DESPESAS DE INSTALAÇÃO: ACTIVO, CUSTO DO EXERCÍCIO OU REDUÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO

Joaquín Texeira Quirós, Universidad de Extremadura.
Sandra Margarida Ventura Afonso, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

ABSTRACT

As despesas de instalação são um encargo que todas as entidades para desenvolverem a sua actividade têm de suportar. Como tal o seu tratamento contabilístico assume especial importância, exigindo-se, portanto, dos produtores da informação financeira um importante papel na avaliação da utilidade que a essa informação possa ter, para todos os interessados nela.

O reconhecimento e/ou divulgação das despesas de instalação, na tentativa de ir encontro do objectivo das Demonstrações Financeiras está envolto em alguma problemática, uma vez que ainda não se conseguiu chegar a tão desejado consenso.

Sobre esta perspectiva, é objectivo deste trabalho analisar o conceito de despesas de instalação apresentado pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC), pela Associación Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (AECA) e pelo International Accounting Standard Board (IASB), estudando também, as possibilidades de reconhecimento que apresentam, e sugerindo uma nova proposta, como redução dos capitais próprios, referindo para cada uma delas argumentos contra e a favor.

PALAVRAS – CHAVE: Despesas de Instalação, Reconhecimento como Activo, Reconhecimento como Custo do Exercício, Reconhecimento como Redução do Capital Próprio.

INTRODUÇÃO

O Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 surge como um veículo para se conseguir alcançar a tão ansiada harmonização contabilística, dado que as Directivas até aí emitidas pela União Europeia não produziram os efeitos desejados ao permitirem um elevado número de procedimentos alternativos.

Pelo que, o regulamento supra tem como objectivo a adopção e utilização das normas internacionais de contabilidade na Comunidade Europeia, com vista a harmonizar as informações financeiras apresentadas pelas sociedades (…) por forma a assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das Demonstrações Financeiras (art. 1º).

O principal objectivo das Demonstrações Financeiras é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas (IAS 1, § 7). Deste modo, devem apresentar apropriadamente a posição financeira e os fluxos de caixa exigindo-se para tal a representação fidedigna dos efeitos das transacções e outros acontecimentos e condições (*Op. Cit* § 13).

Sobre esta perspectiva, e através de uma análise dos normativos vigentes a nível nacional e internacional pretendemos verificar se o tratamento contabilístico dado às despesas de instalação, nomeadamente no que ao reconhecimento, mensurarão e divulgação diz respeito, vai ao encontro do objectivo das Demonstrações Financeiras.

1 - Conceito de Despesas de Instalação

Trata-se de um conceito que tem merecido a atenção de numerosos organismos. Para o presente trabalho iremos abordar os conceitos do Plano Oficial de Contabilidade (POC), da Associacion Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) e do International Accounting Standard Board (IASB).

Para o POC, as despesas de instalação correspondem às despesas com a constituição e organização da empresa, assim como as relativas à sua expansão, designadamente despesas com aumento de capital, estudos e projectos (ponto 12).

A AECA no Documento 03 – Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizáveis – entende por despesas de instalação os originados por aquelas actividades de carácter jurídico - formal que condicionam a existência da empresa e cujo montante não se pode imputar directa ou indirectamente à produção de bens ou serviços concretos.

Citando, como alguns exemplos, deste tipo de gastos, os seguintes:

- Despesas com aumentos de capital;
- Honorários de advogados, notários e registos;
- Gastos na elaboração de boletins e de títulos;
- Impostos patrimoniais e de actos jurídicos documentados.

Por último, o IASB na International Accounting Standard (IAS) 38 - Activos Intangíveis – define despesas de instalação como os custos de arranque, que podem consistir em custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócios, dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos (2004; § 69a).

Verificamos que as definições apresentadas pelos diferentes normativos vão todas no mesmo sentido, considerando que se trata de todas as despesas incorridas para se iniciar ou expandir um negócio.

Chegados a este ponto, iremos analisar as diferentes posturas de reconhecimento das despesas de instalação, e de seguida apresentaremos os argumentos contra e a favor de cada uma das propostas anteriormente mencionadas.

2 - RECONHECIMENTO DADO ÀS DESPESAS DE INSTALAÇÃO

2.1 – Abordagem como Activo

O reconhecimento das despesas de instalação como activo é adoptado pelo normativo Português e Espanhol.

O POC actualmente ainda indica que se contabiliza no activo, conta 43 Imobilizado Incorpóreo, como imobilizados intangíveis, direitos e despesas de constituição, arranque e expansão (Ferreira, 2005).

No ponto 4 define imobilizado como bens detidos em continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa, quer sejam da sua propriedade, quer sejam em regime de locação financeira, verificamos que as despesas de instalação não se enquadram no conceito apresentado.

Este não enquadramento acontece porque o POC ao definir imobilizado como bens refere-se a estes como algo que representam um direito sobre terceiros e que são transmissíveis, as despesas de instalação não cumprem

com nenhum destes dois requisitos. Por exemplo, as despesas de celebração da escritura pública de constituição de sociedade no Cartório Notarial, referem-se à sociedade que nela incorreu, não se podem transmitir individualmente a outra sociedade nem constituem um direito sobre terceiros.

A AECA considera as despesas de instalação como um activo, não as reconhece como imobilizado incorpóreo, mas sim, como um gasto diferido, pelo facto de capacitarem a empresa para desenvolver a actividade que irá gerar proveitos (Giner, Mona e Ance; 1999:79).

Este tratamento contabilístico reconhece que estas despesas possuem projecção económica futura, pelo que irão afectar mais que um exercício económico. Deste modo, uma parte do custo vai sendo imputado a uma conta de resultados, a parte restante permanece no Balanço como se de um activo se trata-se, apesar de ter valor de realização nulo.

A diferença entre o preconizado pelo POC e pela AECA assenta na natureza do activo, enquanto no normativo português as despesas de instalação são consideradas como um activo real figurando num item separado do Balanço, no normativo espanhol são consideradas como um activo fictício. Esta diferença entre os normativos advém da indefinição apresentada pela Quarta Directiva de 25 de Julho de 1978 da União Europeia, que prevê para o reconhecimento das despesas de instalação três alternativas possíveis (art.9º e 10º):

- Não permitir a sua capitalização e reconhecer directamente como custo;
- Classificação como activo, figurando no Balanço na primeira alínea de Imobilizações Incorpóreas;
- Classificação como activo, figurando no Balanço como item separado.

Desta forma, é facultado aos Estados – Membros a possibilidade de autorizarem nas normas nacionais a classificação como activo, quer em imobilizado quer em gastos capitalizáveis, ou como custo do exercício em que ocorrem. A possibilidade de diversos procedimentos contabilísticos alternativos abre portas a que o objectivo primordial da comparabilidade seja inviabilizado logo à nascença.

No que diz respeito à valorização das despesas de instalação, ambos os normativos comungam no reconhecimento ao custo histórico, uma vez que não faz sentido falar em preço de mercado, a problemática surge com as actualizações de valor, nomeadamente as amortizações.

Ambos os normativos referem que as despesas de instalação devem ser amortizadas num prazo que não ultrapasse os 5 anos, por considerarem que a sua depreciação deve ser rápida assumindo-se que tais despesas «beneficiam» mais os primeiros exercícios, após a sua decorrência, do que os exercícios em que a empresa está em «velocidade cruzeiro» (Batista da Costa e Alves; 2005: 710).

Em Portugal, no que toca a amortizações seguem-se essencialmente critérios fiscais, pelo que, consideramos conveniente mencionar o Decreto Regulamentar 2/90 – Regime das Reintegrações e Amortizações - de 12 de Janeiro, estabelece que as despesas de instalação devem ser entendidas como imobilizações incorpóreas, estando sujeitas a amortização no prazo máximo de cinco anos (art. 17º, nº 2, al. a).

No entanto, ambos os normativos impõem uma limitação descrita no nº 2 do art. 33º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) e no art. 194º da Ley das Sociedades Anónimas[1], que impedem a distribuição de lucros do exercício aos sócios, enquanto as despesas de instalação não estiverem completamente amortizadas, excepto se o montante das reservas livres e dos resultados transitados for pelo menos igual ao valor dessas despesas amortizadas.

[1] Limitação esta também imposta na al.a) e b) do art. 34º da Quarta Directiva.

Neste sentido, Cañibano refere que esta medida vem impedir uma possível descapitalização da empresa através de uma política permissiva de reconhecimento de gastos amortizáveis (2001:268). Sendo que, esta cautela financeira não é mais do que uma consequência da dificuldade de definir na prática os custos que são amortizáveis daqueles que não o são.

2.2 – Abordagem como Custo do Exercício

O reconhecimento das despesas de instalação como um custo do exercício é a postura defendida pelo IASB, uma vez que não verificam os critérios de reconhecimento dos activos incorpóreos (activos fixos intangíveis).

O IASB define um activo intangível como uma activo identificável, de carácter não monetário e sem substância física (IAS 38; 2004, § 8). Para ser reconhecido como tal deve satisfazer três requisitos (Cañibano, Gisbert, Sierra e Orta, 2004):

- Controlado por parte da empresa;
- Obtenção de benefícios económicos futuros, e
- Identificável.

Porém, qualquer activo para ser reconhecido como intangível tem de cumprir adicionalmente dois outros requisitos: (IASB; 2004: § 21).

- Probabilidades dos benefícios económicos futuros que lhe sejam atribuíveis fluam para a empresa;
- Custo do activo intangível seja fiavelmente mensurado.

As despesas de instalação ao não cumprirem com os requisitos mencionados, são consideradas um custo do exercício em que ocorrem. Nas palavras de Oliveira (2000) o IASB para justificar esta posição refere que as despesas incorridas com estes elementos confundem-se com os custos de desenvolvimento do negócio como um todo.

3 – ARGUMENTOS CONTRA E A FAVOR CADA UMA DAS POSSIBILIDADES DE RECONHECIMENTO APRESENTADAS

As despesas de instalação são frequentemente constituídas por valores significativos[2], que irão gerar benefícios económicos futuros, não só no exercício em que ocorrem, mas também nos seguintes, constituindo um elemento chave para facilitar a informação a terceiros sobre o valor da empresa, como também para fornecer informação relevante para a gestão no seio da própria empresa, devendo por conseguinte ter por contrapartida uma conta do activo.

Neste sentido, Garcia Peréz (citando Úrias Valiente) é suficientemente esclarecedora ao afirmar estes gastos necessários para que a empresa funcione como um todo são um activo real, ainda que por razões óbvias não tenham valor de realização de maneira individualizada. O facto de não se poderem vender individualmente não quer dizer, na aplicação do princípio contabilístico da continuidade da empresa, que não tenham valor, já que se repercutem de uma maneira útil no conjunto da empresa (2001:552).

[2] Apesar dos actos jurídicos terem um peso cada vez menor no valor global das despesas de instalação, surgem outros aspectos que assumem uma relevância maior no custo total destas despesas como a variedade de estudos para a escolha da localização, da tecnologia a utilizar, sobre mercados onde colocar as mercadorias, etc.

Um dos argumentos que leva o IASB a não considerar as despesas de instalação como uma activo, é exactamente o facto de não ser um recurso identificável, no sentido da empresa não o poder vender, arrendar ou trocar. Este aspecto agravado com o facto de não ser fácil prever ou quantificar os benefícios económicos futuros associados a este, leva este organismo a considerá-las como um custo do exercício em que ocorrem.

Ferreira (2005) discorda do preconizado pelo IASB, pois considera que dispêndios tão importantes como os efectuados para a constituição de uma sociedade não devem, em termos puramente racionais, ou de lógica económica, imputar-se apenas, ao exercício prefacial da empresa.

Parágrafos mais à frente refere, que caso tais gastos não se realizem, impedem a criação regular das empresas e/ou o seu posterior funcionamento, sobrecarregando-os com ónus ou encargos escusados (Ferreira, 2005).

Por outro lado, o reconhecimento das despesas de instalação no activo empola o valor do capital social e por conseguinte o valor global dos elementos constitutivos do património contrariando as exigências da lei, da gestão e das garantias exigidas pelas entidades que estabelecem relações com a entidade emissora das Demonstrações Financeiras.

Neste sentido vão as palavras de Cunha Ferreira (2000) ao referir que as empresas precisam é de bons activos e que um eventual emagrecimento do activo poderia melhorar os indicadores não só de rentabilidade dos activos, mas também os indicadores de liquidez, de autonomia financeira, rotação do activo e naturalmente a credibilidade das contas.

Para os defensores do reconhecimento das despesas de instalação como custo do exercício, deve-se cumprir com o princípio da especialização do exercício, bem como o princípio do balanceamento da correlação entre custos e proveitos[3]. Em relação a este último, torna-se necessário criar bases de imputação credíveis de forma a não distorcer as Demonstrações Financeiras.

É difícil balancear os dispêndios incorridos para a constituição de uma sociedade com os proveitos que lhe possam estar associados, este problema é agravado pela grande dificuldade na determinação dos períodos em que são gerados os proveitos associados aos custos relacionados.

Esta ideia que acabamos de expor é confirmada nas palavras de Braz Machado que refere, se estes custos forem considerados imediatamente como gastos isto resultaria num balanceamento distorcido de custos com réditos inerentes. No entanto, tanto quanto a vida útil de uma empresa é indefinida, torna-se indeterminável a extensão do tempo durante o qual os benefícios destes custos devem ser reconhecidos (1998: 674).

No mesmo sentido, o balanceamento dos custos com os proveitos relacionados com as despesas de instalação, dificulta a avaliação do desempenho da empresa e a sua evolução ao longo do tempo, bem como a comparação dos resultados de diferentes organizações dentro do mesmo sector.

Estes aspectos deixam de fazer sentido se o reconhecimento das despesas de instalação fosse feito através da redução do capital próprio.

Um dos argumentos levantados contra este reconhecimento consiste no facto das despesas de instalação não serem uma fonte que é dos accionistas. Contrapondo este argumento, citamos Gonçalves da Silva, Pereira e Rodrigues (2006: 37) que consideram que o capital próprio da sociedade é o excedente do que ela tem sobre o

[3] O princípio do balanceamento de custos e proveitos consiste no reconhecimento dos custos no mesmo período em que se reconhecem os respectivos proveitos.

que ela deve, e apresenta o valor global dos elementos constitutivos de um património de que ela e só ela, enquanto existe, é titular, e como tal, não tendo como fonte exclusivamente os accionistas.

Dado que existem despesas de instalação anteriores à constituição da sociedade, como é exemplo as despesas durante o período de preparação, quando não existe nem sociedade, nem sócios, só promotores[4].O reconhecimento das despesas de instalação sem passar por uma redução do capital próprio, vai contra o princípio que refere que o valor efectivo do património inicial não seja inferior ao capital, subjacente à legislação em torno do conceito de tutela do capital social. Entre estas normas podemos identificar, a título de exemplo, as que impedem a emissão de acções abaixo do valor nominal ou por "série", excluem a possibilidade de subscrições condicionadas, disciplinam a avaliação das entradas em espécie (a fim de impedir que sejam super – avaliadas); impõem a entrada imediata de pelo menos uma parte do valor de subscrição (dada a natural desconfiança na consistência de um capital resultante somente de créditos sobre os sócios), limitam a circulação das acções relativas a entradas em bens ou sobre os quais não tenha sida efectuada a entrada de uma determinada percentagem (a fim de garantir os direitos da sociedade), vedam o aumento do capital antes que o capital anterior tenha sido inteiramente realizado, e assim por diante (Gonçalves da Silva *et al* citando Ascarelli; 50).

Por outro lado, este reconhecimento encaixa na satisfação do papel do capital, como salienta Gonçalves da Silva *et al* (2006:47) a importância do capital não deve ser qualquer. Na sua determinação deve atender-se, para além de eventuais exigências da lei, às necessidades reais da futura empresa e às garantias a dar com quem ela transaccione.

O expurgar o valor das despesas de instalação do activo e da demonstração de resultados melhora os indicadores de rentabilidade dos activos, de liquidez, de autonomia financeira, rotação do activo e a credibilidade das contas. Permite melhorar a comparabilidade entre resultados de empresas do mesmo sector de actividade, fornecendo informação de maior relevância para a gestão, e por conseguinte dar satisfação às necessidades reais da futura empresa.

Esta opção permite obter um retrato mais fiel do valor que tem o património à data do balanço, por conseguinte, consiste numa medida que visa satisfazer as necessidades de garantias das entidades que transaccionam com a empresa[5].

CONCLUSÃO

[4] Convém distinguir entre promotores e sócios. Os primeiros são as pessoas que tomam a iniciativa de constituir a sociedade, procedendo à recolha de informação sobre a actividade que projectam desenvolver com o objectivo de avaliar a viabilidade do negócio e a possibilidade de reunir os meios necessários. Actuam em nome próprio e suportam as despesas com o estudo da viabilidade e com a constituição da sociedade (nº 4 do art. 280º do CSC). Os sócios são as pessoas que, formalmente, através de escritura pública, constituem a sociedade. Normalmente, são os promotores que se convertem em fundadores podendo transmitir para a sociedade as despesas suportadas com a sua constituição.

[5] Por exemplo, uma empresa constituída com um capital social de €5.000, tem como despesas durante o período de preparação, quando existem apenas promotores €7.500, que prontamente passam para a sociedade. A primeira entidade que estabelece relações com a empresa, pela leitura das Demonstrações Financeiras, a informação que lhe é facilitada é que a empresa tem activos no valor de €5.000, que responderão perante a falta de cumprimento dos compromissos assumidos pela empresa, quando na realidade já não existe qualquer activo, dado que os promotores da sociedade, muito naturalmente, trataram logo de imputar as obrigações tomadas e de reaver as importâncias despendidas.

O princípio da continuidade preconiza que a empresa opera com duração ilimitada, entendendo-se que sua vida é indefinida, o facto das despesas de instalação serem inerentes a toda a vida da empresa, por conseguinte os proveitos gerado pela empresa ao longo da sua vida estão-lhe associados. Pelo exposto, torna-se impossível balancear com rigor, na demonstração de resultados, as despesas de instalação com os proveitos gerados por estas.

As despesas de instalação ao serem comuns a todas as empresas de qualquer tipo de actividade, não surgem só no momento da constituição da sociedade, e não se relacionarem com nenhum exercício em particular. Por estas razões, não é nosso objectivo discutir se estas são um activo ou um custo do exercício, mas antes propor uma alteração na sua forma de reconhecimento, devendo, portanto, ser divulgadas como uma redução do capital próprio. Esta alternativa de reconhecimento reúne os argumentos mais válidos, não apresentando os problemas associados ao reconhecimento como activo ou custo do exercício.

A nossa proposta vê-se ratificada no estudo efectuado em 2003, Por Gomes, Serra e Ferreira (2006), onde as empresas portuguesas cotadas na Euronex, estando portanto, obrigadas a elaborar as suas contas de acordo com as normas do IASB, referem que 92% dessas empresas ainda reconhece as despesas de instalação como um activo.

BIBLIOGRAFIA

Asociacion Española e Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (1991): Documento 03 – Inmobilizado Inmaterial y Gastos Amortizables. Madrid;

BATISTA DA COSTA, Carlos e ALVES, Gabriel Correia (2005): Contabilidade Financeira. 5º Edição, Publister Team, Janeiro;

BRAZ MACHADO, José R. (2000): Contabilidade Financeira – da Perspectiva da Determinação dos Resultados. 2º Edição, ProTOContas;

BENTO, José e MACHADO, José Fernandes (2005): Plano Oficial de Contabilidade Explicado, 27º Edição, Dezembro, Porto Editora;

CAÑIBANO, Leandro (2001): Contabilidad – Análisis Contable de la Realidad Económica. 7º Edição, Madrid: Ediciones Pirâmide;

CAÑIBANO, L. GISBERT, A.; SIERRA, G. e ORTA, M. (2004): "Norma Internacional de Contabilidad nº 38: Activos Intangíbles" Universidad Autónoma de Madrid e Universidad de Sevilla, Junho, disponível em htpp:// www.ccpcarabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic38.pdf, acedido em 26/10/2004;

Código das Sociedades Comerciais. Disponível em CD – ROM da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa;

CUNHA FERREIRA, João (2000): " Os activos que não o são" Semanário Económico, 21 de Janeiro;

Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro – Define as Taxas Específicas e Genéricas de Amortizações – disponível em CD-ROM da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas;

GINER, Begoña; MONA, Araceli; ARCE, Miguel (1999): Análisis Comparado de la Normativa Contable de AECA y el IASC. AECA monografias;

FERREIRA, Rogério Fernandes (2005): "Despesas de Constituição – custo do exercício ou activo?" Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas nº 68, Novembro, págs. 50-51;

GARCÍA PÉREZ, Maria Cármen (2001): Introdución a la Contabilidad Financiera. Ediciones Piramide;

GOMES, Patrícia; SERRA, Sara e FERREIRA, Elisabete (2006): "Activos intangíveis: o grau de adaptação das empresas Portuguesas cotadas na Euronex relativamente à IAS 38" Revista Contabilidade e Gestão nº 2, Março, págs. 11-45;

GONÇALVES DA SILVA, F.V. PEREIRA, J.M. Esteves e RODRIGUES, Lúcia Lima (2006): Contabilidade das Sociedades. 12º Edição, Janeiro, Plátano Editora.

International Accounting Standards Board, IASB (1997): IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras. Disponível no CD - ROM da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa;

International Accounting Standards Board, IASB (2004): IAS 38 – Activos Intangíveis. Disponível no CD - ROM da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa;

Ley das Sociedades Anónimas. Disponível em http:// www.Jurisweb.com/legislacion/mercantil/L.S.A..htm, acedido em 26/10/2006;

OLIVEIRA, L.(2000): "Os Activos Intangíveis e a Informação Contabilística" Jornal do Técnico Oficial de Contas e da Empresa nº 421, págs. 278 – 286;

Quarta Directiva do Conselho: Contas anuais de certas formas de sociedades. Disponível em CD - ROM da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa;

Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho, relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade. Publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias L243, de 11/09/2002.