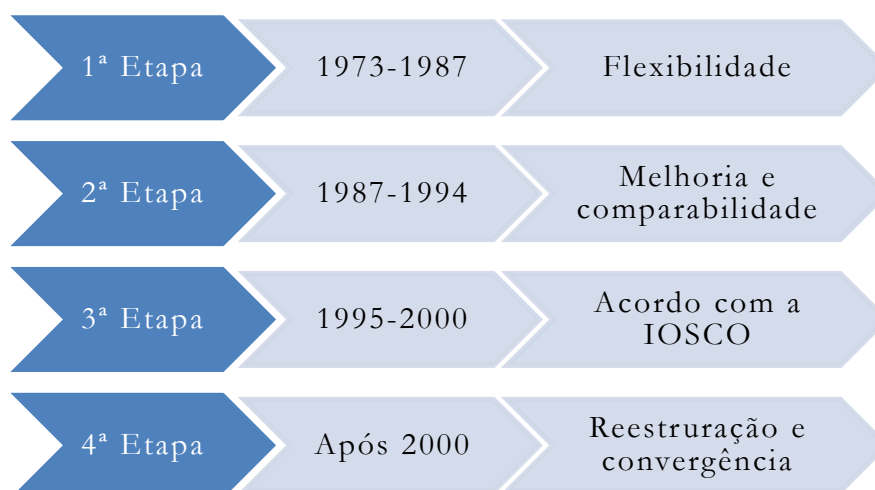


Figura 3.1 - Etapas da Harmonização Contabilística do IASC/IASB

Na primeira etapa, entre 1973, ano da fundação do IASC, e 1987, foram emitidas 26 normas. No entanto, estas normas possuíam muitas opções, sendo severamente criticadas, pois, segundo Monteiro (2013):

- Estavam muito centradas no modelo contabilístico anglo-saxónico;
- Eram dirigidas apenas a países desenvolvidos;

¹ O IASC (*International Accounting Standards Committee*) passou a designar-se, a partir de 1 de Abril de 2001, por IASB.

- Davam demasiada ênfase ao cálculo do lucro e pouca a outros objetivos da informação financeira;
- Admitia muitas alternativas contabilísticas;
- Não apresentava modelos de DF;
- Não ostentava uma estrutura concetual.

Na tentativa de evitar problemas derivados das diferenças culturais dos países, comprometeu-se os objetivos de harmonização inicialmente propostos.

Na segunda etapa, o então IASC, deu início ao projeto de melhoria da comparabilidade das demonstrações financeiras, procurando reduzir as alternativas possíveis elencadas nas normas, tornando-as menos flexíveis. Para isso, foi criada a Estrutura Concetual que também auxiliou a revisão das normas existentes e a emissão de novas (Monteiro, 2013).

A terceira etapa é caracterizada pelo acordo celebrado entre o IASC e a *Intertional Organization of Securities Commissions* (IOSCO). Com o desenvolvimento dos mercados bolsistas nos anos 90, a ausência de comparabilidade da informação financeira foi a maior preocupação da IASC e da IOSCO. Em 1995 foi celebrado um acordo entre estes dois organismos para que as normas internacionais pudessem ser aceites na preparação das DF das empresas cotadas nos mercados de capitais internacionais. Para isso, o IASC iniciou um processo de revisão das suas normas, eliminando algumas e criando novas IAS. Em meados de 2000, a IOSCO passou a recomendar às bolsas internacionais que as empresas cotadas adotassem as normas do IASC de forma a ser possível uma harmonização internacional (Monteiro, 2013).

Na quarta e atual etapa, o IASC sofre uma reorganização da sua estrutura organizativa, surgindo ao IASB que continua a procurar melhorar a qualidade e coerência das normas e a fomentar o grau de convergência das mesmas a nível mundial. No entanto, apesar da IOSCO aconselhar o uso das normas do IASB, a *Securities Exchange Comission* (SEC) continuava a impor o uso das normas do *Financial Accouting Standards Board* (FASB), organismo de normalização contabilística norte americano, na reconciliação das DF. Para colmatar estas divergências, em 2002 iniciou a convergência

das IAS/IFRS com os *US Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) do FASB, de maneira a permitir uma “comparação da situação financeira dos diversos intervenientes no mercado global” (Monteiro, 2013: 138). Em 2006, o IASB e o FASB criaram o “*Memorandum of understanding*” onde se proponha a eliminação do requisito de reconciliação dos US GAAP e a aplicação das IAS/IFRS de forma efetiva. Com o *update* do memorando em 2008, a SEC dispensou o referido requisito e aceitou a aplicação das IAS/IFRS desde que estas fossem as normas aprovadas inicialmente pelo IASB, ou seja, desde que não tivessem adaptações.

Também na UE, havendo diferentes sistemas contabilísticos, era necessário iniciar um processo de harmonização da legislação contabilística, nomeadamente no que diz respeito à informação financeira prestada pelas várias entidades. Segundo Monteiro (2013) existiram três etapas na harmonização da contabilística na UE:

1. Diretivas Comunitárias de 1970 a 1995;
2. Comunicações de 1995 a 2000;
3. Regulamentos de 2000 a 2013.

No que diz respeito às Diretivas Comunitárias, e segundo Monteiro (2013), estas são instrumentos aprovados pelo Conselho, através de proposta da Comissão Europeia, que se dirige aos EM, ficando estes obrigados a transpô-las para o normativo nacional. A IV e a VII Diretivas foram os pilares para a regulamentação contabilística na UE. A IV Diretiva, ou seja, a Diretiva 78/660/CEE, do Conselho das Comunidades Europeias, de 25 de Julho de 1978, diz respeito à estrutura e conteúdo das contas individuais e do relatório de gestão e dos métodos de avaliação e a VII Diretiva, ou seja, a Diretiva 83/349/CEE, era relativa à elaboração, revisão e publicidade das contas consolidadas. A primeira tem como objetivo atingir algum grau de harmonização na preparação, apresentação, auditoria e publicidade das contas anuais individuais das sociedades, excluindo Bancos e Seguradoras e permitiu que a sua transposição para os EM fosse adaptada às características de cada sistema contabilístico. A segunda desenvolveu regras contabilísticas para o processo de consolidação de contas. Contudo, e ainda segundo Monteiro (2013), estas Diretivas compreendiam alguns

impedimentos à comparabilidade das contas das empresas dos diferentes países membros, nomeadamente:

- Por conterem muitas opções, umas ao critério dos EM, outras ao critério das empresas;
- Por não serem objeto de atualização e modernização durante um longo período de tempo (25 anos); e
- Porque os procedimentos necessários para alterar qualquer disposição de uma Diretiva eram extremamente complicados e morosos, sem qualquer capacidade de resposta imediata às necessidades dos mercados.

As empresas europeias que desejassem participar num mercado global tinham que reformular as suas contas de forma a serem aceites nos outros mercados, devido à insuficiência e aos tratamentos distintos face a novos negócios e novos produtos financeiros. Houve até alguns membros da UE que autorizavam as empresas a elaborar as suas contas segundo as normas do IASB, de forma a poderem ser cotadas na Bolsa de Nova Iorque.

Como as Diretivas não foram suficientes para se poder comparar a informação financeira, a Comissão elaborou uma comunicação em 1995 intitulada “Harmonização Contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional” (COM 95 (508) PT). A Comunicação não necessita de ser transporta para a legislação nacional, pois é um documento vinculador que mostra a visão da UE sobre determinado tema. Esta comunicação marca a “nova abordagem harmonizadora da UE” (Monteiro, 2013: 141) incentivando-a a participar na harmonização desenvolvida pelo IASB, mas “garantindo a compatibilidade entre as IAS e as Diretivas Comunitárias”. Para defender esta compatibilidade, no que diz respeito ao justo valor, foi aprovada a Diretiva 2001/65/CE, de 27 de Setembro, que acolhia o critério do justo valor. Esta compatibilidade e o incentivo de utilização das IAS pela IOSCO fez com que a Comissão emitisse, em 2000, uma nova comunicação chamada “Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas” (COM 2000 (359) final PT). Esta comunicação aproximava as normas europeias das

normas do IASB, obrigando as empresas cotadas na bolsa a adotar as IAS a partir de 2005.

Para as empresas cotadas poderem adotar as IAS, a UE decidiu emitir um regulamento, pois assim poderia cumprir a data de aplicação, ou seja, o ano de 2005 e as normas seriam aplicadas em todo o espaço europeu. O Regulamento é de aplicação geral, direta e homogénea sobre os EM e não necessita de ser transposto, prevalecendo sobre as leis nacionais. O Parlamento Europeu e o Conselho aprovaram o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho, relativo à aplicação as IAS, IFRS, SIC e IFRIC, a partir de 1 de janeiro de 2005. Este regulamento exige que a partir de 2005, inclusive, todas as sociedades cotadas elaborem as suas contas consolidadas de acordo com as IAS. Estas normas foram adotadas na UE pelo Regulamento (CE) n.º 1725/2003. Este regulamento foi depois revogado, em novembro de 2008, pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008, da Comissão, que consolidou as normas internacionais aprovadas até outubro de 2008.

Em junho de 2003 foi aprovada a Diretiva n.º 2003/51/CE, também chamada de “Diretiva da Modernização”, que tem como objetivo ultrapassar as divergências entre a IV e a VII Diretivas sobre matérias contabilísticas e as IAS. Esta Diretiva foi transposta para o normativo português através do DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que, para além de obrigar a que as entidades com valores mobiliários cotados na bolsa elaborassem e apresentassem as suas contas consolidadas com base nas IAS, também dava a possibilidade das restantes entidades poderem optar por usá-las. Esta Diretiva introduziu a valorização, pelo justo valor, de certos bens do ativo e o conceito de provisão.

É importante referir que normas internacionais e as diretivas comunitárias coexistem com base no *endorsement*, ou seja, as normas do IASB não são automaticamente aceites pela UE, sendo aceites ou rejeitadas após apreciação do Comité de Regulamentação Contabilística, o que provoca diferenças textuais entre as normas internacionais “puras” e as aprovadas pela UE.

A Comissão Europeia reconhecia que a IV e a VII Diretivas eram muito dispendiosas para as empresas de pequena dimensão e em 2011 divulgou uma proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho que tinha como objetivos (Costa e Alves, 2014: 111):

- “Reduzir o peso administrativo suportado pelas empresas de dimensão relativamente pequena, a fim de libertar recursos para o crescimento e a criação de emprego;
- Aumentar a eficácia, a relevância e a compreensibilidade do relato financeiro; e
- Proteger as necessidades dos utilizadores.”

Esta proposta deu origem à Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, que diz respeito às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva 2006/43/CE e revoga a IV e a VII Diretivas. Esta Diretiva propõe-se a facilitar os investimentos transfronteiriços, aperfeiçoar a comparabilidade da informação financeira da UE e reforçar a confiança do público nas DF e nos relatos. Conforme mostra esta Diretiva

[A] legislação contabilística da União precisa de encontrar um equilíbrio adequado entre os interesses dos destinatários das demonstrações financeiras e o interesse das empresas em não serem indevidamente sobrecarregadas com requisitos de divulgação.

A nova Diretiva aparenta não ter em conta as nomenclaturas e os conceitos existentes nas normas do IASB, permitindo aos EM manterem as normas locais sem qualquer adaptação das normas internacionais. Esta Diretiva não mostra nenhuma preocupação em harmonizar práticas contabilísticas, preocupando-se sim com as pequenas empresas, pois estas impendem os EM de serem demasiado exigentes em termos de informação contabilística e de relato financeiro. É ainda importante salientar que a nova Diretiva não faz qualquer referência ao tratamento contabilístico e à divulgação a dar aos subsídios do governo.

As normas que iremos abordar no âmbito desta dissertação são as IAS 20 – Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios

Governamentais e a SIC 10 – Apoios Governamentais – Sem Relação Específica com Atividades Operacionais.

A IAS 20 é aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios do Governo e na divulgação de outras formas de apoio, tal como acontece na NCRF 22. A IAS 20 não trata:

- [a]) os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios governamentais em demonstrações financeiras que reflitam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de uma natureza semelhante;
- b) apoios governamentais prestados a uma entidade sob a forma de benefícios que estão disponíveis na determinação do lucro tributável ou da perda fiscal, ou são determinados ou limitados com base no passivo do imposto sobre o rendimento. Os exemplos de tais benefícios são isenções temporárias do imposto sobre o rendimento, créditos fiscais por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento.
- c) a participação do governo na propriedade (capital) da entidade; e
- d) os subsídios governamentais cobertos pela IAS 41 Agricultura.

As alíneas a), b) e d) são excluídas desta norma pois existe a IAS 29 que regulamenta o relato financeiro em economias hiperinflacionárias, a IAS 12 que trata o imposto sobre o rendimento e a IAS 41 que trata a agricultura.

Segundo Justino (2012), a exclusão do âmbito da alínea c) faz com que quando o Governo quiser investir no capital de uma organização, a sua participação na propriedade da mesma não será qualificada como um subsídio do Governo. Posto isto, foi emitida a SIC 10 para esclarecer que

- [o] apoio governamental a entidades satisfaz a definição de subsídios governamentais da IAS 20, mesmo se não existirem condições especificamente relacionadas com as Atividades operacionais da entidade que não seja o requisito de operar em determinadas regiões ou sectores industriais. Tais subsídios não devem portanto ser creditados diretamente no capital próprio.

Segundo esta norma internacional, os subsídios governamentais “devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para

balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser diretamente creditados no capital próprio” (§ 12 da IAS 20). O § 20 mostra que quando um subsídio se torna recebível “como compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para a finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer futuro custo relacionado” deve ser reconhecido como rendimento apenas do período em que se tornar recebível.

A grande diferença entre a NCRF 22 e a IAS 20 centra-se nos subsídios relacionados com ativos. Estes subsídios, incluindo os não monetários pelo justo valor, devem ser apresentados no balanço quer tomando o subsídio como rendimento diferido quer deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do ativo (§ 24 IAS 20). No que diz respeito aos subsídios relacionados com ativos depreciables, estes são normalmente reconhecidos durante os períodos e na proporção em que a depreciação é efetuada mas podem ser apresentados da seguinte forma:

- Pelo método indireto em que o subsídio é considerado “como rendimento diferido sendo reconhecido como rendimento numa base sistemática e racional durante a vida útil do ativo” (§ 26 da IAS 20);
- Pelo método direto em que se “deduz o subsídio para chegar à quantia escriturada do ativo. O subsídio é reconhecido como rendimento durante a vida do ativo depreciable por meio de um débito de depreciação reduzido” (§ 27 IAS 20).

Para melhor perceber as duas formas de contabilização deste tipo de subsídios enunciamos um exemplo adaptado de Lopes, Oliveira, Pires, Malaquias, Covane e Rabaça (2013), relativo à aquisição de uma máquina de prensagem no valor de 500.000€, tendo a empresa recebido um subsídio não reembolsável do Estado no montante de 125.000€. A máquina é depreciada à taxa de 12,5%. Considerando o efeito de impostos diferidos associados ao subsídio ao investimento, e tendo em conta uma taxa de IRC de 30%, a contabilização seria a seguinte:

1. Conforme a IAS 20 - Registrando inicialmente o subsídio como rendimento diferido

Nome da conta	Débito	Crédito
Equipamento básico	500.000	
Depósitos à ordem		500.000
Reconhecimento da compra da máquina e do equipamento informático		

Nome da conta	Débito	Crédito
Depósitos à ordem	125.000	
Rendimentos a reconhecer		125.000
Reconhecimento do subsídio		

Nome da conta	Débito	Crédito
Depreciações exercício - Eq. básico	62.500	
Depreciações acumuladas - Eq. básico		62.500
Depreciações do exercício		

Nome da conta	Débito	Crédito
Rendimentos a reconhecer	15.625	
Imputação de subsídios para investimentos		15.625
Regularização da conta rendimentos a reconhecer - subs. ao investimento		

Nome da conta	Débito	Crédito
Rendimentos a reconhecer	4.687,50	
Imputação de subsídios para investimentos		4.687,50
Reconhecimento do imposto		

$$\text{Imputação de subsídios} = 15.625 \times 30\% = 4.687,50\text{€}$$

2. Conforme a IAS 20 - Subsídio abatido aos ativos

Nome da conta	Débito	Crédito
Equipamento básico	500.000	
Depósitos à ordem		500.000
Reconhecimento da compra da máquina e dos equipamentos informáticos		

Nome da conta	Débito	Crédito
Depósitos à ordem	125.000	
Equipamento Básico		125.000
Recebimento do subsídio		

Nome da conta	Débito	Crédito
Depreciações exercício - Eq. básico	46.875	
Depreciações acumulado - Eq. básico		46.875
Depreciações do exercício		

$$\text{Depreciação} = (500.000 - 125.000) \times 12,50\% = 46.875\text{€}$$

Por sua vez, os subsídios relacionados com ativos não depreciáveis “podem requerer o cumprimento de certas obrigações e serão então reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações” (IAS 20: §18).

3.3 Os subsídios ao investimento a nível nacional

A normalização contabilística em Portugal iniciou-se no ano de 1964, com a criação de vários planos de contabilidade. O primeiro plano de contabilidade a surgir foi concebido pela Comissão de Contabilidade e Estatística e foi denominado como o “Plano Geral de Contabilidade: Projeto-Contribuição para o Plano Contabilístico Português”. Neste plano as contas deveriam adotar uma posição crescente de liquidez ou de exigibilidade, o que implicou que o balanço se elaborasse da seguinte forma, (Costa e Alves, 2014: 81):

- O ativo iniciava-se com o imobilizado incorpóreo e terminava-se com movimentos de fundos;
- A situação líquida iniciava-se com o capital e terminava com os resultados diferidos;
- O passivo real iniciava-se com provisões e concluía-se com carteira comercial.

No ano de 1970, surgia o Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa elaborado pela Comissão Diretiva da Secção Profissional dos Técnicos de Contas do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa. Este plano destinava-se a todas as empresas e técnicos, incluindo as da Administração Pública, pois fornecia modelos das demonstrações financeiras e classes e códigos de contas com esclarecimentos. Aqui o balanço começava por apresentar, no ativo, as imobilizações incorpóreas e termina com o caixa. A situação líquida começava com o capital e finalizava com os resultados plurianuais. O passivo iniciava-se com as provisões diversas e concluía-se com os empréstimos de terceiros a longo prazo.

O Anteprojeto de Plano Geral de Contabilidade nasceu em 1973, elaborado pelo Ministério das Finanças e tendo como base o Plano Geral de

Contabilidade francês. Este plano incluía o quadro e a lista das contas, as demonstrações financeiras e as notas explicativas sobre a sua utilização e estrutura. No balanço, o ativo iniciava-se com caixa terminando em obrigações e outros títulos, o passivo começava com clientes e finalizava com provisões para encargos previstos, e a situação líquida iniciava-se com o capital terminado com ganhos e perdas.

E, por fim, em 1974, a Sociedade Portuguesa de Contabilidade criou o Plano Português de Contabilidade. Aqui era proposto que no balanço, “o ativo fosse apresentado por ordem decrescente de liquidez (começava com caixa e terminava com custos diferidos) e o passivo por ordem decrescente de exigibilidade (iniciava-se com encargos fiscais e sociais a pagar e concluindo-se com proveitos diferidos)” (ibid.: 85). Já a situação líquida iniciava-se com capital e terminava com o resultado do exercício.

No final do ano de 1974, o Estado criou a CNC, a qual passou a existir oficialmente através do Despacho n.º 65, de 27 de Fevereiro de 1975, sendo considerada o órgão que assegura o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística em Portugal. A CNC apenas foi institucionalizada a 7 de Fevereiro de 1977, aquando da aprovação do POC, pelo Decreto-Lei n.º 47/77. A sua primeira regulamentação ocorreu apenas em 1980, onde foram definidas as suas atribuições, órgãos e formas de funcionamento. As suas principais atribuições eram (ibid.: 86):

[p]romover os estudos que se mostrem necessários à adoção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos que devam considerar-se de aceitação geral e de participar nas discussões internacionais em que sejam tratados assuntos relacionados com a normalização contabilística, com o objetivo de emitir parecer técnico.

Mas apenas com a aprovação do DL 367/99 é que a CNC passou a ter o objetivo principal de

[e]mitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira e que todas as diretrizes contabilísticas publicadas até à

data em que o mesmo foi publicado eram de imediato consideradas de aplicação obrigatória.

Passados 10 anos, na CNC passaram a estar representadas as entidades interessadas no domínio da contabilidade. Para além do objetivo acima descrito, a CNC tinha de aperfeiçoar a qualidade da informação financeira das empresas que utilizem o SNC e acionar as atividades necessárias para que as normas fossem aplicadas adequadamente.

Em 1986, com a adesão de Portugal à UE, houve necessidade de transpor a IV e a VII Diretivas para o normativo português. A IV Diretiva foi transposta em 1989 através do DL n.º 410/89 que aprovou o POC/89, introduzindo os capítulos 1 a 12. Em 1991 foi a VII Diretiva que foi transposta pelo DL n.º 238/91, que introduziu os capítulos 13 e 14. Esta etapa caracteriza-se pelo compromisso estabelecido entre os EM, de forma a melhorar a comparabilidade da informação contabilística. Em comparação com o POC/77, o POC/89 era mais avançado no que diz respeito à autonomização e ao desenvolvimento dados às características da informação financeira e aos princípios contabilísticos, que se aproximavam substancialmente do que era preconizado pelo IASB. Porém, tornou-se importante reduzir as diversas opções oferecidas pelas Diretivas, mas qualquer tentativa de alteração não era bem aceite por alguns países. Posto isto, Portugal começou em 1991 a transpor as normas do IASB para o seu normativo através das Diretrizes Contabilísticas (DC). As DC completavam e atualizavam o POC, sendo emitidas 29 DC entre 1992 e 2002. A CNC emitiu ainda 5 Interpretações Técnicas (IT), durante os anos e 2001 e 2007.

O POC foi sofrendo várias alterações, sendo as de maior relevância as alterações implementadas, em 2005, pelo DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que transpõe a Diretiva n.º 2003/51/CE. Estas alterações asseguraram a coerência entre as normas internacionais e a legislação comunitária.

O Regulamento 1606/2002 também é de extrema importância, pois veio impor às empresas cotadas nas bolsas a aplicação das normas do IASB nas contas consolidadas, e sempre que possível às contas individuais. Com a aprovação deste Regulamento, a estratégia de harmonização da UE começa

a ser efetivamente seguida. Assim, em 2003, a CNC iniciou o “Projeto de linhas de orientação para o novo modelo de normalização contabilística nacional” com a proposta de aplicação das normas internacionais às empresas não abrangidas pelo regulamento. Foi então elaborada a proposta do SNC em 2007 que esteve em audição pública de Abril a Julho de 2008 e que foi apresentada ao Governo, depois de analisar os comentários e as sugestões recebidas. Este normativo foi aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de Julho, e entrou em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2010, revogando o POC e a legislação complementar.

O SNC, baseado nas normas do IASB adotadas na UE, garante a compatibilidade com as diretivas comunitárias e contém 28 NCRF, uma NCRF para pequenas entidades e ainda as normas para as Entidades do Setor não Lucrativo, estas últimas aprovadas pelo DL 36-1/2011, de 9 de março. Este DL determinou ainda um regime simplificado de normas para as micro entidades.

Concluindo, em Portugal existem três níveis de normalização contabilística, como mostra a figura n.º 3.2:

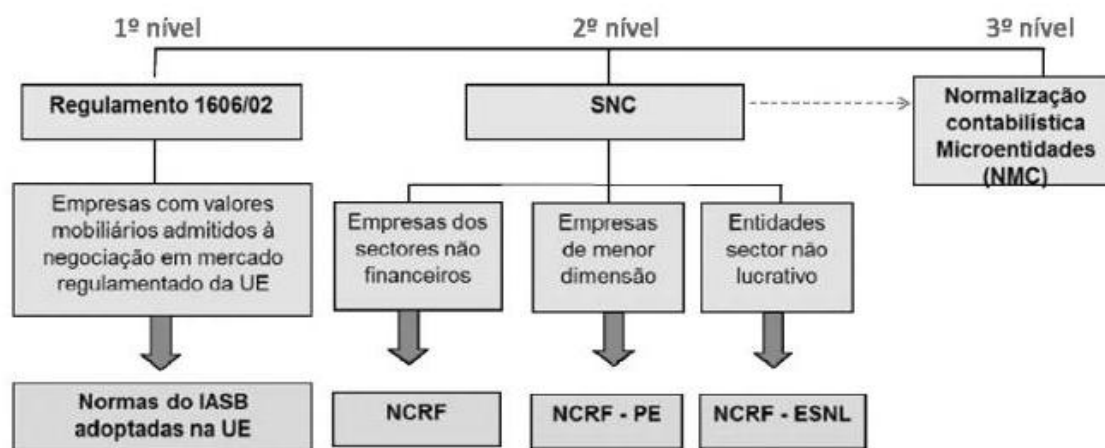


Figura 3.2 - Normalização Contabilística em Portugal

Fonte: Monteiro (2013: 150)

Ou seja, o regulamento que obriga a aplicação das normas do IASB, o SNC e o normativo para as micro entidades.

Iremos agora, explicar mais pormenorizadamente os subsídios no âmbito do POC e no âmbito do SNC.

3.3.1 No âmbito do POC

O anterior normativo contabilístico nacional era formado pelo POC, pelas DC e pelas IT. O primeiro POC, não evidenciava nenhuma norma contabilística específica sobre os subsídios.

Para colmatar esta falhar, a CNC publicou em 1987 a Norma Interpretativa (NI) n.º 6 – Contabilização de subsídios. Esta norma aclarou alguns dos principais aspetos práticos e teóricos sobre os subsídios e classificava-os do seguinte modo:

- Subsídios reembolsáveis;
- Subsídios associados com ativos;
- Subsídios não associados com ativos;
- Subsídios que dependam de contingências.

O POC de 1989 revoga o POC de 1977 pelo DL n.º 410/89, de 21 de Novembro, aquando da adesão de Portugal à zona euro. Em 1991 é alterado pelo DL n.º 238/91 de 2 de Julho, de forma a transpor para o direito nacional as normas de consolidação de contas elencadas na 7ª Diretiva do Conselho da UE. Durante a aplicação do POC de 1989 a CNC considerou que não deveria emitir mais nenhuma norma, fosse DC, IR ou NI, pois, a par desta norma, existia a NIC n.º 20 - Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais.

No início de 2003, a CNC elaborou um parecer onde abordava a problemática da contabilização dos apoios e subsídios relacionados com investimentos, infraestruturas e equipamentos. Este parecer formula a seguinte questão: “Devem os apoios e subsídios recebidos do Estado e da UE relativos a investimentos e infraestruturas e equipamentos afetos a Atividade de serviço público ser contabilizados em rubrica de Capital Próprio?”

A conclusão da CNC, com base no POC e na IAS 20, foi a de que “Em nenhum dos casos é permitido o reconhecimento direto no Capital Próprio.”

Como afirma Mendes (2011: 22)

[o] tratamento contabilístico dos subsídios não era regulado especificamente em nenhuma DC nem os critérios de valorimetria (capítulo 5 do POC) faziam qualquer menção aos subsídios assim como as notas explicativas no Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados (ABDR).

Apenas no capítulo 12 do POC das Notas Explicativas é que era feita referência aos subsídios, nomeadamente, nas contas 2745 – Proveitos Acréscimos e Diferimentos – Subsídios para Investimentos, 575 – Reservas - Subsídios e 74 – Subsídios à Exploração. Neste capítulo era definido o âmbito dos subsídios e as regras de movimentação das contas, com base em quatro tipos de subsídios:

- Subsídios para investimentos amortizáveis;
- Subsídios para investimentos não amortizáveis;
- Subsídios à exploração;
- Subsídios reembolsáveis.

Na nota explicativa à conta 2745 podemos evidenciar que os subsídios relacionados com ativos deveriam ser transferidos para a conta 7983, apenas na proporção do reconhecimento das amortizações do imobilizado a que respeitava o subsídio.

Aqui eram ainda registados os subsídios não reembolsáveis com o objetivo de financiar o investimento em ativos amortizáveis, “tais como os subsídios governamentais recebidos para a aquisição ou construção de edifícios, maquinaria, viaturas, equipamento administrativo, patentes, entre muitos outros ativos amortizáveis” (Barroca, 2011: 26)

Os subsídios do QREN relacionados com o imobilizado corpóreo, como o equipamento administrativo ou produtivo, e com o incorpóreo, como as despesas de I&D e a aquisição de patentes, enquadram-se neste tipo de subsídios.

Os subsídios para investimentos não amortizáveis e não reembolsáveis, ou seja, que não se destinassem a investimentos amortizáveis nem à exploração, eram contabilizados na conta 575 – Subsídios.

Na conta 74 – Subsídios à Exploração eram contabilizados os montantes cedidos à empresa com a finalidade de compensar custos ou de aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não oferecesse dúvidas, ou seja, subsídios respeitantes a eventos realizados no exercício económico. Se os subsídios recebidos se destinassem a mais do que um período contabilístico, a parte respeitante aos outros exercícios deveria ser contabilizada na conta 274 – Acréscimos e Diferimentos – Proveitos Diferidos.

É importante referir que não havia na nota explicativa à conta 74 – Subsídios à Exploração nenhuma alusão à entidade que cede as verbas, pelo que, aparentemente, qualquer entidade pública ou privada, poderia conceder esse subsídio.

Em relação ao último tipo de subsídio apresentado, os reembolsáveis, deveriam ser registados no Passivo, na conta 23 – Empréstimos Obtidos. É mais favorável obter um empréstimo do Governo com juros à taxa zero, ou a taxas e/ou outras condições manifestamente mais benéficas do que as correntes nos mercados financeiros.

No âmbito do POC, nomeadamente no Balanço e no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, não era apresentada nenhuma rubrica nem nenhuma nota específica relacionadas com os movimentos ocorridos nas contas relacionadas com os subsídios. Na Demonstração de Resultados apenas eram evidenciados os subsídios à exploração, por serem uma conta de proveitos. A única DF onde encontramos os subsídios ao investimento é na Demonstração de Fluxos de Caixa, onde eram identificadas as importâncias dos fluxos de caixa recebidos, em cada exercício, nas Atividades de investimento.

A contabilização dos subsídios pode ser esquematizada, como mostra a figura n.º 3.3:

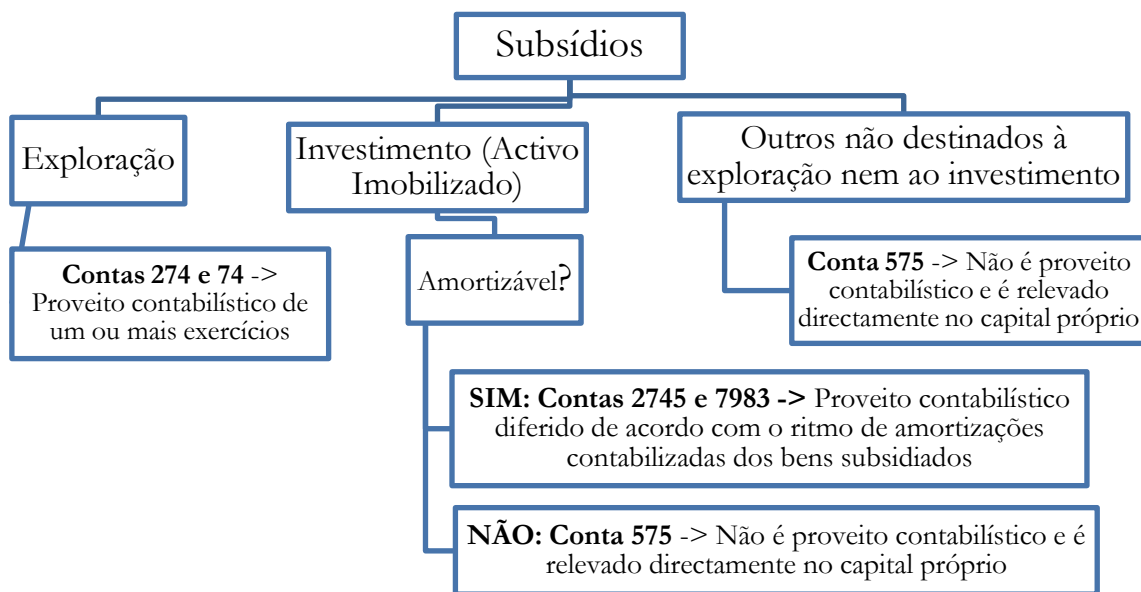


Figura 3.3 - Contabilização dos subsídios no POC

Como podemos constatar, o POC apresentava algumas falhas no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração, divulgação e contabilização dos subsídios e dos apoios do governo. Estas omissões levavam a que existissem práticas contabilísticas diversas entre as empresas, a que a informação divulgada aos seus utilizadores fosse insuficiente e que a parte mais importante da informação apenas ficava na esfera das empresas que beneficiavam dos subsídios e dos apoios do Governo.

Com a entrada em vigor do DL nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, como foi dito anteriormente, as entidades com valores mobiliários cotados na bolsa passaram a ser obrigadas a elaborar e apresentar as suas contas consolidadas com base nas IAS e nas IFRS. Assim, passou a existir uma “dupla contabilidade” para as empresas cotadas, pois para além de apresentarem as contas com base nas normas internacionais, para efeitos de relato financeiro nos mercados de capitais, eram obrigadas a apresentar as contas com base no POC, para efeitos de aprovação da Administração Fiscal.

Como se pode reconhecer, a subsistência de dois modelos de relato financeiro criou alguns mal-estares no que diz respeito ao acréscimo de custo de contexto, ao ensino e à aprendizagem da contabilidade e o desalinhamento que isto provocou perante os parceiros comunitários (Gomes e Pires, 2010).

3.3.2 No âmbito do SNC

O SNC, como foi dito anteriormente, foi publicado através do DL n.º 158/2009, de 13 de Julho. As entidades cotadas em bolsa continuam a aplicar as IFRS e as entidades obrigadas a aplicar o SNC mas não cotadas em bolsa podem optar por aplicar as normas internacionais. Os grandes objetivos da criação do SNC foram a aproximação ao modelo do IASB adotado na UE, atender às diferentes exigências de relato financeiro, permitir a intercomunicabilidade e flexibilizar atualizações.

A adoção deste normativo simplificou e reduziu os custos, pois eliminou a dupla contabilidade e racionalizou os procedimentos de consolidação e é um modelo competitivo e moderno, porque apresenta um relato financeiro moderno e transnacional, nomeadamente em termos concetuais.

Com este normativo contabilístico foi criada a NCRF 22 - Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo que veio clarificar os tipos e a forma de contabilizar os subsídios.

A NCRF 22, tem como objetivo “prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização e divulgação dos subsídios e apoios do Governo” (§ 1 da NCRF 22).

No §4 da NCRF 22 podemos encontrar as seguintes definições:

[A]poio do Governo: é a ação concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do Governo, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios única e indiretamente proporcionados através de ações que afetem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subsídios do Governo: são auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio do Governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transações

com o Governo que não se possam distinguir das transações comerciais normais da entidade.

Subsídios não reembolsáveis: são apoios do Governo em que existe um acordo individualizado da sua concessão a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

Subsídios relacionados com ativos: são subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir ativos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos ativos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

Subsídios relacionados com rendimentos: são subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com ativos.

Em relação aos apoios do Governo, estes podem assumir diversas formas dependendo da sua assistência e das suas condições. É importante salientar que o grande objetivo destes apoios é o de “encorajar uma entidade a seguir um certo rumo que ela normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado” (§5 da NCRF 22).

Como mostra o § 7 da referida norma, em relação aos subsídios, estes podem assumir outros nomes como dotações, subvenções ou prémios.

A NCRF 22 não trata, como mostra o parágrafo 3, “os efeitos das alterações de preços” que possam surgir da contabilização dos subsídios; os apoios proporcionados “a uma entidade na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o rendimento coletável ou que sejam determinados ou limitados na base de passivos por impostos sobre o rendimento”; “A participação do Governo na propriedade (capital) da entidade” e “Os subsídios do Governo cobertos pela NCRF 17 – Agricultura”.

Assim sendo, estão fora do âmbito desta norma os benefícios fiscais em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) concedidos pelo Governo, nomeadamente os que constam no Código do

IRC (CIRC), no Decreto Regulamentar n.º 25/2009 e no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Em relação aos subsídios relacionados com a agricultura, estes devem reger-se pela NCRF 17, pois, regra geral, os subsídios que têm a ver com ativos biológicos são regulados por esta norma, exceto se a norma remeter para a utilização da NCRF 22. Essa exceção consta nos parágrafos 38 e 39 da NCRF 17: “se um subsídio se relacionar com um ativo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, será aplicada a NCRF 22”.

Os ativos biológicos devem ser mensurados “pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda” exceto quando o seu justo valor não possa ser fiavelmente mensurado (§ 13 e 31 da NCRF 17).

Atendendo aos parágrafos 35 e 36 da NCRF 17, os subsídios relacionados com ativos biológicos podem ser classificados como:

- **Subsídio não condicional:** quando o ativo é “mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda” o subsídio “deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio se torne recebível”; e
- **Subsídio condicional:** quando o ativo é “mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, incluindo quando um subsídio exige que uma entidade não se ocupe em atividade agrícola específica” o subsídio deve ser reconhecido “como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do Governo”.

No que diz respeito ao reconhecimento dos subsídios, este só serão reconhecidos depois de ser seguro que “a entidade cumprirá as condições a eles associadas e os subsídios serão recebidos” (§ 8 da NCRF 22). Se não houver uma segurança razoável de que estas duas condições serão cumpridas, o subsídio não será reconhecido, pois como mostra o § 9 da NCRF 22 “O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas”.

Segundo § 10 da NCRF 22, a forma de recebimento de um subsídio “não afeta o método contabilístico a ser adotado com respeito ao subsídio”, ou seja, “é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para o Governo”. Na sua dissertação Mendes (2011: 30) afirma que

[D]e facto, uma entidade pode receber a totalidade ou parte de um qualquer subsídio (em dinheiro ou não) e não reconhecer contabilisticamente essa subvenção. Tal poderá suceder quando, por exemplo, no momento do recebimento parcial do subsídio, uma entidade tiver já uma certeza razoável de que não irá cumprir com as condições a ele associadas como, por exemplo, a entidade saber que não irá manter os postos de trabalho exigidos, ou alcançar determinados indicadores económicos, ou mesmo prever executar apenas parcialmente o projeto de investimento associado à candidatura que deu origem ao subsídio.

Se, depois de reconhecido, existir alguma contingência relacionada com o subsídio deverá ser tratada nos termos da NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Isto poderá estar relacionado com o facto de a entidade não ter uma certeza razoável de que irá cumprir com parte ou todas as condições associadas ao subsídio, depois de já o ter reconhecido.

No que diz respeito ao reconhecimento do subsídio, existe a dúvida de quando é que uma entidade tem certeza razoável de que cumpre com as condições para reconhecer um subsídio, se no momento da assinatura do contrato ou se só quando o projeto de investimento está totalmente concluído. Segundo Carvalho e Azevedo (2010: 40) “um subsídio apenas deve ser reconhecido aquando da decisão de aprovação e contratualização do mesmo, ou seja, aquando da formalização da atribuição do subsídio por parte do Governo”. Conclui-se então que, no momento da assinatura do contrato, a empresa que recebe o subsídio assume que irá cumprir com todas as condições que estão associadas ao subsídio e o Governo compromete-se a atribuí-lo.

Atendendo às definições apresentadas acima, os subsídios podem ser classificados como mostra a figura n.º 3.7:

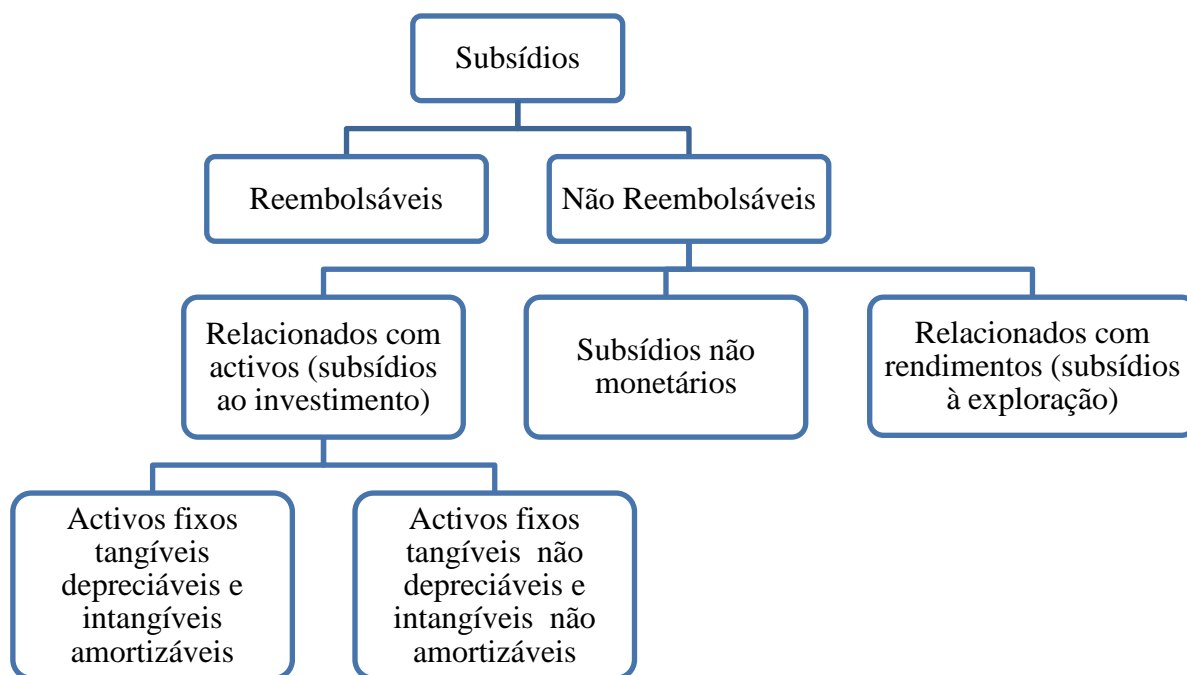


Figura 3.4 - Tipos de Subsídios

Fonte: Adaptado de Carvalho e Azevedo (2010: 35)

Primariamente falaremos dos subsídios do governo reembolsáveis. De seguida falaremos dos subsídios não reembolsáveis relacionados com rendimentos e dos subsídios não monetários. Por fim, falaremos dos subsídios relacionados com ativos, ou seja, os subsídios ao investimento.

3.3.2.1 Subsídios reembolsáveis

Em relação aos subsídios reembolsáveis, estes deverão ser contabilizados como passivos, nomeadamente na conta 25 – Financiamentos Obtidos, no momento do seu recebimento, independentemente das aquisições de ativos com ele relacionado, por contrapartida de uma conta de meios financeiros líquidos. Se, por acaso, estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão ser transferidos para capitais próprios (§ 13 da NCRF 22), adotando o tratamento previsto para os subsídios não reembolsáveis.

Afinal este tipo de subsídios é um financiamento que a empresa obtém do Governo. Normalmente têm condições mais vantajosas como o juro a uma taxa zero ou bonificada. Logo, é considerado um passivo financeiro e, como tal, deverá ser mensurado nos termos da NCRF 27 – Instrumentos

Financeiros. Como podemos observar na alínea a) do §12 da NCRF 27, os subsídios reembolsáveis devem ser mensurados ao custo amortizado menos qualquer perda por imparidade.

3.3.2.2 Subsídios não reembolsáveis relacionados com rendimentos

Os subsídios relacionados com rendimentos são também chamados de subsídios à exploração, pois o seu objetivo é compensar gastos que já ocorreram ou que irão ocorrer na exploração do negócio da empresa. Estes gastos podem não ser apenas referentes a um período contabilístico, mas a vários, logo devem ser reconhecidos na demonstração de resultados durante o (s) respetivo (s) período (s) contabilístico (s). Como mostra o parágrafo 15, “(...) os subsídios associados ao reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como rédito no mesmo período do gasto relacionado”.

O parágrafo 18 mostra que os subsídios que se tornem recebíveis “como compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para a finalidade de dar suporte financeiro à entidade sem qualquer futuro custos relacionado” deverão ser reconhecidos como rendimentos aquando dos recebimentos. Já no parágrafo 20 podemos observar que se o subsídio se tornar recebível “como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior” esse subsídio deve ser reconhecido “como rendimento do período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido”.

Caso o recebimento do subsídio ocorra antes do período de que se deseja compensar, este deve ser diferido até que os gastos relacionados com o subsídio sejam reconhecidos. Se, aquando do recebimento, parte dos gastos já foram incorridos, deve ser reconhecido parte do subsídio referente ao período em causa e ao (s) período (s) anterior (es).

Atendendo ao parágrafo 24, se os subsídios são cedidos para atestar “uma rentabilidade mínima ou compensar *deficits* de exploração” de exercícios futuros, devem ser reconhecidos como rendimentos apenas nos respetivos períodos futuros.

A figura n.º 3.6 sintetiza o reconhecimento dos diferentes tipos de gastos.

Gastos incorridos em períodos anteriores	Gastos parcialmente incorridos em períodos anteriores	Gastos ainda não incorridos
<ul style="list-style-type: none"> • Reconhecer o subsídio como rendimento do período na conta 75 – Subsídios à exploração 	<ul style="list-style-type: none"> • Reconhecer o subsídio com base na parte relacionada com os gastos já incorridos (período e anteriores) como rendimento do período. • Reconhecer o subsídio com base na parte dos gastos ainda não incorridos em rendimentos a reconhecer, na conta 282 – Diferimentos – Rendimentos a reconhecer 	<ul style="list-style-type: none"> • Reconhecer o subsídio em rendimento a reconhecer, na conta 282, transferindo para resultados, na conta 75, na exata medida em que os gastos são incorridos.

Figura 3.5 - Reconhecimento de gastos nos subsídios relacionados com rendimentos

Fonte: Adaptado de Carvalho e Azevedo (2010: 65)

3.3.2.3 Subsídios não monetários

O § 21 da NCRF 22 mostra que “um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um ativo não monetário, tal como um terreno ou outros recursos, para uso da entidade”. Nestes casos, avalia-se o justo valor do ativo não monetário e contabiliza-se o subsídio e o ativo por esse justo valor. Caso não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o ativo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal.

Podemos concluir que o valor do subsídio será o mesmo que o valor do ativo, visto ser uma transferência de ativos. Segundo Carvalho e Azevedo (2010), este está a ser subsidiado a 100% pelo Governo, apesar de não existir a transferência de meios líquidos para a entidade.

Inicialmente, o subsídio deve ser reconhecido em Capitais Próprio, na conta 593 – Outras variações no capital próprio – Subsídios, e, seguidamente, tratado como subsídios relacionados com ativos, ou seja, como um subsídio ao investimento.

3.3.2.4 Apoios do Governo

Um apoio do governo, como foi dito anteriormente, “é a ação concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios.” Não são incluídos nesta norma (§ 4 e 30)

[o]s benefícios única e indiretamente proporcionados através de ações que afetem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes (...) nem o fornecimento de infraestruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de meios melhorados tais como irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local.

O parágrafo 26 mostra que se o apoio não tiver um valor razoavelmente atribuído, deixa de ser considerado um apoio do governo. Caso as transações com o governo não sejam facilmente distinguíveis das operações comerciais normais da entidade, também já não são consideradas um apoio do governo.

Nos parágrafos 27 e 29 da NCRF 22, podemos encontrar exemplos de apoios não considerados apoios do governo:

- “Os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias”, pois não se consegue atribuir um valor de razoável;
- “A política de aquisições do Governo a qual seja responsável por parte das vendas da entidade”, pois não pode ser distinguida das operações comerciais normais da entidade;
- “Os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do Governo, mas, o benefício não é quantificado pela imputação de juros”.

Um exemplo de um apoio que não é considerado um apoio do governo é o benefício ao emprego e à contratação de novos trabalhadores pela redução ou isenção da taxa contributiva para a Segurança Social suportada pela entidade patronal. Neste benefício o governo não transferiu qualquer recurso para a entidade, o que significa que não se enquadra na definição

de subsídio. Mas, durante o período de atribuição deste apoio, o governo vai contribuir para os benefícios económicos da entidade, através da isenção de pagamentos associados aos encargos patronais da entidade. Assim sendo, o apoio enquadra-se na definição de apoio do Governo e deve ser divulgado no Anexo, como mostra o § 31 da NCRF 22.

Poderá ser necessário que, para que as demonstrações financeiras não se tornem enganosas, o significado do benefício recebido seja divulgado na sua natureza, extensão e duração (§ 28 da NCFR 22).

Podemos então concluir que os apoios do governo não são, normalmente, reconhecidos contabilisticamente, pois é difícil quantificá-los, logo não é possível mensurá-los fiavelmente.

3.3.2.5 Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos

Os subsídios relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis são também chamados de subsídios ao investimento.

Estes subsídios, segundo o § 12, “devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios” e, posteriormente, o seu tratamento poderá ser de dois tipos, tendo em conta o tipo de ativos com o qual o subsídio se refere. Assim, como mostra a figura n.º 3.7:

Ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida

- Imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

Ativos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida

- Mantidos nos Capitais Próprios, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

Figura 3.6 - Tipos de subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos

No entanto, a redação atual NCRF 22 não é idêntica à que foi inicialmente apresentada na proposta de 2007. Existe uma diferença bastante significativa e com importantes impactos a nível do balanço, nomeadamente no que diz respeito ao reconhecimento inicial dos subsídios

não reembolsáveis para ativos depreciables/amortizáveis, ou seja, dos subsídios ao investimento.

Na proposta apresentada em 2007, no § 13 da NCRF 22, podia-se ler que

[o]s subsídios do Governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser diretamente creditados ao capital próprio.

ou seja, os subsídios atribuídos aos ativos eram reconhecidos inicialmente e pela sua totalidade no passivo, numa conta de acréscimos e diferimentos. Apenas gerava um aumento no capital próprio consoante fosse transferido para rendimentos do período, na proporção do reconhecimento das amortizações do imobilizado relacionado, o que era idêntico à contabilização que existia no POC. Como já foi referido anteriormente, na versão da atual NCRF 22, os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser reconhecidos inicialmente nos Capitais Próprios da entidade. De facto, reconhecê-los inicialmente no capital próprio leva a que haja um aumento do mesmo, no ano do reconhecimento do subsídio, ou seja, ocorrerá uma melhoria que poderá ser muito significativa, nomeadamente nos rácios de autonomia financeira (capital próprio/ativo) e de solvabilidade (capital próprio/passivo) das empresas. Esta alteração deveu-se ao facto de “organismos normalizadores nacionais de outros países terem igualmente acolhido a solução de reconhecer imediatamente aquele tipo de subsídio no capital próprio” (Barroca, 2011: 18).

Os subsídios relacionados com ativos não depreciables, segundo o parágrafo 16 da NCRF 22, “podem requerer o cumprimento de certas obrigações e serão então reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações”. Neste parágrafo ainda podemos observar o exemplo de um subsídio relacionado com terrenos que poderá ser condicionado pela construção de um edifício local. Poderá ser, então adequado reconhecer este subsídio como rendimento durante a vida útil do edifício.

Podemos ainda observar no parágrafo 14 da NCRF 22 que a imputação dos subsídios a rendimentos deve ser realizada com base no pressuposto do acréscimo e não com base nos montantes recebidos. Caso não seja possível utilizar este pressuposto, deve-se então reconhecer o rendimento aquando do recebimento do subsídio.

Podemos esquematizar o reconhecimento inicial e subsequente dos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos de acordo com a figura n.º 3.8:

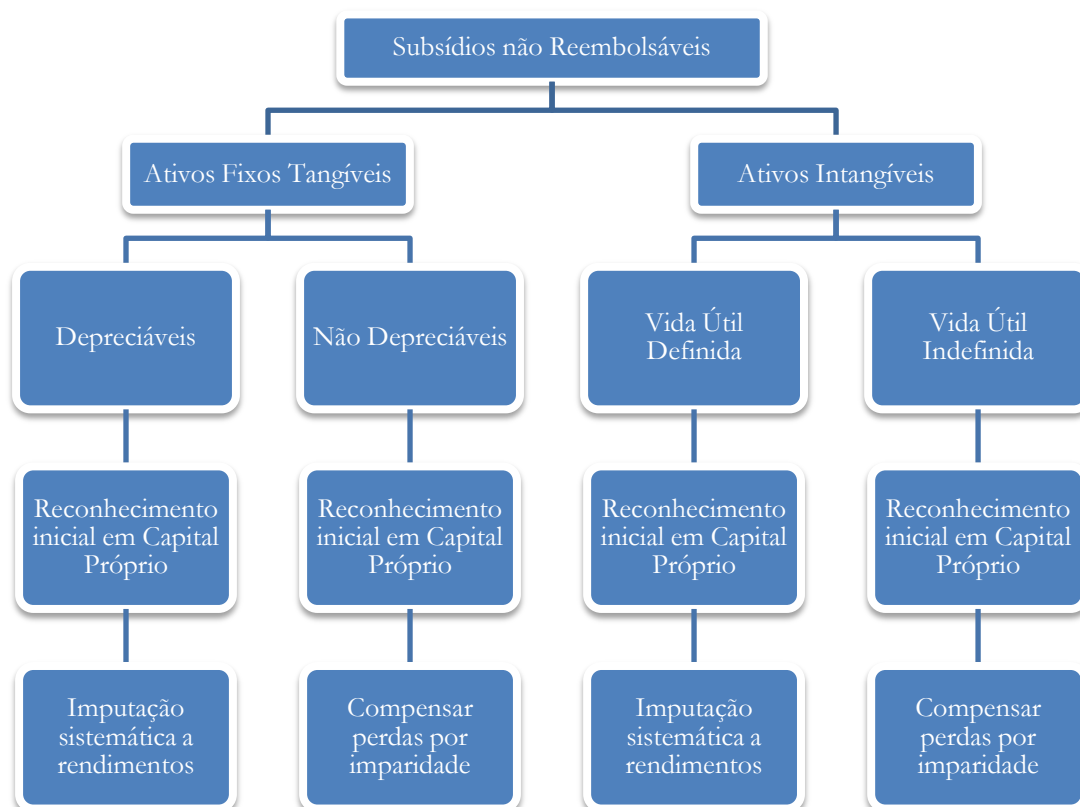


Figura 3.7 - Reconhecimento inicial e subsequente dos subsídios do Governo não reembolsáveis

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2010: 604)

Os subsídios referentes a ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida deverão ser imputados numa base sistemática, tendo por base o princípio da especialização, como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem. Isto implica que o Capital Próprio vá “diminuindo à medida da passagem da vida útil dos ativos afetos ao subsídio” (Barroca, 2011: 72). Logo, uma empresa que possua um rácio de

Autonomia Financeiro baseado essencialmente na conta de subsídios deverá ter em conta o efeito da especialização, e as suas consequências.

Os subsídios referentes a ativos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida deverão ser mantidos nos capitais próprios, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

Para melhor perceber a contabilização deste tipo de subsídios, mostramos os seguintes exemplos, baseados em Almeida, Almeida, Dias, Albuquerque, Carvalho e Pinheiro (2010):

Exemplo 1 – Subsídio ao investimento (não reembolsável) associado a um ativo depreciável

A sociedade ABC, Lda. requereu um subsídio para adquirir uma máquina industrial, suportando a aquisição da mesma em 50% dos custos diretos comprovadamente suportados, até ao montante de 10.000€. O subsídio é liquidado no momento da apresentação dos documentos comprovativos da aquisição. A máquina foi adquirida 30 de Junho de 2014, pelo montante de 15.000€, acrescido o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) de 23%.

Pede-se o reconhecimento contabilístico relativo à aquisição da máquina e à atribuição do subsídio à sociedade.

Conta	Nome	Débito	Crédito
433	Equipamento Básico	15.000	
2432	IVA Dedutível	3.450	
2711	Fornecedores de investimentos		18.450
Reconhecimento da aquisição da máquina industrial			

Conta	Nome	Débito	Crédito
121	Banco X	7.500	
5931	Outras variações no Capital Próprio - Subsídios - Antes de Impostos		7.500
Recebimento do subsídio relacionado com a aquisição da máquina			

$$\text{Valor do subsídio} = 15.000 \times 50\% = 7.500\text{€}$$

Conta	Nome	Débito	Crédito
2711	Fornecedores de investimento	18.450	
121	Banco X		18.450
Pagamento ao fornecedor			

Exemplo 2 – Subsídio monetário e não reembolsável para a aquisição de um ativo intangível

A sociedade XPTO, S.A. iniciou negociações com a sociedade FORMULAS, Lda. de forma a adquirir uma fórmula química desenvolvida por esta para produzir uma bebida natural com baixo teor de açúcar. O Estado Português financiava a sociedade em 50% através de um subsídio não reembolsável. Esta aquisição foi realizada a 15 de Fevereiro de 2014 por 100.000€ livres de impostos, sendo o subsídio recebido na mesma data.

Pede-se o reconhecimento contabilístico correspondente aos factos apresentados.

Conta	Nome	Débito	Crédito
444	Propriedade Industrial	100.000	
2711	Fornecedores de investimento		100.000
Reconhecimento da aquisição do ativo intangível			

Conta	Nome	Débito	Crédito
121	Banco X	50.000	
593	Outras variações no Capital Próprio - Subsídios		50.000
Recebimento do subsídio relacionado com a aquisição ativo intangível			

$$\text{Valor do subsídio} = 100.000 \times 50\% = 50.000\text{€}$$

Conta	Nome	Débito	Crédito
2711	Fornecedores de investimentos	100.000	
121	Banco X		100.000
Pagamento ao fornecedor			

A 31 de Dezembro de 2014, a bebida foi um verdadeiro sucesso de vendas e os fluxos líquidos de caixa associados à utilização da fórmula de conceção do produto foram estimados para os 4 anos seguintes, tendo em conta uma taxa de crescimento na perpetuidade de 2% ao ano.

No ano seguinte, surgiu um novo concorrente e, no final do ano, a estimativa inicial dos fluxos líquidos de caixa futuros (FLCF) foi alterada para os 5 anos seguintes com uma taxa de crescimento negativa na perpetuidade de 2% ao ano. Assim, a sociedade considerou razoável utilizar uma taxa de desconto antes de impostos de 5,5% para avaliar o valor do uso dos seus ativos. A sociedade considerou pouco fiável a determinação

do justo valor para a avaliação de eventuais perdas por imparidade. Sabendo que a entidade adota o modelo do custo como política de mensuração subsequente dos seus ativos intangíveis pede-se o procedimento contabilístico a adotar.

Conta	Nome	Débito	Crédito
656	Perdas por imparidade em ativos intangíveis	29.265,06	
449	Perdas por imparidade acumuladas		29.265,06
Perda por imparidade reconhecida no ativo intangível			

Valor da perda por imparidade = 100.000 – 70.734,94 = 29.265,06€

Conta	Nome	Débito	Crédito
593	Outras variações no Capital Próprio - Subsídios	14.632,53	
7878	Rendimentos e ganhos em investimento financeiros - Outros		14.632,53
Imputação de uma parcela do subsídio aos rendimentos do período, na proporção do reconhecimento da depreciação associada			

Valor da imputação = 29.265,06 x 50% = 14.632,53€

Cálculos auxiliares

Anos	Períodos	FLCF (taxa de 2%)	FLCF (taxa de 5,5%)
2014	1	5.000	4.739,34
2015	2	5.350	4.806,72
2016	3	5.862,50	4.992,59
2017	4	6.021,88	4.860,96
2018	5	6.215,16	4.755,43
Perpetuidade	∞	6.339,46	131.361,98
Total do valor e uso em 31/12/2014			155.517,02

Anos	Períodos	FLCF (taxa de -2%)	FLCF (taxa de 5,5%)
2015	1	5.350	4.962,09
2016	2	5.472	4.916,33
2017	3	5.232	4.455,64
2018	4	5.163	4.167,66
2019	5	5.100	3.902,19
Perpetuidade	∞	4.998	48.330,38
Total do valor e uso em 31/12/2015			70.734,94

No Balanço já existem referências aos subsídios, nomeadamente na classe 2 – Contas a Receber e a Pagar, nas contas 25 – Financiamentos obtidos e 28 – Diferimentos, apresentadas ambas no passivo, e na classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados, na conta 593 – Outras Variações no

Capital Próprio – Subsídios, que é apresentada no capital próprio. Na Demonstração de Resultados, já encontrávamos referências aos subsídios ao investimento, mas agora existe a conta 7883 – Imputação de subsídios para investimentos, que é apresentada na rubrica Outros rendimentos e ganhos. A demonstração das alterações no capital próprio foi uma DF introduzida pelo SNC com o objetivo de demonstrar, justificar e explica as modificações ocorridas na composição e no valor do capital próprio. No fundo esta DF demonstra como evolui o património líquido da entidade. Os subsídios são apresentados na rubrica “Outras variações no capital próprio”. Na demonstração de fluxos de caixa, o pagamento referente ao ativo e o recebimento proveniente do subsídio ao investimento são registados em rubricas diferentes nas Atividades de investimento e os recebimentos e pagamentos referentes aos financiamentos obtidos são registados nas Atividades de financiamento. Aquela separação permite demonstrar o investimento bruto em ativos. No que diz respeito ao anexo, no POC não existia nenhuma referência aos subsídios, mas no SNC com a informação claramente ordenada e cruzada com as outras DF, são objeto de divulgação os seguintes assuntos referentes aos subsídios (§ 31 da NCRF 22):

- A política contabilística adotada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações financeiras;
- A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras, bem como indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha diretamente beneficiado;
- Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

Analisando as diferenças nos subsídios relacionados com ativos, ou seja, nos subsídios ao investimento, no POC, na NCRF 22 e na IAS 20, podemos observar as seguintes diferenças, como mostra a tabela n.º 3.1:

Tabela 3.1 - Diferenças entre os três normativos

Subsídio	POC	NCRF 22	IAS 20
Relacionado com ativos fixos depreciáveis	Permite contabilizar/apresentar inicialmente não no Capital Próprio, mas no Passivo (Balanço – Conta 2745 Subsídios para Investimentos) e posteriormente como Proveitos e Ganhos (Demonstração dos Resultados – Conta 7983 Proveitos e Ganhos Extraordinários).	Estipula que os que forem relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida devem ser inicialmente reconhecidos no Capital Próprio e posteriormente como Rendimento durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.	Preconiza dois métodos alternativos: - O Subsídio como rendimento diferido sendo reconhecido como rendimento numa base sistemática e racional durante a vida útil do ativo (“método indireto”). - Deduz o subsídio para chegar à quantia líquida do ativo. O subsídio é reconhecido como rendimento durante a vida do ativo depreciável por meio de um débito de depreciação reduzido (“método direto”).
Relacionado com ativos fixos não depreciáveis	Permite contabilizar/apresentar apenas no Capital Próprio (Balanço – Conta 575 Subsídios).	Estabelece que os que forem relacionados com ativos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida devem ser inicialmente reconhecidos no Capital Próprio. No entanto, se para obter esses subsídios for necessário cumprir certas obrigações, os mesmos são então reconhecidos como Rendimento.	A IAS 20 permite contabilizar/apresentar de forma idêntica

Fonte: Adaptado de Mendes (2011: 37)

Capítulo IV – A problemática dos impostos diferidos nos subsídios

4.1 Contabilidade vs. Fiscalidade

“A contabilidade e a fiscalidade são duas disciplinas que, com objetivos diferentes, lançam mão do devir da empresa.” (Cravo, 2009: 10)

A relação problemática entre a fiscalidade e a contabilidade teve o seu início na influência que uma tem ou pode ter sobre a outra. Segundo Cravo (2009), a contabilidade deve garantir que a informação dos factos económicos é evidenciada de forma neutra para que a posição financeira e os resultados da empresa sejam transmitidos de forma verdadeira e apropriada para os destinatários da informação financeira. A fiscalidade centra-se na tributação das empresas, ou seja, no arrecadar de receitas necessárias ao Estado, tendo em conta as políticas económicas e orçamentais. Esta relação é ainda influenciada pelo sistema contabilístico adotado. Os que adotam a política europeia enfatizam a prudência, a proteção dos credores e a manutenção do capital e os que perfilham a política anglo-saxónica focam-se nos interesses dos detentores de capital. Estas duas abordagens têm sofrido uma aproximação devido à intensificação da influência dos mercados de capitais e às tendências de harmonização dos normativos contabilísticos (Videira, 2013).

De uma forma geral, admite-se a existência de três grandes correntes doutrinárias quanto às relações entre a contabilidade e a fiscalidade:

- a) **Subordinação da fiscalidade à contabilidade**, indicando a aceitação do resultado contabilístico para efeitos de tributação, sem correções extra contabilísticas de relevo para a determinação do lucro;
- b) **Subordinação da contabilidade à fiscalidade**, em que a determinação do resultado contabilístico é fortemente influenciada pelos normativos fiscais, sendo as demonstrações financeiras elaboradas com o propósito de satisfazer exigências de ordem tributária, com eventual prejuízo na imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações;

c) **Autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade**, em termos absolutos ou relativos. Neste último caso, o resultado contabilístico é o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, sendo as divergências entre este e aquele tratadas a nível extra contabilístico nas declarações fiscais.

Em Portugal, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem sido de autonomia, embora esta possa ser caracterizada como relativa, pois a informação que a contabilidade origina necessidades de tributação da fiscalidade, mediante alguns ajustamentos necessários.

A relação de autonomia entre estas duas disciplinas já era visível no CCI, nomeadamente no artigo 22º, onde se podia ler que

[o] lucro tributável reportar-se-á ao saldo relevado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência aos princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

Em termos conceptuais, a interdependência da contabilidade e da fiscalidade é salientada, constantemente, nos códigos tributários devido às referências e às remissões que este faz em relação aos termos e definições da contabilidade e devido à determinação a base de tributação das empresas.

O CIRC mostra como se determina o lucro tributável desde a reforma fiscal dos anos 80, sendo posteriormente reformulado pelo DL 159/2009 de 13 de julho que o adaptou às normas internacionais de contabilidade. Segundo Pereira, Albuquerque e Valdez (2014) ao resultado líquido do exercício, obtido na contabilidade, serão acrescidas ou deduzidas as alterações necessárias, ou seja, as variações patrimoniais positivas e/ou negativas presentes mas não refletidas nos resultados, para apurar o lucro tributável, caso o resultado seja positivo, ou o prejuízo fiscal caso o resultado seja negativo. Os autores afirmam ainda que o IRC “assenta no princípio de que a tributação incide sobre o lucro real relevado na

contabilidade, posteriormente corrigido de acordo com as normas fiscais”. Como podemos observar no art.º 17, n.º 1 do CIRC, o lucro tributável

[é] constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e, eventualmente, corrigidos nos termos deste Código.

A figura n.º 4.1 mostra o apuramento do lucro tributável.

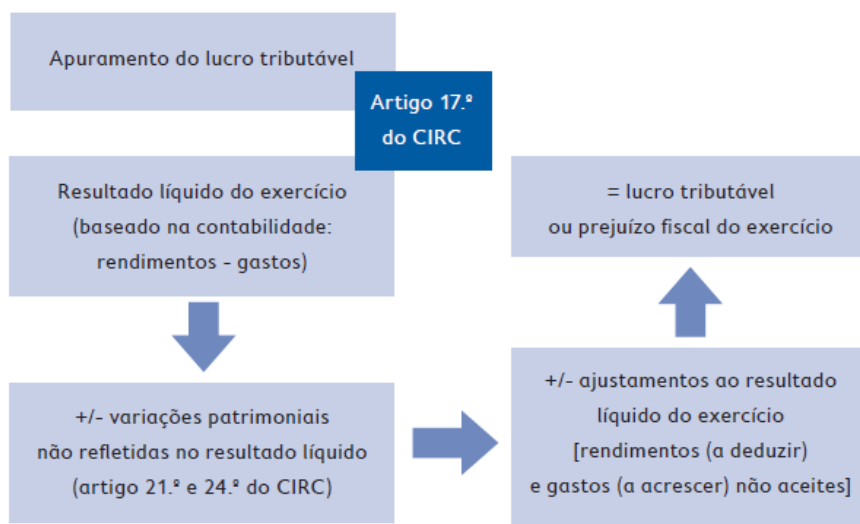


Figura 4.1 - O lucro tributável nos termos do artigo 17.º do CIRC

Fonte: Pereira, Albuquerque e Valdez (2014: 53)

A interdisciplinaridade entre a contabilidade e a fiscalidade está ainda evidenciada no n.º 3 do referido artigo que mostra as normas contabilísticas são aplicáveis para efeitos fiscais, exceto quando o CIRC e outra legislação complementar não defina as suas próprias regras.

Como podemos constatar, a contabilidade assume uma função muito importante como suporte para o apuramento do lucro tributável.

4.2 Enquadramento fiscal dos subsídios

Com a entrada em vigor do SNC, nomeadamente da NCRF 22, e com as alterações introduzidas pelo DL n.º 159/2009 de 13 de Julho, o tratamento fiscal dos subsídios está previsto nos artigos 20º e 22º do Código do IRC. A primeira referência aos subsídios está presente na alínea j), n.º 1 do artigo 20º do Código do IRC, onde se pode ler que “consideram-se

rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente os subsídios à exploração”. No caso deste subsídios, as regras fiscais são muito semelhantes às contabilísticas, pois os subsídios relacionados com rendimentos são tributados no(s) período(s) em que são reconhecidos em rendimentos, respeitando a periodização económica prevista no art.º 18.

No artigo 22º do Código do IRC podemos observar quais as regras de inclusão dos subsídios relacionados com ativos não correntes, ou seja, os subsídios ao investimento, no lucro tributável:

- Se os subsídios disserem respeito a ativos depreciables/amortizáveis, como mostra a alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do referido artigo, o subsídio é incluído no lucro tributável na mesma proporção da depreciação/amortização, sem prejuízo da quota mínima nos termos do n.º 6 do art. 30º.
- Se os subsídios não disserem respeito a ativos depreciables/amortizáveis, como mostra a alínea b) do n.º 1 do referido artigo, o subsídio é incluído no lucro tributável em frações iguais durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou contrato; ou durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Estes subsídios devem ser relevados nos capitais próprios das empresas, na conta 593 – Subsídios, o que leva a que exista uma variação patrimonial positiva, cujo enquadramento está presente no art.º 21. Assim sendo, a empresa deve efetuar um acréscimo no quadro 7 da Modelo 22 em cada período contabilístico subsequente àquele em o subsídio é tributado fiscalmente.

No entanto, com a Reforma do IRC, este artigo sofreu algumas modificações. A alínea b) do n.º 1 passou a ser a alínea d) e foram introduzidas as seguintes alíneas:

[b)] Se os subsídios respeitarem a ativos intangíveis sem vida útil definida, devem ser incluídos, para efeitos de determinação do lucro tributável, em partes iguais durante os primeiros 20 períodos de

tributação seguindo a regra de imputação do custo de aquisição desses ativos, prevista no art.º 45-A.

c) Se os subsídios respeitarem a propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis, mensurados pelo modelo do justo valor, devem ser incluídos no lucro tributável, em partes iguais, durante o período de vida útil (desses ativos não correntes) que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso esses ativos permanecessem registados ao custo de aquisição, conforme o art.º 45-A.

Estas alterações apenas se aplicam aos períodos de tributação que se iniciam a 1 de janeiro de 2014 e aos ativos intangíveis adquiridos a partir dessa data e, como afirmam Silva e Costa (2014: 115), a alínea b) só poderá “ser efetivamente operacionalizada quando se tratem de subsídios recebidos referentes aos ativos não correntes nelas identificados, adquiridos em, ou após, 1 de janeiro de 2014.”

4.3 Os impostos diferidos

Na NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, nomeadamente no § 5, podemos observar a definição de lucro contabilístico e de lucro tributável. O lucro contabilístico é o resultado, positivo ou negativo, de um período antes da dedução do gasto de impostos. O lucro tributável, ou perda fiscal, é o lucro ou a perda de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos ou recuperáveis impostos sobre o rendimento. As diferenças temporárias verificadas entre o lucro contabilístico e o lucro tributável devem-se a gastos ou rendimentos contabilizados que não são aceites fiscalmente ou a gastos ou rendimentos que, mesmo não contabilizados, concorrerem para o resultado fiscal. Assim sendo, os gastos devem ser deduzidos e os rendimentos acrescidos ao resultado contabilístico aquando do apuramento do lucro tributável. Cabe à entidade evidenciar todas as situações que podem ter a base fiscal diferente da base contabilística e que podem, ou não, gerar impostos diferidos. A figura n.º 4.2 mostra a envolvente dos impostos diferidos.

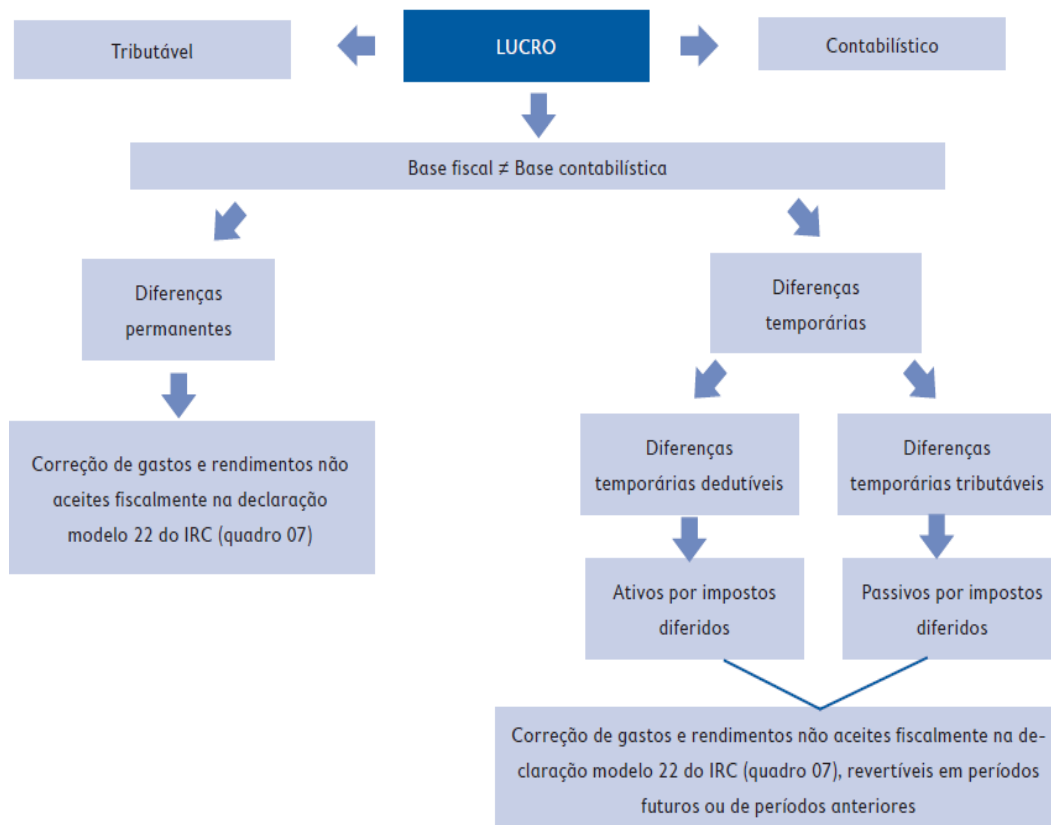


Figura 4.2 - A envolvente dos impostos diferidos

Fonte: Pereira, Albuquerque e Valdez (2014: 59)

O CIRC considera que os gastos e os rendimentos declarados nas DF são incluídos no lucro tributável mas, quando tal não acontece, é necessário salientar essas diferenças conceptuais para efeitos contabilísticos e para efeitos fiscais. Assim, poderão existir situações em que o valor contabilístico dos ativos, passivos, capital próprio, gastos e rendimentos seja diferente da sua base fiscal, o que gera diferenças permanentes ou temporárias. As diferenças permanentes são aquelas (Pereira, Albuquerque e Valdez, 2014: 59)

[e]m que os seus efeitos fiscais não são suscetíveis de compensação em períodos futuros ou que não constituem compensações de períodos anteriores, ou seja, trata-se de diferenças que afetam apenas o período tributável em que tiveram origem e nunca incorrem num incremento ou diminuição do imposto sobre o rendimento de períodos tributáveis futuros.

São exemplos destas diferenças as despesas não documentadas. As diferenças temporárias resultam das divergências entre a quantia

escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base fiscal e são aquelas em que “os seus efeitos fiscais são suscetíveis de compensação em períodos posteriores ou constituem compensações de períodos anteriores, levando a que o imposto sobre o rendimento aumente ou diminua nesse momento”, o que significa que “uma situação que no presente originou imposto a pagar pode ser deduzida no futuro ou, a situação que no presente não originou imposto a pagar será tributável no futuro”. Das diferenças temporárias resultam os impostos diferidos. A existência destes impostos verifica-se quando há uma “desconformidade nos preceitos que regem a fiscalidade e a contabilidade, fruto da necessidade de corresponderem a objetivos diferentes”. Estas diferenças podem ser temporárias dedutíveis, relacionadas com ativos por impostos diferidos, ou temporárias tributáveis, relacionadas com passivos por impostos diferidos. A figura n.º 4.4 mostra estes dois tipos de diferenças temporárias.

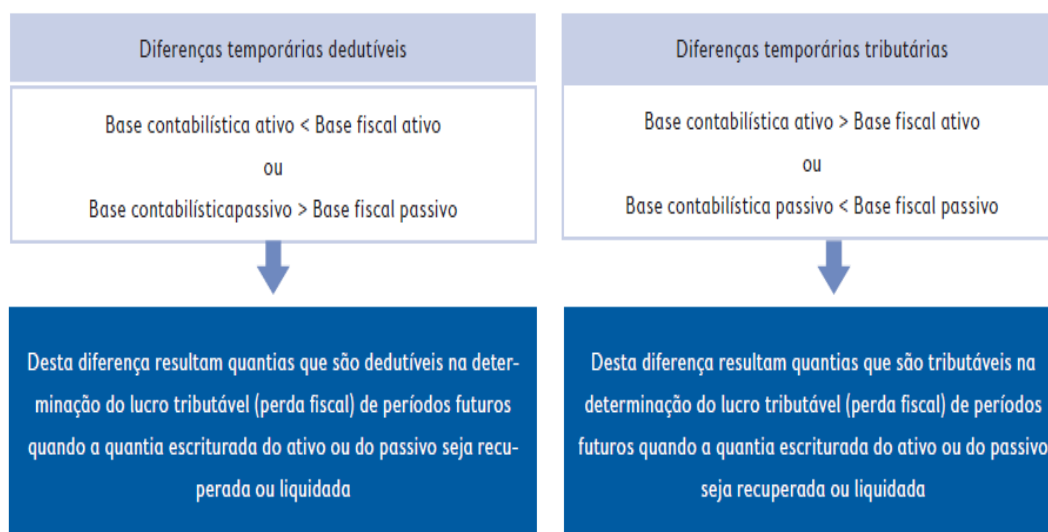


Figura 4.3 - Diferenças temporárias dedutíveis e tributáveis

Fonte: Pereira, Albuquerque e Valdez (2014: 60)

As dedutíveis derivam de valores que atenuam o lucro tributário ou o prejuízo fiscal nos próximos anos, ou seja, geram imposto a pagar no período corrente mas são fiscalmente dedutíveis nos períodos seguintes. São exemplos deste tipo de diferenças os rendimentos tributados antes de terem sido reconhecidos na contabilidade e os gastos que são dedutíveis depois de serem reconhecidos na contabilidade. Estas diferenças podem

originar ativos por impostos diferidos que, como mostra o § 5 da NCRF 25, são “as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a diferenças temporárias dedutíveis; reporte de perdas fiscais não utilizadas; e reporte de créditos fiscais não utilizados”. Em suma, existe um ativo por impostos diferidos quando “surja uma quantia a favor da entidade, resultante de um imposto que haverá de ser liquidado e conseqüentemente recuperado mais tarde” (ibid: 61). São exemplos de ativos por impostos diferidos as imparidades e as provisões não dedutíveis. As tributáveis, por sua vez, “resultam em valores que concorrem para aumentar o lucro tributável ou prejuízo fiscal em anos futuros” (ibid: 61), ou seja, são diferenças que vão gerar imposto a pagar nos períodos seguintes resultantes de situações ocorridas no período corrente. São exemplos deste tipo de diferenças rendimentos tributados depois de terem sido reconhecidos contabilisticamente e gastos que são dedutíveis antes de serem reconhecidos na contabilidade. Estas diferenças produzem passivos por impostos diferidos que, como mostra o § 5 da NCRF 25, “as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis”, ou seja, um passivo por impostos diferidos “pode ser entendido como uma dívida que depende de algum ato ou ocorrência futura”. A revalorização de um ativo fio tangível e a obtenção de subsídios ao investimento não reembolsáveis são alguns exemplos de passivos por impostos diferidos.

Importa ainda referir que deve-se refletir nas DF, pelo método do efeito fiscal ou método do imposto diferido, o imposto que se vai pagar no período, ou seja, o imposto corrente, tal como o que não se pagou mas que vai ser pago no futuro e o imposto que se pagou no período mas que se pode deduzir no futuro, ou seja, o imposto diferido.

Podemos concluir que os impostos diferidos resultam das diferenças que existem entre a Contabilidade e a Fiscalidade. Estas diferenças derivam da dependência parcial, ou seja, da autonomia relativa das duas disciplinas e da coordenação e coexistência entre elas. Quando das divergências entre o lucro contabilístico e o lucro tributável resultam valores dedutíveis ou tributáveis no apuramento do lucro tributável ou da perda fiscal, estamos perante impostos diferidos.

4.4 A problemática dos impostos diferidos nos subsídios

O reconhecimento dos impostos diferidos nos subsídios é uma questão que tem sido muito discutida entre os profissionais, nomeadamente quando existe diferimento na imputação dos rendimentos, ou seja, em função da depreciação, caso exista, dos ativos fixos tangíveis e intangíveis.

Os ativos por impostos diferidos, de acordo com a NCRF 25, devem ser reconhecidos até ao ponto em que seja possível que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados perdas e créditos fiscais não utilizados. A questão primordial é saber se os ativos que resultam de prejuízos fiscais dedutíveis, para efeitos de IRC,

[s]atisfazem essa condição, isto é, se a entidade terá capacidade de beneficiar deles no futuro, ressalvando que esta análise deverá ser casuística, na medida em que uma entidade poderá apresentar um historial de prejuízos constantes, evidenciando por isso dificuldades financeiras, ou, por outro lado, os prejuízos em que incorreu serem pontuais e surgirem como resultado de uma ou mais operações isoladas. (Pereira, Albuquerque e Valdez, 2014: 61)

A CNC, em Maio de 2010, afirmou na *Frequently Asked Questions* (FAQ) número 13, que a

[e]xistência de subsídios atribuídos à entidade não traduz um aumento do capital próprio absoluto, uma vez que os mesmos são sujeitos a tributação. Consequentemente, a quantia contratualizada com a entidade gera um enriquecimento da mesma quanto à parcela líquida de imposto e também à necessidade de efetuar o reconhecimento do passivo fiscal que lhe está associado.

Assim, o imposto diferido deve ser debitado diretamente no capital próprio (§ 55 da NCRF 25). A quantia do passivo por imposto diferido é apurada com base nas taxas de IRC aplicadas à quantia escriturada e, nos períodos seguintes, anula-se o imposto diferido correspondente à parcela dos subsídios que se transfere para rendimento.

Para melhor explicar o reconhecimento dos impostos diferidos evidenciamos um exemplo de Almeida [et al.] (2010):

No âmbito de um quadro comunitário de apoio ao investimento às PME, a empresa XPTO, Lda. recebeu um subsídio para a aquisição de uma máquina industrial que suportava a aquisição da mesma em 50% dos custos diretos comprovadamente suportados, até 10.000€. A máquina foi adquirida a 2 de janeiro de 20X1 por 15.000€, ao qual foi acrescido IVA à taxa de 23%. A vida útil estimada da máquina é de 8 anos (taxa prevista no DR 25/2009). A taxa de IRC é de 23%.

Pede-se o tratamento contabilístico da aquisição, depreciação e dos impostos diferidos.

Conta	Nome	Débito	Crédito
433	Equipamento básico	15.000	
2432	IVA Dedutível	3.450	
12	Depósitos à ordem		18.450
Aquisição da máquina			

Conta	Nome da conta	Débito	Crédito
12	Depósitos à ordem	7.500	
593	Subsídios (capital próprio)		7.500
Recebimento do subsídio (15.000 x 50%)			

Conta	Nome da conta	Débito	Crédito
593	Subsídios (capital próprio)	1.725	
2742	Passivos por impostos diferidos		1.725
Reconhecimento do passivo por imposto diferido (7.500 x 23%)			

Conta	Nome da conta	Débito	Crédito
6423	Depreciações do exercício - Eq. básico	1.875	
4383	Depreciações acumuladas - Eq. básico		1.875
Depreciações do exercício (15.000 x 12,5%)			

Conta	Nome da conta	Débito	Crédito
593	Subsídios (capital próprio)	937,50	
7878	Outros rendimentos e ganhos		937,50
Imputação do subsídio aos rendimentos do período (1.875 x 50%)			

Conta	Nome	Débito	Crédito
2742	Passivos por impostos diferidos	215,63	
593	Subsídios (capital próprio)		215,63
56	Resultados transitados	215,63	
8122	Imposto sobre o rendimento		215,63
Desreconhecimento parcial do passivo por impostos diferidos inicialmente reconhecido (1.725 x 12,5% = 215,63)			

No entanto, esta contabilização já não se realiza desta forma, devido à reformulação efetuada à FAQ 13, que abordaremos mais adiante.

Este esclarecimento da CNC suscitou alguma divergência de opiniões. Jesus e Morais (2010) elaboraram um artigo onde as demonstram. Um dos autores afirma que o imposto diferido não deve ser registado, pois “o subsídio ao investimento só é reconhecido como rendimento durante a vida útil do investimento” e “o período em que o subsídio ao investimento é reconhecido como rendimento e o momento da sua tributação coincidem” (ibid: 67). O outro autor afirma que o imposto diferido deve ser registado, pois

[s]e se entender que o subsídio ao investimento é reconhecido como rendimento no seu reconhecimento inicial então existe a necessidade de se reconhecer um passivo por impostos diferidos, uma vez que a tributação desse mesmo valor só ocorrerá durante a vida útil do investimento.

Lopes et al. (2013: 410) afirmaram que um dos motivos para não se registar os impostos diferidos se deve ao facto de, aquando do registo do subsídio em capital próprio, “não se verificar qualquer rendimento, dado que o rendimento apenas é reconhecido numa base sistemática e racional durante a vida útil do ativo”. Declaram ainda que a corrente a favor do registo dos impostos diferidos relacionados com subsídios destinados a ativos explica que “existe um imposto a pagar que é diferido à medida que vão sendo registadas as depreciações dos bens a que respeitam, e verifica-se diferença entre as bases contabilística e fiscal” (ibid: 411).

Em Abril de 2013, a CNC decidiu reanalisar a FAQ 13 e rever o seu entendimento, pois o reconhecimento dos subsídios relacionados com ativos em capital próprio é diferente das NIC e nos

[s]ubsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida, o período de reconhecimento contabilístico do subsídio como rendimento e o momento da sua tributação coincidem

Logo, não existem diferenças temporárias tributáveis, o que implica que não haja lugar ao reconhecimento de um passivo por imposto diferido.

No entanto, a CNC dividiu a pergunta em duas partes, conforme seja um subsídio não reembolsável relacionado com ativos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida ou um subsídio não reembolsável relacionado com ativos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida.

Podemos observar que nos períodos em que o subsídio relacionado com ativos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida é reconhecido como rendimento na Demonstração de Resultados, o imposto correspondente também é reconhecido. Inicialmente reconhecesse-se o subsídio em capital próprio e o ajustamento desse aumento de capital derivado do imposto associado a esse subsídio, reconhece-se na conta 278 – Outras contas a receber e a pagar – Outros devedores e credores, em vez de ser na conta 2742 – Outras contas a receber e a pagar – Passivos por impostos diferidos como era inicialmente. Logo, reconhece-se um passivo mas não um passivo por impostos diferidos (Costa e Alves, 2014).

Por outro lado, no reconhecimento inicial do subsídio não reembolsável relacionado com ativos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida e nos reconhecimentos subsequentes, é reconhecido também o imposto nos termos do art.º 22 do CIRC, independentemente de o subsídio ser ou não reconhecido como rendimento. Isto resulta numa diferença temporária tributável sempre que o rendimento relevante para efeitos fiscais seja diferente do rendimento contabilístico, o que implica o reconhecimento de um passivo por impostos diferidos.

A grande diferença no registo de imposto diferido prende-se com o facto de o subsídio estar relacionado com um ativo fixo tangível depreciable e intangível com vida útil definida ou com um ativo fixo tangível não depreciable e intangível com vida útil indefinida.

Capítulo V – Estudo das divergências contabilísticas na União Europeia associadas aos subsídios ao investimento

5.1 A situação existente na Europa dos Doze

Em 1995 a Comissão Europeia publicou o “Paper of the Accounting Advisory Forum Government Grants”. Este documento trata da contabilização dos Subsídios do Governo e foi elaborado pelo Fórum Aconselhador de Contabilidade como um documento de aconselhamento à Comissão. O Fórum é constituído por peritos das principais partes interessadas na contabilidade na União Europeia, mas não é um organismo de normalização. A sua principal função é aconselhar a Comissão sobre questões de contabilidade e sobre as possíveis formas de facilitar uma maior harmonização. As opiniões dos membros do Fórum expressas neste documento não refletem uma opinião unânime de todos os membros. O objetivo desta publicação é estimular as discussões entre os normalizadores, reguladores, utilizadores e auditores de contas nos EM sobre o tema da contabilidade dos subsídios do governo.

Este estudo afirma que existem duas abordagens diferentes: a do capital, onde o subsídio é creditado diretamente no capital próprio, e a do rendimento diferido, onde o subsídio é levado a rendimento por mais do que um período contabilístico. Na apresentação no balanço dos subsídios relacionados com ativos, estes podem ser contabilizados como um rendimento diferido ou como uma redução do valor do ativo

Segundo este estudo, os subsídios eram reconhecidos da seguinte forma nos seguintes países, como mostra a tabela 5.1:

Tabela 5.1 – Resumo do reconhecimento dos subsídios segundo a legislação nacional, os organismos nacionais de profissionais e na prática

Estado Membro	Legislação Nacional	Organismos nacionais de profissionais	Na Prática
Alemanha	Nenhuma exigência	Rendimento diferido Redução do valor do ativo	Rendimento diferido Redução do valor do ativo
Bélgica	Rendimento diferido	Nenhuma exigência	Rendimento diferido
Dinamarca	Nenhuma exigência	Nenhuma exigência	Rendimento diferido Redução do valor do ativo
Espanha	Nenhuma exigência	Nenhuma exigência	Rendimento diferido
França	Rendimento diferido	Nenhuma exigência	Rendimento diferido
Grécia	Rendimento diferido	Nenhuma exigência	Rendimento diferido
Holanda	Nenhuma exigência	Nenhuma exigência	Rendimento diferido
Irlanda	Nenhuma exigência	Rendimento diferido	Rendimento diferido Redução do valor do ativo
Itália	Capital Próprio	Capital Próprio Rendimento diferido Redução do valor do ativo	Capital Próprio Rendimento diferido
Luxemburgo	Nenhuma exigência	Nenhuma exigência	Rendimento diferido Redução do valor do ativo
Portugal	Rendimento diferido	Nenhuma exigência	Rendimento diferido
Reino Unido	Rendimento diferido	Nenhuma exigência	Rendimento diferido Redução do valor do ativo

Fonte: Adaptado de Paper of the Accounting Advisory Forum Government Grants (1995)

Da análise da tabela apresentada é possível constatar que à data a que o estudo se reporta:

- Não existia entre os EM uma verdadeira harmonização contabilística na matéria em estudo, não obstante todos terem transposto para o direito interno a 4ª Diretiva;
- Um elevado número de EM evidencia não existir qualquer regulamentação ou orientação profissional sobre o assunto;
- Em termos da prática profissional:
 - ✓ Em cinco EM os subsídios eram reconhecidos como rendimento diferido ou como redução do ativo;
 - ✓ Em seis EM eram reconhecidos como rendimento diferido;
 - ✓ Num único EM eram reconhecidos como capital próprio ou rendimento diferido.
 - ✓ O reconhecimento dos subsídios como capital próprio constituía uma exceção apenas considerada em Itália.

5.2 Estudo da situação atual - Estudo Empírico

5.2.1 Objetivo do estudo

O estudo tem por objetivo avaliar o estado da harmonização contabilística na UE relativamente aos subsídios relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis, tendo em consideração as divergências já identificadas no âmbito da Europa dos Doze, conforme estudo anteriormente apresentado, as opções ainda permitidas pela IAS 20 e as alterações que têm sido registadas no sentido de uma prevalência pela abordagem do capital como, de resto, sucedeu em Portugal.

5.2.2 Metodologia

Conforme referido, após a revisão da literatura é necessário entender como são reconhecidos os subsídios relacionados com os ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis na UE. Este tipo de subsídios pode ser tratado de forma idêntica ou de forma diferente do preconizado na IAS 20. No caso de serem tratados de forma idêntica é importante saber se é reconhecido como rendimento ou como uma redução do custo do investimento. Se diferente, é indispensável saber como é inicialmente reconhecido, se como elemento do capital próprio ou se utilizando outro método. Por outro lado, existem questões associadas aos subsídios cuja relevância contabilística não dispensa a sua consideração neste estudo. Entre tais questões salientam-se:

- O tratamento contabilístico subsequente dos subsídios quando inicialmente considerados em capital próprio, relacionados ou não com ativos depreciables ou amortizáveis;
- A mensuração e reconhecimento dos subsídios não monetários;
- Os eventuais impostos diferidos associados aos subsídios reconhecidos em capital próprio;
- A mensuração dos subsídios reembolsáveis com taxas de juro substancialmente inferiores às do mercado.

Para tal, elaborámos um inquérito por questionário como método de recolha de dados. O questionário é um instrumento de recolha de informação, composto por várias perguntas, e realizado de forma a retirar da amostra em estudo um conjunto de informações necessárias para chegar a uma conclusão sobre determinado assunto.

Este questionário tem por base questões adequadas e relevantes para encaminhar a população a dar as respostas ajustadas. As questões elaboradas são de resposta fixa, em que o inquirido escolhe uma das alternativas que lhe oferecemos. Com este tipo de respostas é mais fácil o tratamento de dados, a comparação das respostas e a rapidez e facilidade de resposta. O inquérito encontra-se disponível no capítulo apêndice 1.

O inquérito é constituído por 8 perguntas e foi enviado às Comissões de Normalização Contabilística dos países da UE, bem como aos Comitês de

Auditoria e de Contabilidade e aos Institutos e Associações de Auditores e Contabilistas.

Na falta de respostas, procurou-se obter informação através de pesquisa alternativa, a qual especificamente se indicará na apresentação dos resultados.

Atendendo a que a situação portuguesa é conhecida, o inquérito foi dirigido a entidades dos restantes 27 EM, a saber: Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Roménia e Suécia. As respostas obtidas são sintetizadas na tabela 5.2:

Tabela 5.2 – Respostas obtidas *vs* respostas não obtidas

Respostas obtidas	Respostas não obtidas
Alemanha	Bulgária
Áustria	Croácia
Bélgica	Dinamarca
Chipre	Eslovénia
Eslováquia	Estónia
Espanha	Letónia
Finlândia	Lituânia
França	Malta
Grécia ²	
Holanda - Países Baixos	
Hungria	
Irlanda	

² Na falta de resposta, a informação foi obtida através da análise da LAW 4308/2014 REPUBLIC OF GREECE

Itália ³
Luxemburgo
Polónia
Reino Unido ⁴
República Checa
Roménia
Suécia

5.3 Apresentação dos resultados

1. Reconhecimento inicial e apresentação dos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis

Com base nos resultados obtidos, como mostra a tabela n.º 5.3 e o gráfico 5.1, a Alemanha, o Chipre, a Finlândia, a Holanda, a Polónia, a República Checa, a Roménia, a Eslováquia e a Suécia contabilizam os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis de forma idêntica ao definido na IAS 20, enquanto a Bélgica, a Espanha, a França, a Irlanda, a Hungria, a Áustria, Portugal e o Luxemburgo contabilizam-nos de uma forma diferente.

Tabela 5.3 - Reconhecimento dos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis

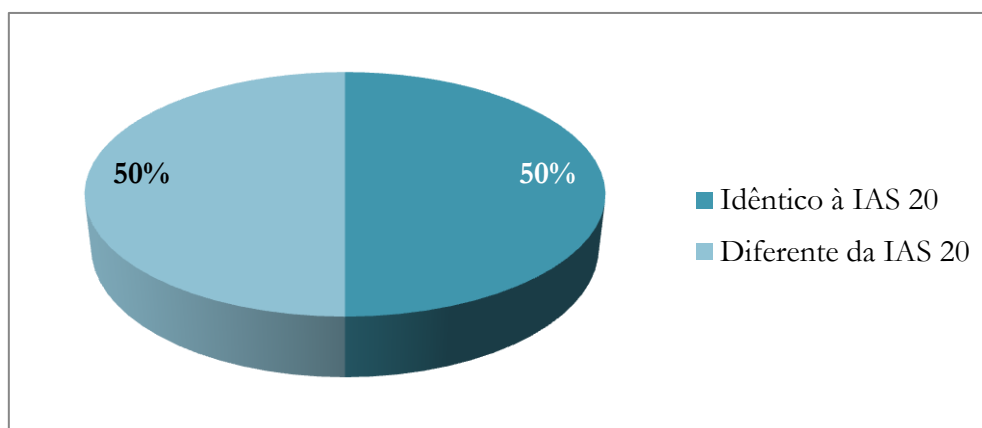
Estado Membro	Idêntica à IAS 20	Diferente da IAS 20
Alemanha	X	
Áustria		X
Bélgica		X
Chipre	X	

³ Na falta de resposta, a informação foi obtida através da análise do artigo “Saes Getters” e Cordazzo

⁴ Na falta de resposta, a informação foi obtida através da análise da norma Statement of standard accounting practice No. 4 - Accounting for government grants

Eslováquia	X	
Espanha		X
Finlândia	X	
França		X
Grécia		X
Holanda	X	
Hungria		X
Irlanda		X
Itália		X
Luxemburgo		X
Polónia	X	
Portugal		X
Reino Unido	X	
República Checa	X	
Roménia	X	
Suécia	X	

Gráfico 5.1 - Reconhecimento dos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis



2. Tratamento inicial dos subsídios não reembolsáveis, quando reconhecidos inicialmente de forma idêntica à IAS 20

Na Roménia e na Polónia os subsídios não reembolsáveis são inicialmente reconhecidos como rendimento a reconhecer.

Tanto a Suécia como a Alemanha, o Chipre, a República Checa, a Eslováquia e a Holanda responderam que os subsídios não reembolsáveis são inicialmente reconhecidos como rendimento a reconhecer com base na vida útil do ativo ou como uma redução do custo do investimento.

Na Finlândia os subsídios não reembolsáveis são inicialmente reconhecidos como uma redução do custo do investimento.

Com base em pesquisa alternativa, verifica-se que também no Reino Unido são reconhecidos como um rendimento diferido ou como uma redução do valor do ativo.

3. Tratamento inicial dos subsídios não reembolsáveis, quando reconhecidos inicialmente de forma diferente da IAS 20

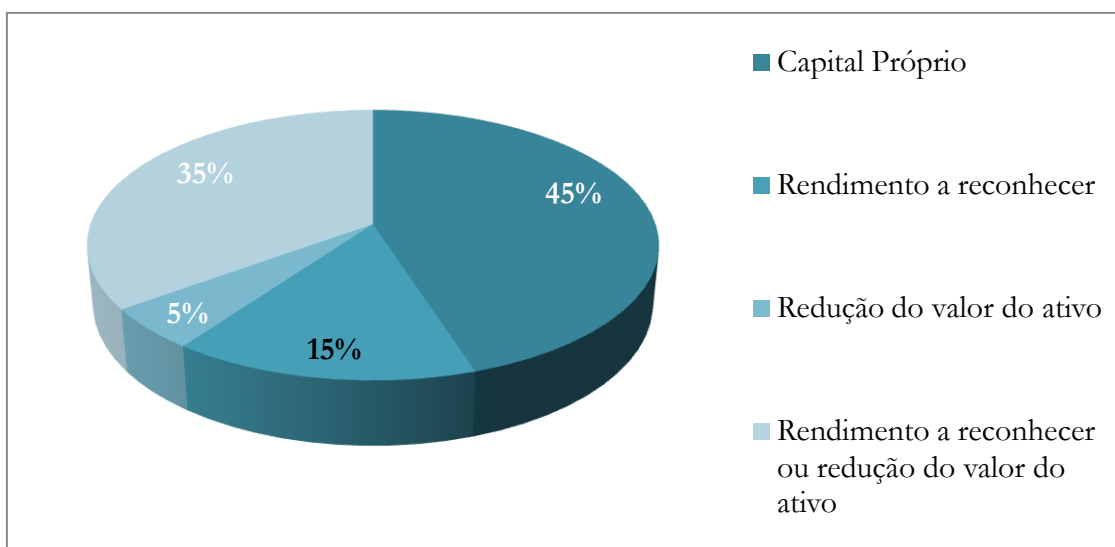
A Bélgica, a França, a Espanha, a Irlanda, a Áustria e o Luxemburgo responderam que reconhecem os subsídios não reembolsáveis como elemento do capital próprio, procedimento igualmente seguido em Portugal após a aprovação do SNC e na sequência da consulta pública a que o mesmo esteve sujeito.

Na Hungria, os referidos subsídios são reconhecidos como um rendimento a reconhecer.

Com base em pesquisa alternativa, verifica-se que também na Grécia e na Itália os subsídios relacionados com ativos devem ser reconhecidos em capital próprio.

O gráfico 5.2 sintetiza o reconhecimento inicial dos subsídios.

Gráfico 5.2 - Reconhecimento inicial dos subsídios



4. Reconhecimento subsequente dos subsídios, quando reconhecidos inicialmente como capital próprio

A Bélgica, a França, a Espanha, a Áustria, a Hungria e o Luxemburgo afirmaram que, após o reconhecimento inicial em capital próprio, os subsídios são transferidos para rendimentos do período à medida que os ativos são depreciados.

Em Portugal, na Grécia e na Itália o reconhecimento subsequente é igual.

5. Reconhecimento subsequente dos subsídios relacionados com ativos intangíveis com vida útil indefinida

A Áustria, a Bélgica, a Hungria, a Espanha, a Roménia e o Chipre afirmam que os subsídios relacionados com ativos intangíveis com vida útil indefinida não são reconhecidos em rendimentos enquanto a vida útil se mantiver indefinida.

A França declara que estes subsídios são transferidos para rendimentos de acordo com o estabelecido para efeitos fiscais.

O Luxemburgo transfere os subsídios relacionados com ativos intangíveis de acordo com os efeitos fiscais e amortiza-os.

Na Suécia e na República Checa considera-se que os ativos intangíveis nunca têm vida útil indefinida.

Na Holanda os subsídios relacionados com ativos intangíveis são amortizados.

A Eslováquia considera não haver ativos intangíveis.

Para a Polónia não obtivemos resposta a esta pergunta.

6. Reconhecimento do imposto sobre o rendimento nos subsídios inicialmente reconhecidos no capital próprio

A Bélgica, a França e a Espanha afirmam que os subsídios são deduzidos do correspondente imposto sobre o rendimento (passivo por imposto diferido).

No Luxemburgo, na Áustria e na Hungria os subsídios são considerados pela quantia bruta recebida ou a receber, não sendo considerado qualquer efeito tributário.

Na Irlanda, há subsídios que podem ser deduzidos do imposto, como há subsídios que não sofrem qualquer efeito tributário, tudo depende do tipo de subsídio Na Grécia é seguido idêntico critério.

7. Mensuração e reconhecimento dos subsídios não monetários

Nos países Suécia, Espanha, Hungria, Holanda, Roménia, Chipre e Alemanha os subsídios e os correspondentes ativos são mensurados ao justo valor. Os subsídios são considerados rendimento a reconhecer ou como redução do custo do investimento.

Na Bélgica são reconhecidos de forma diferente, não obtendo resposta de como os reconhecem.

Na República Checa e na Áustria não estão previstos subsídios não monetários.

No Luxemburgo um subsídio não monetário é reconhecido como um passivo e como um ativo pelo seu justo valor, que é igual ao custo de

aquisição, e ambos os montantes são transferidos para rendimentos e gastos no período de depreciação.

Na Eslováquia os subsídios e os correspondentes ativos são mensurados ao custo de reposição e reconhecidos como rendimento a reconhecer ou como redução do custo do investimento.

Na França, na Finlândia e na Polónia não obtivemos resposta a esta pergunta.

8. Reconhecimento dos subsídios reembolsáveis com taxas de juro de 0% ou substancialmente inferiores às taxas de mercado

Na Bélgica e no Chipre os subsídios são reconhecidos como passivo, o qual é mensurado ao custo amortizado.

Na Roménia os subsídios são reconhecidos como passivo o qual é mensurado pelo valor nominal.

Na Suécia e na Espanha não é dado qualquer tratamento contabilístico ao juro não pago, não existindo gasto nem rendimento.

Na França, na Hungria e no Luxemburgo os subsídios são reconhecidos como passivo, o qual é mensurado pelo valor nominal e não é dado qualquer tratamento contabilístico ao juro não pago, não existindo gasto nem rendimento.

Na Alemanha, na Áustria, na Eslováquia e na República Checa não é dado qualquer tratamento contabilístico ao juro não pago, não existindo gasto nem rendimento.

Na Holanda os subsídios são reconhecidos como passivo, o qual é mensurado ao custo amortizado e o juro não pago é reconhecido como subsídio do governo.

Na Finlândia e na Polónia não obtivemos resposta a esta pergunta.

Para além disto, no Luxemburgo, quando as empresas são obrigadas a seguir o disposto na IAS 20, estas apenas consideram os subsídios ao investimento como uma redução do custo do investimento. Na Espanha apenas reconhecem estes subsídios como um rendimento a reconhecer.

Em suma, dos inquéritos recebidos, nove países não seguem o preconizado na IAS 20, sendo eles a Áustria, a Bélgica, a Espanha, a França, a Hungria, a Irlanda, o Luxemburgo, a Grécia e a Itália o que faz com que se possa comparar a informação contabilística portuguesa com a informação contabilística daqueles países. No entanto, já não é possível comparar a informação contabilística portuguesa com a informação contabilística da Alemanha, do Chipre, da Eslováquia, da Finlândia, da Holanda, da Polónia, da República Checa, da Roménia, do Reino Unido e da Suécia, pois estas seguem o preconizado na IAS 20.

É importante salientar que quer entre os países que seguem a IAS 20 quer entre os que não seguem, não há um consenso no que diz respeito ao reconhecimento dos subsídios para ativos intangíveis sem vida útil definida, nem para os subsídios não monetários, nem para os reembolsáveis, nem sequer para o reconhecimento de um passivo por impostos diferidos.

Comparando os resultados obtidos dos inquéritos com os do estudo elaborado pela Comissão Europeia, existem algumas conclusões que importam salientar.

Atualmente, a Bélgica, a Espanha, a França, a Irlanda, a Grécia o Luxemburgo e Portugal contabilizam os subsídios de forma diferente do que em 1995. Na Bélgica, na Espanha, na França, na Grécia e em Portugal os subsídios do governo eram reconhecidos como rendimento diferido enquanto na Irlanda e no Luxemburgo as empresas poderiam optar por contabilizar os subsídios como um rendimento diferido ou como uma diminuição do valor do ativo. Nos dias de hoje, estes países reconhecem os subsídios diretamente no capital, sendo depois transferidos para rendimentos do período à medida que os ativos são depreciados.

Em relação à Holanda e à Alemanha os subsídios não reembolsáveis eram reconhecidos como um rendimento diferido para a primeira e como um rendimento diferido ou como uma redução do custo do ativo para a segunda. Atualmente, a Holanda também já possibilita a contabilização do subsídio como uma redução do custo do ativo.

No Reino Unido os subsídios não reembolsáveis eram contabilizados como um rendimento diferido ou como uma diminuição do valor do ativo. A norma em vigor ainda é a mesma que em 1995, logo as empresas podem optar por uma das duas opções descritas.

Na Grécia contabilizavam os subsídios como um rendimento diferido. Atualmente são reconhecidos em capital próprio, tal como em Portugal.

Já na Itália, as empresas podiam optar por contabilizar os referidos subsídios diretamente no capital próprio ou como uma redução do valor do ativo. Estas duas opções ainda podem usadas mas, as empresas optam por reconhecê-los em capital.

Na Dinamarca os subsídios não reembolsáveis eram contabilizados como um rendimento diferido ou como uma diminuição do valor do ativo. Infelizmente não conseguimos obter informação para comparar com a contabilização atual.

Podemos concluir que, com a análise efetuada, dentro da UE, não existe uma normalização contabilística, no que diz respeito aos subsídios ao investimento.

Capítulo VI – Conclusão

6.1 Conclusões

Ao longo dos anos tem existido um aumento das relações económicas e comerciais, o que torna imprescindível a harmonização contabilística internacional. Este processo iniciou-se com a entrada em vigor do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que diz respeito à adoção das NIC.

No entanto, a nova diretiva contabilística, a Diretiva 2013/34/UE, parece apaziguar o trabalho de harmonização contabilística desenvolvido até ao momento, preocupando-se essencialmente com a contabilidade nas empresas de menor dimensão.

Em Portugal, o DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, veio obrigar as empresas cotadas a elaborar as suas contas consolidadas com base nas IAS/IFRS, permitindo ainda a cada EM estender esta obrigação às contas individuais das empresas cotadas e às contas consolidadas e individuais das empresas não cotadas. Anos mais tarde, a normalização contabilística nacional nivela-se às Diretivas e Regulamentos da UE, com as devidas adaptações ao tecido empresarial português, aquando da entrada em vigor do SNC a partir de 2010. Este normativo contabilístico revoga o POC, que não possuía nenhuma norma ou DC que se focasse no tema dos subsídios.

Mas, a NCRF 22 elaborada com base na IAS 20, diverge no que diz respeito ao reconhecimento inicial dos subsídios relacionados com ativos depreciables e nos ativos intangíveis com vida útil definida, ou seja, nos subsídios ao investimento, com importantes impactos nos capitais próprios das empresas. A NCRF 22 afirma que estes subsídios devem ser reconhecidos inicialmente no capital próprio da empresa e, seguidamente, reconhecidos como rendimento durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem enquanto a IAS 20 atesta que devem ser reconhecidos inicialmente em passivo, tal como era realizado no POC. Com esta forma de contabilização dos subsídios ao investimento, os rácios de autonomia financeira e de solvabilidade das empresas são favorecidos. O tratamento

fiscal dado aos subsídios mantêm-se idêntico em relação ao que era estabelecido no anterior normativo português.

No que diz respeito aos impostos diferidos estes resultam das diferenças que existem entre a Contabilidade e a Fiscalidade, ou seja, resultam das divergências entre o lucro contabilístico e o lucro tributável respeitantes a valores dedutíveis ou tributáveis no apuramento do lucro tributável ou da perda fiscal. Com o esclarecimento dado pela CNC, em 2010, sobre os impostos diferidos nos subsídios, as opiniões divergiram-se. Por um lado, afirmam que não se deve registar impostos diferidos pois quando se regista o subsídio em capital próprio não existe nenhum rendimento, pois este apenas é reconhecido num base sistemática e racional durante a vida útil do ativo. Por outro lado, há quem afirme que se deve registar o imposto diferido pois este existe quando se regista as depreciações do bem a que o imposto respeita, verificando-se uma diferença entre as bases contabilísticas e fiscais. Em 2013, a CNC decidiu rever a FAQ 13 por esta suscitar as referidas divergências, evidenciando diferenças na contabilização dos impostos diferidos caso o subsídio se relacione com ativos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida ou caso se relacione com ativos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida.

Com o estudo realizado, podemos concluir que os vizinhos Espanha, França, Bélgica, Áustria, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália e Luxemburgo também não seguem o preconizado na IAS 20, o que facilita a comparação da informação contabilística entre estes países e possibilita um melhor e maior acesso a financiamentos e a concursos a nível europeu. Estes países também transferem os subsídios para rendimentos do período à medida que os ativos são depreciados, sendo deduzidos do correspondente imposto sobre o rendimento, ou seja, originando um passivo por imposto diferido.

Esta comparação da informação financeira já não se evidencia quando se pretende confrontar com a Alemanha, o Chipre, a Eslováquia, a Finlândia, a Holanda, a Polónia, o Reino Unido, a República Checa, a Roménia e a Suécia, pois estas contabilizam os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis de forma idêntica à IAS 20. No entanto, a Suécia, o Chipre, a Eslováquia, a Holanda,

o Reino Unido, a República Checa e a Alemanha utilizam as duas formas de reconhecimento inicial dos subsídios não reembolsáveis enunciadas na IAS 20, ou seja, ou são reconhecidos como um rendimento a reconhecer ou como uma redução do custo do investimento. Já a Polónia e a Roménia apenas os reconhece como um rendimento a reconhecer e a Finlândia apenas como uma redução do custo do investimento.

Podemos concluir que, apesar dos esforços realizados pelo IASB e pela UE, o sentido de harmonizar a contabilidade dos países de forma a existir uma melhor comparabilidade da informação contabilística ainda não produziu os frutos desejados, pois ainda existem diferenças na contabilidade de cada país.

6.2 Limitações e Perspetivas Futuras

A principal limitação desta dissertação decorre da não obtenção de resposta de todas as entidades inquiridas, de modo a permitir uma avaliação integral da UE, não obstante o apreciável número de respostas obtidas.

Como sugestões para futuras investigações, poderia ser interessante averiguar o impacto que a adoção da NCRF 22, em conjunto com as outras normas, teve no capital próprio das entidades portuguesas.

Ultimamente fala-se muito em manipulação contabilística de forma a alterar a imagem das DF e a obter indicadores financeiros mais favoráveis. Como certos indicadores são imprescindíveis para a obtenção de um subsídio e como este tipo de financiamento é mais fácil, acessível e menos dispendioso do que um financiamento bancário, será interessante analisar se as empresas utilizam a flexibilidade fornecida pelas normas contabilísticas para atingirem os indicadores pré-definidos.

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Rui – **SNC Legislação**. Lisboa: ATF - Edições Técnicas, 2010. ISBN: 978-989-96412-2-8.

ALMEIDA, Rui M. P.; ALMEIDA, Maria do Céu; DIAS, Ana Isabel; ALBUQUERQUE, Fábio de; CARVALHO, Fernando; PINHEIRO, Pedro - **SNC - Casos Práticos e Exercícios Resolvidos**. Lisboa: ATF - Edições Técnicas, 2010. ISBN: 978-989-96412-1-1.

ANTÃO, Avelino Azevedo; TAVARES, Armando; MARQUES, João Paulo – **Normas Internacionais de Contabilidade – União Europeia**. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2013. Formação Segmentada.

BARROCA, Célia Antunes - **Subsídios do Governo no âmbito do SNC – NCRF 22**. Aveiro: Universidade de Aveiro. 2011. Dissertação de mestrado.

BENTO, José; MACHADO, José Fernandes – **O Plano Oficial de Contabilidade Explicado**. 21ª Edição. Porto: Porto Editora. ISBN 972-0-32640-9

CARVALHO, Carla; AZEVEDO, Graça – **NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, Formação Segmentada**. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2010.

COMISSÃO DE GESTÃO DO QCA III – **Análise da Execução do QCA III (final de 2007)** [Em linha]. [Consult. 20 Agosto 2014]. Disponível em: <http://www.qca.pt/publicacoes/download/AnaliseQCAIIIfinal2007.pdf>

COMISSÃO EUROPEIA – **Europa 2020 – Estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo**. 2010. (Bruxelas 3.3.2010)

COMISSÃO EUROPEIA – **Estado atual da estratégia Europa 2020 para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo**. 2014. (Bruxelas 5.3.2014)

COMISSÃO EUROPEIA – Europa 2020 – **Outros instrumentos para o crescimento e o emprego** [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2014]. Disponível em: http://ec.europa.eu/europe2020/europe-2020-in-a-nutshell/eu-tools-for-growth-and-jobs/index_pt.htm

COMISSÃO EUROPEIA – **Paper of the Accounting Advisory Forum Government Grants**. 1995. (Luxemburgo). ISBN 92-826-8359-1

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

CORDAZZO, Michela - **THE IMPACT OF IAS/IFRS ON ACCOUNTING PRACTICES: EVIDENCES FROM ITALIAN LISTED COMPANIES**. School of Economics and Management

COSTA, Carlos Baptista da; ALVES, Gabriel Correia Alves – **Contabilidade Financeira**. 9ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros. 2014. ISBN 978-989-8305-84-8.

COSTA, Vânia – Saldo Positivo - **Guia Portugal 2020: saiba tudo sobre os novos fundos comunitários** [Em linha]. [Consult. 1 Dez. 2014]. Disponível em: http://saldopositivo.cgd.pt/assets/2014/11/guia_portugal-2020-2.pdf

CRAVO, Domingos – Entrevista da OROC ao colega Domingos Cravo. **Revisores & Auditores**. Lisboa. ISSN: 0870-3566. 45 (2009) 5-11

CUNHA, Carlos Alberto da Silva; RODRIGUES, Lúcia Maria Portela de Lima – **A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos**. Lisboa: Áreas Editora, 2004. ISBN: 972-8472-65-X.

Dicionário da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico [em linha]. Porto: Porto Editora, 2003-2015. [Consult. 8 Nov. 2014]. Disponível em: <http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/subsídio>

DL n.º 137/2014. D.R. 1ª Série. N.º 176 (12-09-2014). 4898-4926

DL n.º 159/2014. D.R. 1ª Série. N.º 207 (27-10-2014). 5548-5562

DL n.º 167/2008. D.R. 1ª Série. N.º 167 (26-08-2008). 5939-5943

DL n.º 35/2005. D.R. I Série-A. N.º 34 (17-02-2005). 1186-1200

EUROCID – **Fundos, Instrumentos e Programas Europeus** [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2014]. Disponível em: http://www.eurocid.pt/pls/wsd/wsdwcot0.detalhe?p_cot_id=8054&p_est_id=16114

GOMES, João; PIRES, Jorge – **SNC – Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática**. Porto: Vida Económica, 2010. ISBN: 978-972-788-339-4.

GORJÃO-HENRIQUES, Miguel – **Tratado de Lisboa**. 3ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2011. ISBN: 978-972-40-4475-0.

GOVERNO DE PORTUGAL – **Apresentação do acordo de Parceria 2014-2020 – Portugal 2020**. [Em linha]. [Consult. 15 Out. 2014]. Disponível em: <http://www.portugal.gov.pt/media/1489778/20140730%20madr%20apres%20acordo%20parceria%20ue.pdf>

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha – **Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria**. Lisboa: Vislis, 2001. ISBN: 972-52-01-03-5.

IFDR – **Dotações financeiras globais do QCA II**. [Em linha]. [Consult. 22 Nov. 2014]. Disponível em: <http://www.ifdr.pt/content.aspx?list=1&menuid=36>

IFRS – **Quem somos e o que fazemos**. [Em linha]. [Consult. 15 Dez. 2014]. Disponível em: http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/WhoWeAre_Portuguese_JAN_2014.pdf

JESUS, J. R.; MORAIS, A. I. – Subsídios ao Investimento e Impostos Diferidos – Algumas Divergências de Opinião. **Revisores & Auditores**, Lisboa. ISSN: 0870-3566. 51 (2010) 64 – 67.

Jornal Oficial da União Europeia L261. – **Norma Internacional de Contabilidade IAS 20** (13-10-2003). 178-183

Jornal Oficial da União Europeia L261. – **Standing Interpretations Committee Interpretação SIC-10** (13-10-2003). 392

JUSTINO, Sílvia João Lopes – **O Impacto da NCRF 22 – Norma Contabilística dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo: Uma Análise Comparada**. Santarém: Instituto Politécnico de

Santarém – Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém. 2012. Dissertação de mestrado.

LARANJEIRA Ana; FORTUNA, Mário; SILVA, Francisco - **Impacto dos Fundos Estruturais no PIB e no Emprego: Uma Aplicação ao Caso dos Açores**. Universidade dos Açores. 2006. [Em linha]. [Consult. 7 Set. 2014]. Disponível em: <https://repositorio.uac.pt/bitstream/10400.3/1147/1/WPaper%2012-2006%20%28Laranjeira%20et%20al%29.pdf>

LAW 4308/2014 - GREEK ACCOUNTING STANDARDS, RELATED AND OTHER PROVISIONS (FEK A251/24-11-2014)

LOPES, Carlos Rosa; OLIVEIRA, Daniel; PIRES, João Rui; MALAQUIAS, Rui; COVANE, Samuel; RABAÇA, Brasiliano – **Manual de Contabilidade. Teoria e Casos Práticos**. Lisboa: Escolar Editora, 2013. ISBN: 978-972-592-376-4

MATEUS, Augusto – **25 anos de Portugal europeu: A economia, a sociedade e os fundos estruturais**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2013. ISBN: 978-989-8662-07-1.

MEDEIROS, Ana Cristina Bettencourt - **Contributo para o Estudo do Impacto dos Fundos Comunitários na Economia e no Emprego da Região Autónoma dos Açores**. Açores Universidade dos Açores. 2010. Dissertação de mestrado.

MENDES, Elisabete do Carmo Ferrás – **A NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo e Implicações Fiscais e de Auditoria**. Porto: Instituto Politécnico do Porto – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. 2011. Dissertação de mestrado.

MENDES, José – **Portugal 2020: virtudes e ameaças**. [Em linha]. Jornal de Notícias, 2013. [Consult. 15 Set. 2014]. Disponível em: http://www.jn.pt/opiniaio/default.aspx?content_id=343404

MINISTÉRIO DO PLANEAMENTO E DA ADMINISTRAÇÃO DO TERRITÓRIO – **10 anos de Fundos Estruturais**. Lisboa: Direção-Geral d Desenvolvimento Regional, 1995. ISBN: 972-9352-38-0.

MONTEIRO, Sónia – **Manual de Contabilidade Financeira**. Porto: Vida Económica – Editorial, SA, 2013. ISBN: 978-972-788-651-7

OBSERVATÓRIO DO QREN – **O Período de programação 2007/2013** [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2014]. Disponível em: http://www.observatorio.pt/item1.php?lang=0&id_channel=18&id_page=75

OBSERVATÓRIO DO QREN – **2014-2010 – principais marcos e documentos de base** [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2014]. Disponível em: http://www.observatorio.pt/item1.php?lang=0&id_channel=18&id_page=705

OBSERVATÓRIO DO QREN – **Portugal 2020** [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2014]. Disponível em: http://www.observatorio.pt/item1.php?lang=0&id_channel=18&id_page=811

OBSERVATÓRIO DO QREN – **Números do QREN** [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2014]. Disponível em: http://www.observatorio.pt/item1.php?lang=0&id_channel=15&id_page=87

PEREIRA, Eduardo; ALBUQUERQUE, Fábio de; VALDEZ, Vasco - Breves considerações acerca dos impostos diferidos. **Revista da Ordem do Técnicos Oficiais de Contas**. Lisboa. ISSN: 1645-9237. 168 (2014) 50-55

PEREIRA, Eduardo; ALBUQUERQUE, Fábio de; VALDEZ, Vasco - Breves considerações acerca dos impostos diferidos (II). **Revista da Ordem do Técnicos Oficiais de Contas**. Lisboa. ISSN: 1645-9237. 169 (2014) 58-64

PEREIRA, Renato; ESTEVAM, Mariana; ALMEIDA, Rui – **Harmonização Contabilística Internacional: Análise das suas implicações em Portugal**. Lisboa: Bnomics, 2009. ISBN: 978-989-8184-18-4.

PORTAL DOS INCENTIVOS – **Portugal 2020** [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2014]. Disponível em: <http://www.portaldosincentivos.pt/index.php/portugal-2020>

PORTUGAL 2020 – **O que é o Portugal 2020** [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2014]. Disponível em: <https://www.portugal2020.pt/Portal2020/o-que-e-o-portugal2020>

QREN - **A Política de Coesão no Período de Programação 2014-2020** [Em linha]. [Consult. 18 Set. 2014]. Disponível em: http://www.qren.pt/np4/2014_2020

QREN – **O QREN em Números** [Em linha]. [Consult. 18 Set. 2014]. Disponível em: <http://www.qren.pt/np4/numeros>

RAMOS, Sérgio Alexandre Canarias – **O IVA no Setor Empresarial Local e o Tratamento Fiscal dado às Subvenções. Revisores & Auditores.** Lisboa. ISSN: 0870-3566. 56 (2012) 52-67

RODRIGUES, João – **Sistema de Normalização Contabilístico Explicado.** Porto: Porto Editora, 2009. ISBN: 978-972-0-32643-0.

SAES GETTERS - **Accounting principles and notes** [Em linha]. [Consult. 25 Jun. 2015]. Disponível em: http://www.saesgetters.com/sites/default/files/3_607_0.pdf

SILVA, Ana Cristina; COSTA, Elsa Marvanejo – **IRC (Revisão ao Código/Reforma).** Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2014.

SILVA, Eduardo Sá – **Normas Internacionais de Contabilidade – Da teoria à prática.** Porto: Vida Económica, 2004. ISBN: 972-788-125-4.

SILVA, Sandra – **Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – Subsídios do Governo.** [Em linha]. [Consult. 9 Set. 2014]. Disponível em: http://www.p2p.com.pt/files/Artigo-SNC_Subsidios-Governo.pdf

VIDEIRA, Sandra Cristina – **Contabilidade vs Fiscalidade: A adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável.** Porto: Universidade do Porto – Faculdade de Direito. 2013. Dissertação de mestrado.

Apêndice 1: Inquérito realizado aos Estados Membros

Government grants

Inquiry

1. In the national accounting standards, the non refundable grants related to tangible fixed assets and intangible assets are initially accepted and presented in the financial statements: (No referencial contabilístico nacional, os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis são inicialmente reconhecidos e apresentados nas demonstrações financeiras)

In a similar way as defined in IAS 20. (De forma idêntica ao definido na IAS 20)

In a different way as defined in IAS 20. (De forma diferente do definido na IAS 20)

2. Being treated to identical form to the defined in IAS 20, non-refundable grants are initially recognized: (Sendo tratados de forma idêntica ao definido na IAS 20, os subsídios não reembolsáveis são inicialmente reconhecidos)

As income to recognize; (Como rendimento a reconhecer)

As reduction of the cost of the investment; (Como redução do custo do investimento)

As income to recognize **or** as reduction of the cost of the investment. (Como rendimento a reconhecer **ou** como redução do custo do investimento)

3. Being treated differently than IAS 20, non-refundable grants are initially recognized: (Sendo tratados de forma diferente da IAS 20, os subsídios não reembolsáveis são inicialmente reconhecidos)

As element of equity; (Como elemento do capital próprio)

Another method (Indicate). (Outro método (Indicar qual))

4. Being initially considered as equity: (Sendo inicialmente considerados como capital próprio)

Grants are transferred to income for the period as the assets are depreciated; (Os subsídios são transferidos para rendimentos do período à medida que os ativos são depreciados)

Grants remain in equity, never being transferred to income. (Os subsídios permanecem no capital próprio nunca sendo transferidos para rendimentos)

5. In the case of grants related to intangible assets with indefinite useful life, they: (No caso de subsídios relacionados com ativos intangíveis com vida útil indefinida, os mesmos:)

Are not recognized in income while the useful life remains undefined; (Não são reconhecidos em rendimentos enquanto a vida útil se mantiver indefinida)

Are transferred to income according to the established for tax purposes. (São transferidos para rendimentos de acordo com o estabelecido para efeitos fiscais)

6. Still in the case of grants are initially recognized in equity: (Ainda no caso de os subsídios serem inicialmente reconhecidos no capital próprio)

They are deducted from the corresponding income taxes (deferred tax liabilities another one); (Os mesmos são deduzidos do correspondente imposto sobre o rendimento (passivo por imposto diferido ou outro))

They are considered by the gross carrying amount received or receivable and not considered any tax effect. (Os mesmos são considerados pela quantia bruta recebida ou a receber, não sendo considerado qualquer efeito tributário)

7. In the case of non-monetary grants: (Tratando-se de subsídios não monetários)

Grants and the corresponding assets are measured at fair value and recognized in accordance with the provisions set in 2. (Os subsídios e os correspondentes ativos são mensurados ao justo valor e reconhecidos de acordo com o assinalado em 2)

Are recognized in a different way to that in 2 (Indicate the criterion).
(São reconhecidos de forma diferente do referido em 2. (indicar o critério))

8. In the case repayable grants with 0% interest rates or substantially lower than market rates: (No caso de subsídios reembolsáveis com taxas de juro de 0% ou substancialmente inferiores às taxas de mercado)

Grants are recognized as a liability which is measured at amortized cost;
(Os subsídios são reconhecidos como passivo o qual é mensurado ao custo amortizado)

Grants are recognized as liabilities which are measured at nominal value; (Os subsídios são reconhecidos como passivo o qual é mensurado pelo valor nominal)

The not paid interest is recognized as government grant; (O juro não pago é reconhecido como subsídio do governo)

Is not given any accounting treatment to the not paid interest, with no spent or income. (Não é dado qualquer tratamento contabilístico ao juro não pago, não existindo gasto nem rendimento)