Faculdade de Letras da Universidade do Porto

A ESTRUTURA E TERMINOLOGIA DO NOVO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA COM BASE NO MODELO DE COMPREENSIBILIDADE DE GÖPFERICH

Breve Análise de um Relatório Financeiro Intercalar

Cristina Maria do Rosário Soares

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em

Tradução Especializada

Orientador: Prof. Doutor Thomas Hüsgen

Porto, 30 de Setembro de 2010

AGRADECIMENTOS

Cada recanto deste trabalho reflecte uma voz escondida …
um entrelaçado infinito de pensamentos, conselhos, ideias e opiniões ...
um olhar atento e um sorriso de contentamento.

Meu e deles!

Sim, meu e deles. Daqueles que estiverem sempre do meu lado, que me apoiaram, me encorajaram, estimularam e me ensinaram que vale a pena confiar e ouvir para compreender.

Obrigada

Ao Professor Doutor Thomas Hüsgen por me ter ajudado a descobrir o *leitmotiv* de um trabalho desta natureza, por partilhar comigo os seus conhecimentos e a sua experiência, pela sua disponibilidade, espírito crítico e constante incentivo.

Ao meu marido pelo ser maravilhoso que é, que me acompanhou em todo este percurso e nunca me deixou esquecer por um momento que vale a pena sentir e ser um só.

Aos meus pais queridos e irmãs do coração que sempre me apoiaram e a quem devo parte do que sou e quero ser. Aos "meus" pequenotes, em cujos sorrisos encontrei sempre alento para prosseguir.

Aos meus amigos, em especial à Bertina e à Cristina, pelos longos desabafos e paciência que sempre tiveram comigo.

A todos ***MUITO OBRIGADA***
por serem tão especiais e deixarem que eu faça parte da vossa vida!

RESUMOS E PALAVRAS-CHAVE

O presente trabalho tem como objecto de estudo a análise da compreensibilidade da estrutura e da terminologia do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) com base no Modelo de Compreensibilidade de Karlsruhe de Göpferich. Para o efeito, comparamos a fase de concepção deste modelo à Estrutura Conceptual (EC) do SNC e verificamos, se as dimensões de compreensibilidade estabelecidas no modelo de Göpferich, na fase de exteriorização, nomeadamente a concisão, a correcção, a motivação, a estrutura, a simplicidade e a perceptibilidade, se encontram evidenciadas no relatório financeiro intercalar. Assim, foi possível concluir que a compreensibilidade depende de factores extra e intralinguísticos e que são estes elementos que conferem ao texto a sua coerência e coesão textual.

***Palavras-Chave*:** Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – Harmonização – Estrutura Conceptual (EC) – Compreensibilidade - Relato Financeiro.

ABSTRACT AND KEYWORDS

The aim of the present paper is to study the comprehensibility of the structure and terminology of the new Portuguese Accounting Standards System (SNC) based on the Karlsruhe Comprehensibility Concept of Göpferich. For the purpose, we compared the conceptional phase of this concept to the SNC's Conceptual Framework and assessed if the comprehensibility dimensions established in the exteriorization phase, namely concision, correction, motivation, structure, simplicity and perceptibility, are highlighted in an interim financial reporting. We have concluded that comprehensibility depends on extralinguistic and intralinguistic features, which provide coherence and cohesion to a text.

Keywords: Sistema de Normalização Contabilística (Portuguese Accounting Standards System) – Harmonisation – Conceptual Framework – Comprehensibility – Financial Reporting.

ÍNDICE

LISTA DE FIGURAS E QUADROS 6

LISTA DE ABREVIATURAS 7

INTRODUÇÃO 8

A. ENQUADRAMENTO TEÓRICO 12

1. SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (SNC) 12
1.1 Notas introdutórias sobre o SNC 12
1.2 Âmbito do SNC 16
1.2.1 Entidades abrangidas 16
1.2.2 Níveis de aplicação 16
1.2.3 Elementos constituintes 16
1.3 A Harmonização das Normas Contabilísticas 17

2. A ESTRUTURA CONCEPTUAL (EC) DO NOVO SNC E O MODELO DE COMPREENSIBILIDADE DE KARLSRUHE DE GÖPFERICH 20
2.1 A Teoria funcionalista e a Estrutura Conceptual do SNC 20
2.2 Definição e características da Estrutura Conceptual 21
2.3 O modelo de compreensibilidade de Karlsruhe de Göpferich 26
2.4 O modelo de Göpferich e a EC do SNC 28
2.4.1 Função comunicativa - “Communicative function” 30
2.4.1.1 Objectivo - “Purpose” 30
2.4.1.2 Público-Alvo - “Target group” 32
2.4.1.3 Emissor - “Sender” 34
2.4.2 Linhas de orientação da Produção Textual 36
2.4.2.1 Modelo de representação denotativa - “Mental denotation model” 36
2.4.2.2 Modelo de representação convencionalizada - “Mental convention model” 38
2.4.2.3 Meio de Comunicação - “Medium” 39
2.4.2.4 Requisitos legais e guia de estilo – "Legal requirements and author’s guidelines" 39

3. ANÁLISE DA COMPREENSIBILIDADE DE UM RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR 44
3.1 Características gerais do Relato Financeiro Intercalar 44
3.2 Caracterização segundo Nord 45
3.3 Caracterização segundo Reiss 46
3.4 Características extralinguísticas 47
3.5 Características intralinguísticas 47
3.5.1 Concisão 48
3.5.2 Correcção 55
3.5.3 Motivação 59
3.5.4 Estrutura 59
3.5.5 Simplicidade 64
3.5.5.1 Simplicidade lexical 64
3.5.5.2 Simplicidade sintáctica 72
3.5.6 Perceptibilidade 74

CONCLUSÃO 75

BIBLIOGRAFIA 78

ANEXOS 84

ANEXO I – 85
RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR CONSOLIDADO DO 1º TRIMESTRE DE 2010
CIMPOR - Cimentos de Portugal, SGPS, SA. - Versão original em português

ANEXO II – 111
RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR CONSOLIDADO DO 1º TRIMESTRE DE 2010
CIMPOR - Cimentos de Portugal, SGPS, SA. - Versão traduzida em inglês

LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1 – Relação entre as normas de contabilidade internacionais e nacionais 13
Figura 2 – Mapa de Harmonização das IFRS (cf. IASB) 19
Figura 3 - Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (Cravo, 2010: 19) 25
Figura 4 – Modelo de Compreensibilidade de Göpferich (Göpferich, 2009: 34) 28
Figura 5 – Pressupostos e suposições na comunicação segundo Sager (1990: 100) 35
Figura 6 – Modelo reduzido da EC 37
Figura 7 – Modelo comparativo entre o modelo de Göpferich e a EC do SNC 42
Figura 8 – Estrutura da Demonstração dos Resultados do POC (Bento, 2002: 25) 52
Figura 9 – Estrutura da Demonstração de Resultados do SNC (Rodrigues, 2009: 52) 53
Figura 10 – Modelo da escala deslizante de Kalverkämper; 1990 (apud Göpferich; 1995: 25) 65
Figura 11 – Estrutura vertical referente à área da contabilidade 67
Figura 12 - Modelo de Sager/Dungworth/McDonald; 1980 (apud Göpferich; 1995: 39) 68
Figura 13 – Relação semântica hiperónimo Activo 71

Quadro 1 – Correspondência entre as NCRF e as IAS 15
Quadro 2 – Características e Objectivos da Estrutura Conceptual 23
Quadro 3 – Resumo comparativo entre o modelo de Göpferich e a EC do SNC 29
Quadro 4 – Características do Texto Contabilístico (Adaptado Reiss 1971, apud Munday, 2001: 74) 47
Quadro 5 – Aspectos extralinguísticos 47
Quadro 6 – Balanço – Activo: Comparação entre a estrutura do POC e do SNC 50
Quadro 7 – Balanço – Capital Próprio e Passivo: Comparação entre a estrutura do POC e do SNC ... 51
Quadro 8 – Incorrecções verificadas nos relatórios da CMVM 56
Quadro 9 – Alterações da Terminologia do SNC em relação ao POC 70
Quadro 10 – Termos Contabilísticos e correspondente tipo de definição segundo Sager 72

LISTA DE ABREVIATURAS

BADF	Bases para a apresentação das Demonstrações Financeiras
CC	Código de Contas
CEE	Comunidade Económica Europeia
CLC	Certificação Legal de Contas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
DF	Demonstrações Financeiras
EC	Estrutura Conceptual
EIRL	Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada
EP	Empresa Pública
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
LCH	Língua de Chegada
LP	Língua de Partida
MDF	Modelos das Demonstrações Financeiras
NCRF	Normas contabilísticas e de relato financeiro
NCRF-PE	Normas contabilísticas e de relato financeiro para pequenas empresas
NI	Normas Interpretativas
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SIC	Standards International Committee
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TCH	Texto de Chegada
TP	Texto de Partida
TCE	Tratado da Comunidade Europeia
UE	União Europeia
UEM	União Económica e Monetária

INTRODUÇÃO

> *"A globalização associada às necessidades de informação económico-financeira das entidades que agem nos mercados constitui, nos dias de hoje, factor bastante para justificar a necessidade da regulamentação contabilística."*
>
> (Grenha *et al.*, 2009: 73)

No campo das políticas fiscais, o fenómeno da globalização foi despertado pela liberalização dos mercados financeiros e, consequente, aumento das transacções num mercado global. Contudo, a existência de um mercado livre exige a adopção de uma estratégia comum que permita, por um lado, estimular a igualdade de oportunidades de negócio e, por outro lado, estabelecer padrões de comparabilidade. Segundo Gabás (1991), "a existência de diversos fins ou objectivos alternativos e ao mesmo tempo a coexistência de diferentes práticas contabilísticas utilizadas, coloca a necessidade de estabelecer orientações gerais e critérios concretos de eleição entre procedimentos contabilísticos dados." (Gabás apud Grenha *et al.*, 2009: 73). Para este efeito, em muito tem contribuído o papel interventivo de algumas instituições internacionais como o International Accounting Standard Board (IASB) e a União Europeia (UE) ao defenderem a adopção de uma política comum que ajude os utentes da informação financeira a identificar a natureza e evolução dos respectivos mercados financeiros. Logicamente que a harmonização de um sistema fiscal pressupõe uma adequada transposição a nível nacional, de forma a garantir uma imagem verdadeira e transparente das demonstrações. Foi neste contexto que surgiu o Novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o qual serviu de base ao presente trabalho.

O objectivo do nosso estudo é, assim, avaliar, na sequência da harmonização introduzida, a compreensibilidade da estrutura e terminologia deste novo modelo SNC com base no modelo de compreensibilidade de Karlsruhe de Göpferich e os critérios definidos por Sager para a elaboração de uma definição correcta. Para o efeito, seleccionamos um relatório financeiro intercalar que inclui um conjunto completo de demonstrações financeiras e notas explicativas,

analisando mais detalhadamente três dos seus elementos: o Balanço, a Demonstração de Resultados e as notas anexas.

O trabalho encontra-se estruturado em duas partes: o enquadramento teórico e a análise de um relatório financeiro intercalar com base nas suas versões em português e inglês. Escolhemos aqui comparar a versão original elaborada em português e a sua tradução para inglês, uma vez que as prestações de contas trimestrais, semestrais ou anuais publicados pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, se encontram traduzidas de português para inglês. A intenção subjacente à tradução dos relatórios nacionais para inglês prende-se naturalmente com o facto da língua inglesa ser considerada uma língua franca e, nesse sentido, a informação veiculada conseguir atingir um maior número de receptores, nomeadamente investidores internacionais. Além disso, as normas contabilísticas internacionais que servem de base às normas nacionais encontram-se redigidas em língua inglesa. A IFRS Foundation, responsável pela divulgação das normas contabilísticas internacionais, não só detém os direitos de autor das normas internacionais emanadas pelo IASB como também controla todo o processo de tradução das mesmas para outras línguas, extraindo e traduzindo os termos chave e acompanhando o processo junto dos organismos e entidades nacionais dos respectivos países. O objectivo é garantir uma maior comparabilidade e consistência da terminologia e da própria estrutura. Por estes motivos, julgamos ser mais adequado apresentar neste trabalho a versão traduzida do relatório em inglês.

No que diz respeito ao enquadramento teórico, procuramos no primeiro capítulo apresentar o novo SNC, mais precisamente o contexto em que surgiu, as entidades abrangidas, os níveis de aplicação, os seus elementos constituintes, bem como as vantagens inerentes à harmonização pretendida.

Além disso, pareceu-nos de extrema importância dar a conhecer a Estrutura Conceptual (EC) deste novo sistema, pois, tal como refere Gabás (Ibidem), esta EC “teria de servir de orientação, suporte conceptual e controlo à regulamentação das actividades contabilísticas, estabelecendo os critérios mais adequados para dirigir a elaboração de normas reguladoras da praxis contabilística". Desta forma, sendo certo que a EC é o pilar no qual assentam todos os pressupostos da elaboração de uma demonstração financeira e, consequentemente, um relatório financeiro, pretendemos no capítulo 2 verificar o grau de compreensibilidade dessa mesma estrutura recorrendo ao modelo de Karlsruhe de Göpferich. Assim, extraímos dos

elementos que compõem a EC aqueles que preenchem na fase da concepção a função comunicativa, realçando não só as suas características, mas também a sua relevância relativamente ao processo de harmonização.

Seguidamente, e tendo em conta que "Global competition and global co-operation (…) presuppose global communication"[1] (Pointer, 1996), dedicamos o capítulo 3 à análise de um relatório financeiro intercalar com base nas suas versões em português e inglês, de forma a estabelecer o maior ou menor grau de compreensibilidade da estrutura e da nova terminologia do SNC em relação à utilizada pelo anterior sistema, o Plano Oficial de Contabilidade (POC). A análise foi efectuada com base nas seis dimensões de compreensibilidade reconhecidas por Göpferich (2009: 31-49) - concisão, correcção, motivação, estrutura, simplicidade e perceptibilidade - e as características apontadas por Sager (1990: 39-54) para uma definição correcta.

No final do presente trabalho deverá ser possível reconhecer e caracterizar os factores que condicionam a elaboração de um relatório, nomeadamente o objectivo, o público-alvo, o emissor, os modelos de representação denotativa e convencionalizada, bem como verificar, se a nova terminologia e estrutura adoptadas correspondem aos parâmetros de compreensibilidade definidos pelos modelos estabelecidos por Göpferich e Sager.

[1] "A concorrência global e a co-operação global pressupõem uma comunicação global" (tradução nossa).

"Jeder Text hat funktional und strukturell drei Aspekte: Er bildet erstens einen Ausschnitt aus der Welt, (Sachverhalte, Vorgänge, Dinge, etc) ab; er ist zweitens ein Stück kommunikative Handlung, er versucht einen Empfänger auf bestimmte Weise zu beeinflussen; er ist drittens ein in sich (spezifisch sprachlich) strukturiertes Gebilde."

(Lux; 1981: 231, apud Göpferich 1995: 61*)*

"Todo o texto possui, ao nível da função e da estrutura, três aspectos: em primeiro lugar, é um extracto da realidade (factos, processos, objectos, etc.); em segundo lugar, é uma parte de um acto comunicativo que tenta influenciar um receptor; em terceiro lugar, é uma estrutura (especificamente linguística) em si mesmo organizada.".

(Tradução nossa)

A. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1. Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

> " (...) o novo SNC é, em si mesmo, uma fonte potencial de competitividade, bem como um passo decisivo no sentido da harmonização dogmática do tecido contabilístico nacional tendo em atenção as tendências internacionais vigentes."
>
> (Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, 2008 apud Cravo, 2009: 44)

1.1 Notas introdutórias sobre o SNC

O primeiro sinal de harmonização contabilística nacional surgiu já em 1986 com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE) e, consequente, tentativa de ajustamento (embora ainda de uma forma muito comedida) do existente modelo de normalização contabilística - o Plano Oficial de Contabilidade (POC)[2]. Em 2005, após a transposição das medidas relativas à modernização das directivas contabilísticas, a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) ganha maior expressão na procura da uniformização entre os modelos comunitários e os modelos nacionais. Nesta sequência, e após um longo trabalho de análise e investigação pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC)[3] foi, finalmente, possível estabelecer um modelo nacional equiparado homologado pelo Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho. Este decreto revogou o modelo nacional de normalização contabilística existente - o POC - e aprovou um Novo Sistema de Normalização Contabilística, mais conhecido por SNC. Este sistema assenta em três níveis da estrutura normativa

[2] O Plano Oficial de Contabilidade (POC) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, mas as mudanças mais significativas ao modelo existente foram introduzidas em 1989 através do Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro.

[3] A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) foi criada em 1977 e "é um organismo tecnicamente independente, no qual estão representadas, a nível nacional, as entidades públicas e privadas interessadas no domínio da contabilidade, e que funciona administrativa e financeiramente no âmbito do Ministério das Finanças e da Administração Pública". A CNC tem como objectivo "emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza" (cf. www.cnc.min-financas.pt).

contabilística internacional, nomeadamente nas normas internacionais de contabilidade IAS – International Accounting Standards, tal como adoptadas na União Europeia; nas IFRS – International Financial Reporting Standards que serviram de base às Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF[4]) e, por fim, nas interpretações conexas SIC/IFRS – Standards International Committee/International Financial Reporting Interpretations que complementam, sempre que necessário, o conteúdo das anteriores.

A figura 1 a seguir apresentada identifica os diferentes normativos utilizados no âmbito nacional e internacional e demonstra a interligação entre os diferentes níveis:

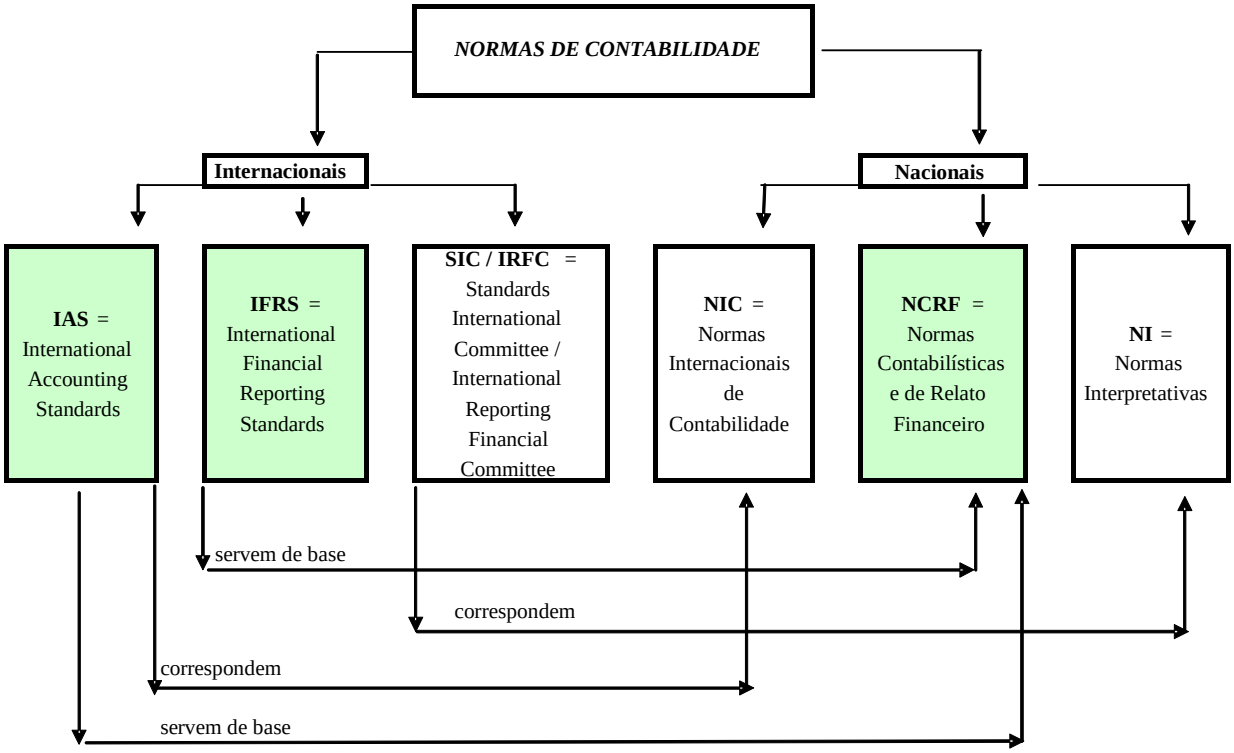


Figura 1 – Relação entre as normas de contabilidade internacionais e nacionais

No entanto, é importante referir que

> "não se trata em nenhuma circunstância de uma mera adopção das IAS/IFRS, mas sim da sua adaptação à realidade nacional e dando satisfação às obrigações nacionais decorrentes do cumprimento das Directivas Comunitárias"
>
> (Cravo *et al.*, 2009: 38)

[4] As NCRF dividem–se em NCRF e NCRF-PE, sendo estas últimas, pela sua natureza mais simplificada, aplicadas, tal como o próprio nome indica, às pequenas empresas de menor dimensão.

As NCRF e as IAS (NIC) estabelecem as linhas de orientação para a definição dos termos e conceitos da nova estrutura e terminologia do SNC e criam um sistema de classificação que permite a associação de um termo a uma área temática específica. Por exemplo, a NCRF 6 – Activos Intangíveis – define claramente o que são activos intangíveis e quais os critérios que devem ser adoptados no reconhecimento e mensuração dos mesmos. Cada norma está associada a um elemento temático específico do relato financeiro o que pressupõe um grau superior de precisão dos termos. Esta abordagem "top down"[5] permite dividir o conhecimento em áreas temáticas específicas até atingir o menor número de termos agrupados no mesmo domínio (Sager, 1990: 37) o que confere uma maior compreensibilidade e optimização da EC.

Assim, estas normas permitem um maior enquadramento dos termos e conceitos descritos, uma vez que obedecem a uma estrutura própria que permite identificar o objectivo, o âmbito, a forma de reconhecimento e mensuração, bem como a informação que deve ser transmitida e o momento em que a mesma deve ser divulgada.

A definição do conteúdo de cada uma das NCRF é, em paralelo com a EC, a base do conhecimento que permite interligar a dimensão referencial à dimensão linguística e estabelecer parâmetros de reconhecimento que influenciam, posteriormente, a aplicação das respectivas normas e a compreensibilidade das demonstrações financeiras.

A interligação entre os dois normativos IAS/IFRS e NCRF pode ser analisada através do sistema de classificação associativo e ideológico a seguir apresentado:

[5] Esta abordagem “top down” opõe-se à abordagem “bottom-up, a qual “parte de um conceito individual para formar estruturas associativas mais abrangente de acordo com o microcosmos em análise" (tradução nossa). (Sager, 1990: 37).

NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO	N. IASB
NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	IAS 1
NCRF 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa	IAS 7
NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF	IFRS 1
NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	IAS 8
NCRF 5 - Divulgações de Partes Relacionadas	IAS 24
NCRF 6 - Activos Intangíveis	IAS 38
NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis	IAS 16
NCRF 8 - Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais descontinuadas	IFRS 5
NCRF 9 – Locações	IAS 17
NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos	IAS 23
NCRF 11 - Propriedades de Investimento	IAS 40
NCRF 12 - Imparidade de Activos	IAS 36
NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas	IAS 28 e 31
NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresariais	IFRS 3
NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação	IAS 27
NCRF 16 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	IFRS 6
NCRF 17 – Agricultura	IAS 41
NCRF 18 – Inventários	IAS 2
NCRF 19 - Contratos de Construção	IAS 11
NCRF 20 – Rédito	IAS 18
NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	IAS 37
NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	IAS 20
NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	IAS 21
NCRF 24 - Acontecimentos Após a data do Balanço	IAS 10
NCRF 25 - Impostos Sobre o Rendimento	IAS 12
NCRF 26 - Matérias Ambientais	
NCRF 27 - Instrumentos Financeiros	IAS 32+39+7
NCRF 28 - Benefícios dos Empregados	IAS 19

Quadro 1 – Correspondência entre as NCRF e as IAS

1.2 Âmbito do SNC

1.2.1 Entidades abrangidas

O SNC entrou em vigor para os exercícios[6] que se iniciaram em ou após 1 de Janeiro de 2010 e abrange as seguintes entidades:

- → Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- → Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- → Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (EIRL);
- → Empresas públicas (EP);
- → Cooperativas;
- → Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

1.2.2 Níveis de aplicação

A aplicação das respectivas normas internacionais depende das características da empresa e da respectiva divulgação da sua informação financeira, tendo sido estabelecidos três níveis:

- → Entidades cotadas em bolsa (com títulos de negociação): aplicam directamente as NIC
- → Entidades não cotadas em bolsa (sem títulos de negociação): aplicam as NCRF
- → Entidades não sujeitas a consolidação de contas ou Certificação Legal de Contas (CLC)[7]: aplicam as NCRF-PE.

1.2.3 Elementos constituintes

Os elementos[8] que compõem o SNC e que influenciam directamente toda a sua Estrutura Conceptual são:

[6] O exercício fiscal tem a duração de um ano, o qual pode ser igual ou diferente do ano civil. Assim sendo, o novo SNC aplica-se não só a empresas novas, mas também às já existentes, cujo exercício fiscal inicia a partir de 1 de Janeiro de 2010, inclusive.

[7] Uma entidade dispensada de Certificação Legal de Contas não pode ultrapassar dois dos seguintes limites: total do balanço = 500.000 EUR; total dos rendimentos = 1.000.000 EUR e número médio de trabalhadores = 20.

[8] Os elementos que constituem o SNC encontram-se descritos no Anexo ao DL 158/2009, de 13 de Julho que introduziu o SNC.

a) As Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras (BADF): requisitos que conferem à informação financeira "a apresentação apropriada";

b) Os Modelos das Demonstrações Financeiras (MDF): "representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma sociedade" que engloba um conjunto de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura padrão, nomeadamente um Balanço, uma Demonstração de Resultados, uma Demonstração das alterações no Capital Próprio, uma Demonstração dos Fluxos de Caixa e um Anexo (este último será objecto de análise mais detalhada no Capítulo 3).

c) O Código de Contas (CC): estrutura organizada de nove níveis de contas que permite a classificação dos documentos contabilísticas de acordo com a sua natureza;

d) As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF): adaptação do normativo internacional IAS/IFRS (cf. Quadro 1);

e) As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE): adaptação do normativo internacional IAS/IFRS numa escala mais reduzida (v. nota de rodapé 3)

f) As Normas Interpretativas (NI): emitidas sempre que seja necessário "um esclarecimento ou uma orientação especifica sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que constituem o SNC" (Aviso n.º 15653/2009).

1.3 A Harmonização das Normas Contabilísticas

A harmonização das Normas Contabilísticas advém de um processo natural da evolução da conjuntura económico-financeira definida pelas políticas de unificação da União Europeia (UE). De facto, "a União Económica e Monetária (UEM) constitui o quadro para a cooperação no domínio da política económica, do qual fazem parte todos os países da UE. É neste contexto que estabelecem orientações comuns para tratar questões económicas importantes."[9]. A harmonização a nível contabilístico pode considerar-se mais uma etapa para atingir esse objectivo, na medida em que "esta cooperação [harmonização] permite à UE reagir aos desafios económicos e financeiros mundiais de forma coordenada, reforça a sua resistência aos choques vindos do exterior e possibilita um tratamento mais eficaz dos problemas económicos e financeiros" [10]. Além disso, esta normalização estrutural e

[9] Portal da União Europeia, http://europa.eu/pol/emu/index_pt.htm, Data da última consulta Junho 2010.
[10] Ibid.

terminológica reforça igualmente a posição dos estados membros na esfera do mercado único e da liberalização do mercado de capitais, mercados esses, na maioria das vezes, imprevisíveis e em constante mutação. Assim, o reconhecimento de uma EC enquadrada num contexto de comparabilidade permite reduzir a diferença criada por um multilinguismo subjacente a cada uma das culturas fiscais inseridas no quadro europeu e cria as condições necessárias para definir uma política de uniformização. Um processo desta natureza é, naturalmente, moroso, pois tem que assentar numa estrutura que permita avaliar as especificidades linguísticas e, ao mesmo tempo, seja capaz de minimizar as rupturas com políticas anteriormente aceites. Além disso, terá ainda que atenuar as divergências originadas pela existência de diferentes políticas contabilísticas, de forma a aumentar a compreensibilidade do conteúdo da informação financeira e optimizar os respectivos modelos a aplicar. A harmonização terá que ser aceite como relevante e positiva por aqueles que acompanham essa mesma tendência unificadora para que seja possível cumprir o objectivo primordial definido pelo International Accounting Standards Board (IASB) [11] que é desenvolver um conjunto comum de regras e modelos.

Se analisarmos as vantagens de uma harmonização a este nível, podemos facilmente resumir algumas delas:

- → assegurar a competitividade dos mercados de capitais europeus;
- → contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais;
- → garantir a protecção dos investidores;
- → manter a confiança nos mercados financeiros;
- → assegurar uma concorrência justa num plano de igualdade dos recursos financeiros;
- → contribuir para a transparência da informação financeira;
- → utilizar um único conjunto de normas a nível mundial.

O processo de harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade encontra-se já numa fase bastante avançada da sua implementação. De acordo com o IASB, actualmente mais de cem países já requereram ou aplicaram as IFRS ou pretendem ajustar o seu normativo às directrizes do IASB.

[11] O IASB – International Accounting Standards Board é o organismo internacional responsável pelo desenvolvimento e publicação das IFRS - International Financial Reporting Standards. O objectivo primordial do IASB consiste "em desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas contabilísticas globais de elevada qualidade" (tradução nossa). (cf. www.iasb.org).

O mapa seguinte ilustra o grau de aplicação actual das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC):

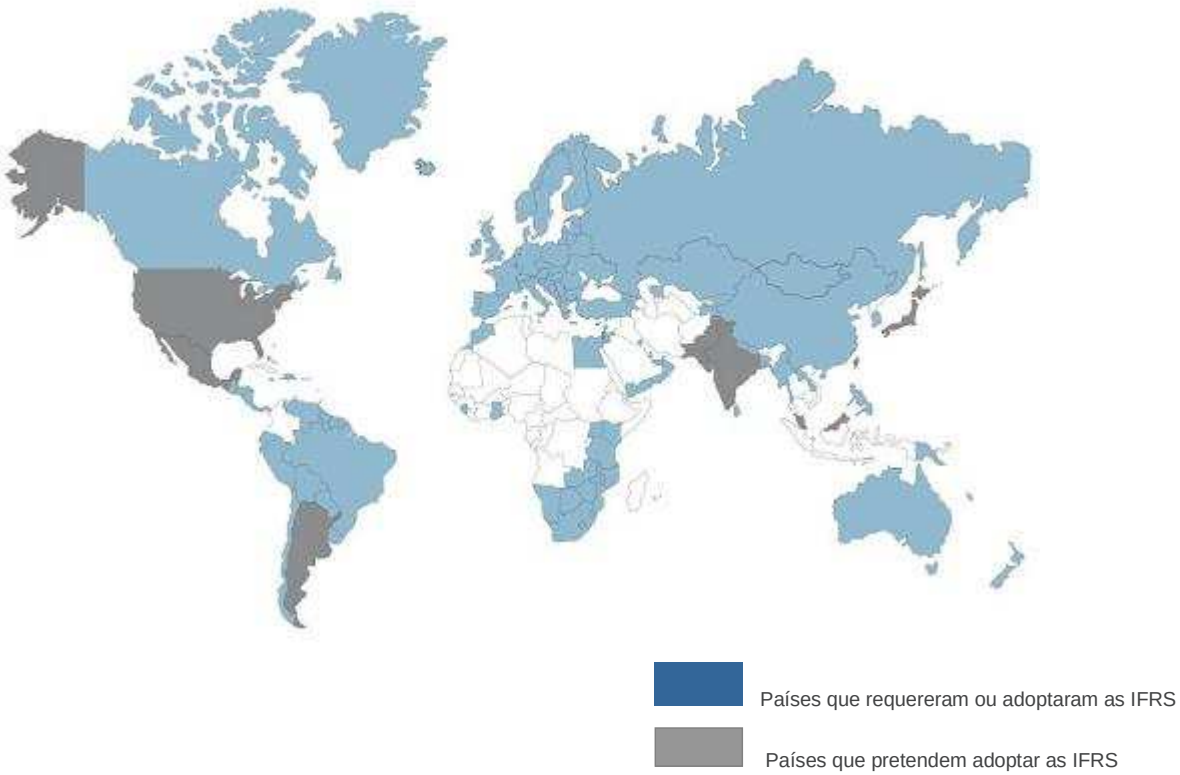


Figura 2 – Mapa de Harmonização das IFRS (cf. IASB)

2. A Estrutura Conceptual (EC) do novo SNC e o Modelo de Compreensibilidade de Karlsruhe de Göpferich

> „Weder Fachsprache noch Gemeinsprache stellen (…) ein homogenes Ganzes dar, sondern variieren in Abhängigkeit von Faktoren wie etwa der Kommunikationsabsicht, dem Kenntnisstand der Adressaten und situativen Faktoren (…).“[12]
>
> (Göpferich, 1995: 25)

2.1 A Teoria funcionalista e a Estrutura Conceptual do SNC

As estratégias e os métodos estabelecidos na definição da estrutura e dos termos adoptados no novo normativo contabilístico nacional – Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – dependem, indiscutivelmente de diversos factores extralinguísticos e comunicativos:

> *“Texts are complex sociolinguistic units because a language is a system for social communication that occupies a certain place in the society that uses it and has a relationship to other languages and their societies with which it is in contact.”*[13]
>
> (Cabré, 1999: 57)

Nesta sequência, o uso de uma linguagem específica na área da contabilidade, e que, indubitavelmente, ao longo deste trabalho será enquadrada por nós como sendo uma linguagem de especialidade (sobretudo devido ao contexto em que se insere e à terminologia utilizada) é determinado pela relação pragmática subjacente à necessidade crescente de adaptar as regras nacionais aos princípios internacionais com o objectivo de diminuir os constrangimentos comunicativos e uniformizar as demonstrações financeiras, principalmente ao nível da consolidação das contas da empresa-mãe e suas subsidiárias e da sua divulgação nos mercados internacionais. Aliás, são essas mesmas condicionantes que justificam os

[12] “A linguagem de especialidade e a linguagem geral não representam um todo homogéneo, mas variam de acordo com certos factores, tais como a função comunicativa, o conhecimento do receptor e factores situacionais" (tradução nossa). (Göpferich, 1995: 25).

[13] “Os textos são unidades sociolinguísticas complexas porque a língua é um sistema de comunicação social que ocupa um determinado lugar na sociedade que a utiliza e possui uma relação com outras línguas e as respectivas sociedades com as quais mantém contacto.” (tradução nossa). (Cabré, 1999: 57).

critérios de avaliação na definição de uma estrutura conceptual contabilística e delimitam as respectivas escolhas tradutivas. No entanto, concordamos com Nord quando refere que apesar da funcionalidade ser o critério mais importante de uma tradução, isto não significa que o tradutor tenha uma total liberdade em relação ao texto. É necessário considerar a relação existente entre o texto de partida (TP) e o texto de chegada (TCH), sendo a natureza dessa ligação determinada pelo seu objectivo ou skopos[14]. A análise que se segue da EC revela claramente que estes dois factores não podem ser dissociados de outros igualmente importantes, como é o caso do receptor ou das características dos elementos que compõem a mensagem, sem os quais não seria possível fazer uma adequada correspondência da estrutura e do conteúdo do TP no TCH.

2.2 Definição e características da Estrutura Conceptual

A EC do novo modelo SNC "que segue de muito perto a Estrutura Conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras do IASB" assenta no princípio básico da lógica funcionalista através do seu "itinerário lógico-dedutivo" (Cravo, 2010), na medida em que reúne em si um conjunto de elementos fundamentais cuja interligação é essencial, não só para a definição dos seus objectivos, mas também para a definição dos termos e respectivos conceitos a utilizar, posteriormente, nas respectivas demonstrações financeiras.

Tendo em conta a síntese elaborada por Domingos Cravo (2000: 73-74) sobre a noção de uma EC, estabelecida com base nas definições defendidas por Gabás Trigo[15], Tua[16] e Miller[17], concluímos que a EC para traduzir uma "imagem verdadeira e fiel" respeita dois pressupostos base - as suas características e os seus objectivos.

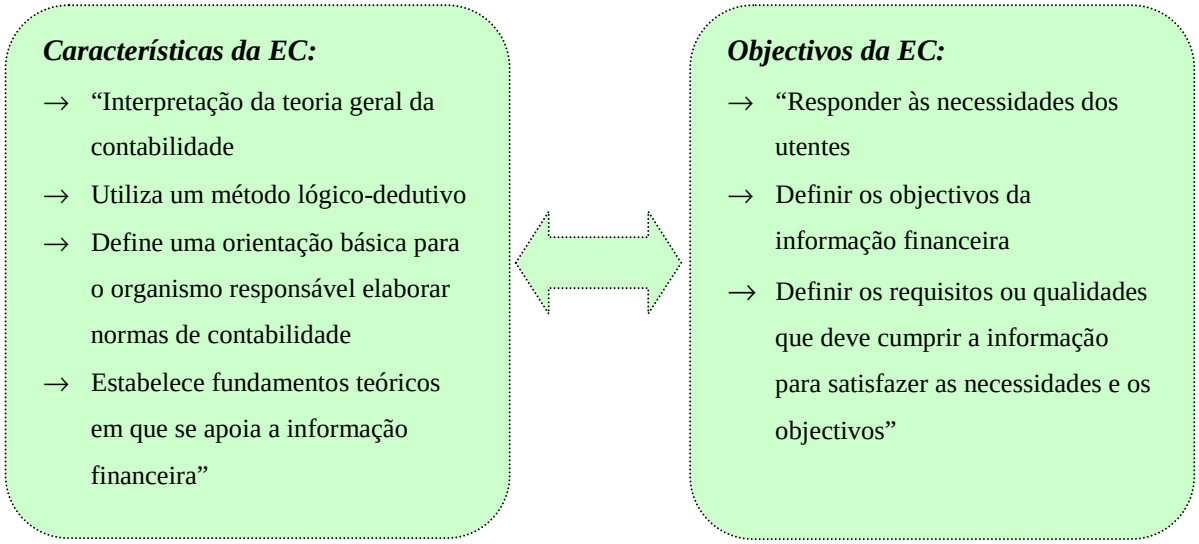
[14] "… while functionality is the most important criterion for a translation, this does not allow the translator absolute licence. There needs to be a relationship between ST and TT, and the nature of this relationship is determined by the purpose or skopos" (Nord, 1991, apud Munday, 2001: 78).
[15] Gabás define EC como sendo "uma teoria contabilística de carácter geral que apresenta uma estruturação lógico dedutiva do conhecimento contabilístico e define uma orientação básica para o organismo responsável elaborar normas de contabilidade de cumprimento obrigatório." (Gabás 1991, apud Cravo, 2000: 73)
[16] Tua define EC como sendo "uma interpretação da teoria geral da contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira." (Tua, 1996, apud Cravo, 2000: 73)
[17] Miller define EC como sendo "um conjunto de termos e conceitos que podem utilizar-se ao identificar e debater diferentes questões. É pois um produto da regulamentação contabilística." (Miller, 1994, apud Cravo, 2000: 73)

Relativamente às características, a EC do SNC reflecte um modelo objectivo, transparente e flexível, baseado numa estrutura lógico-dedutiva, cujas premissas são elaboradas de uma forma racional e coerente, de forma garantir a compreensibilidade da informação daí resultante. Segundo o Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o novo sistema, “trata -se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE)”. Assim, tal como refere Tua (1996), a EC reflecte não só a "interpretação da teoria geral da contabilidade”, mas também “estabelece os fundamentos teóricos”, a base para a respectiva elaboração das demonstrações. Este novo modelo pretende, assim, ser muito mais orientador do que prescritivo, na medida em que não limita a introdução de novos elementos, desde que os mesmos provem ser de interesse relevante para a clarificação de um ou outro ponto menos explícito.

No que diz respeito aos seus objectivos, ao contrário do POC, o SNC parte de uma esquematização clara de todos os factores intervenientes, desde os utentes a quem é dirigida a informação à descrição dos objectivos, elementos e características base das demonstrações financeiras.

A EC do SNC reflecte, assim, a imagem da complementaridade existente entre as suas características e os seus objectivos. Daí a necessidade de apresentar um modelo específico que permitisse considerar, o mais detalhadamente possível, todos os elementos envolvidos para que não fossem levantadas dúvidas relativamente aos seus pressupostos e, consequente aplicação.

Na sua essência, em termos de características e objectivos, as premissas desta nova EC podem ser resumidas no quadro a seguir apresentado:



Quadro 2 – Características e Objectivos da Estrutura Conceptual

Desta forma, é possível alcançar um maior rigor e consistência na apresentação da respectiva informação, uma vez que a nova EC responde de forma objectiva e pragmática às questões extra-textuais defendidas pelos teóricos funcionalistas, nomeadamente:

- A quem é dirigida a informação?

  Utentes da informação financeira.

- O que inclui a informação?

  Conjunto completo de demonstrações financeiras.

- Quais os objectivos das demonstrações financeiras?

  Proporcionar informação financeira relevante para um público-alvo mais abrangente.

- Quais os pressupostos em que assenta?

  Acréscimo e continuidade.

- Quais as características qualitativas da informação financeira?

  As mais relevantes para o nosso estudo traduzem-se na compreensibilidade e comparabilidade.

- Quais os elementos das demonstrações financeiras?

  O desempenho, a mensuração e o reconhecimento do Activo, Passivo, Capital Próprio, Gasto e Rendimento.

Cada um destes tópicos será objecto de análise mais detalhada no subcapítulo 2.4, o qual estabelece o paralelismo entre a EC do SNC e o modelo de compreensibilidade de Göpferich. Para já, interessa sobretudo identificar e reter quais são os elementos que respondem directamente às perguntas acima referidas através da representação esquemática da nova EC adoptada pelo SNC e apresentada na página seguinte:

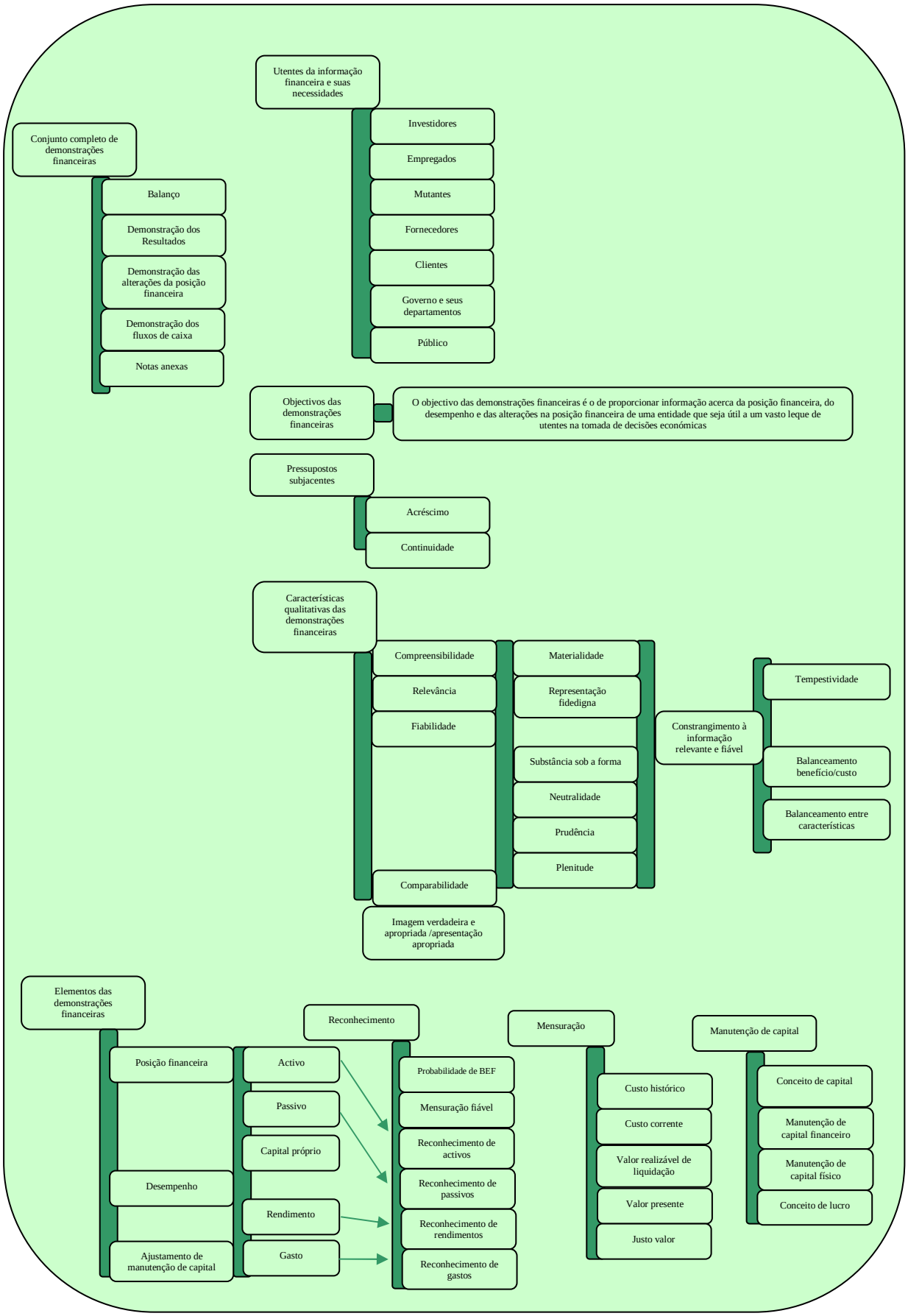


Figura 3 - Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (Cravo, 2010: 19)

Partindo desta EC é possível igualmente aferir quais os aspectos intralinguísticos que devem ser tidos em conta para a elaboração da informação financeira propriamente dita, uma vez que é a definição desses elementos que permite estabelecer em relação ao texto um maior ou menor grau de compreensibilidade. Facilmente se percebe que se as demonstrações financeiras tivessem como base um modelo de estrutura menos especializado, de natureza e entendimento mais generalizado, a informação seria exposta de uma forma muito mais abrangente e menos precisa. No entanto, a lógica deste modelo é transmitir uma "representação fidedigna" do que deve ser considerado na elaboração de uma demonstração financeira no âmbito da área de especialidade na qual ela se insere.

Assim, é possível estabelecer um método de definição dos elementos textuais e extratextuais a considerar na elaboração do relato financeiro e definir a tipologia e a linguagem mais adequadas aos objectivos propostos.

2.3 O modelo de compreensibilidade de Karlsruhe de Göpferich

A compreensibilidade do esquema representativo da EC descrito na figura 3 pode ser avaliado à luz do modelo defendido por Göpferich, o modelo de compreensibilidade de Karlsruhe, uma vez que exibe de forma inequívoca os seus elementos chave. Não há dúvida que essa EC é o produto de um processo de harmonização internacional e, nessa medida, a sua adaptação à realidade nacional terá que respeitar um conjunto de factores. Segundo Göpferich (2009: 31) “if the translation of a pragmatic text is expected to function like an original in the target culture, determining its quality should involve employing the same methods of quality assessment that can be used in technical writing."[18]. De facto, só é possível distinguir os critérios de avaliação da qualidade de um texto, se considerarmos os mesmos métodos de análise da linguagem de especialidade, os quais conferem ao texto na língua de chegada (LCH) a mesma naturalidade do TP e, consequentemente, definem a sua compreensibilidade.

Segundo Shriver (1989; apud Göpferich, 2009: 32) existem três métodos de análise da compreensibilidade de um texto:

[18] “Se a tradução de um texto pragmático pretende funcionar como um original na cultura de chegada, a sua qualidade deve ser determinada pela aplicação dos mesmos métodos de avaliação da qualidade utilizados na redacção técnica.” (tradução nossa). (Göpferich, 2009: 31).

1. “Text-focused”
2. “Expert-judgement-focused”
3. “Reader-focused”

O primeiro e o terceiro, tal como o nome indica, analisam respectivamente as características textuais, nomeadamente o léxico, a sintaxe e o estilo, bem como o nível de compreensão do público-alvo (Göpferich; 2009: 32), enquanto que o segundo, no qual se enquadra o modelo defendido por Göpferich, tem como base um conjunto de factores intra e extratextuais, cuja ligação define o nível de compreensão de um texto e, consequentemente, o grau de especialização do mesmo. De acordo com Göpferich (Ibid.), “a qualidade de um texto pode até ser definida como o grau atingido por um texto em termos de função comunicativa” (tradução nossa), daí a necessidade de um enquadramento lógico e pragmático que permite definir e optimizar a compreensibilidade de um texto. Göpferich é da opinião que às quatro dimensões – simplicidade, estrutura, concisão e motivação - defendidas pelos modelos da psicologia educacional desenvolvidos nos anos setenta por um grupo de investigadores de Hamburgo, será necessário acrescentar mais duas dimensões relevantes – correcção e perceptibilidade.

Seguindo esta base teórica, Göpferich apresenta no seu modelo de compreensibilidade duas fases: a fase da elaboração – “conceptional phase” - e a da apresentação – “exteriorisation phase”, partindo ambas de três critérios que constituem a função comunicativa: o objectivo ("purpose"), o público-alvo ("target group") e o emissor (“sender”). Estes definem, na fase da concepção, as linhas de orientação mais apropriadas para a produção textual (“text production guiding features”), as quais englobam os pressupostos legais ("legal requirements"), os modelos mentais de representação denotativa e convencionalizada ("mental denotation and convention model"), bem como o meio de divulgação (“medium”). O enquadramento adequado de cada um destes elementos será determinante para a posterior análise, na fase da exteriorização, do nível de compreensibilidade e optimização do texto em si, tendo em conta os seis critérios de avaliação por ela defendidos: concisão (“concision”), correcção (“correctness”), motivação (“motivation”), estrutura (“structure”), simplicidade (“simplicity”) e perceptibilidade (“perceptibility”).

Na Figura 4 apresentamos a esquematização do modelo acima descrito:

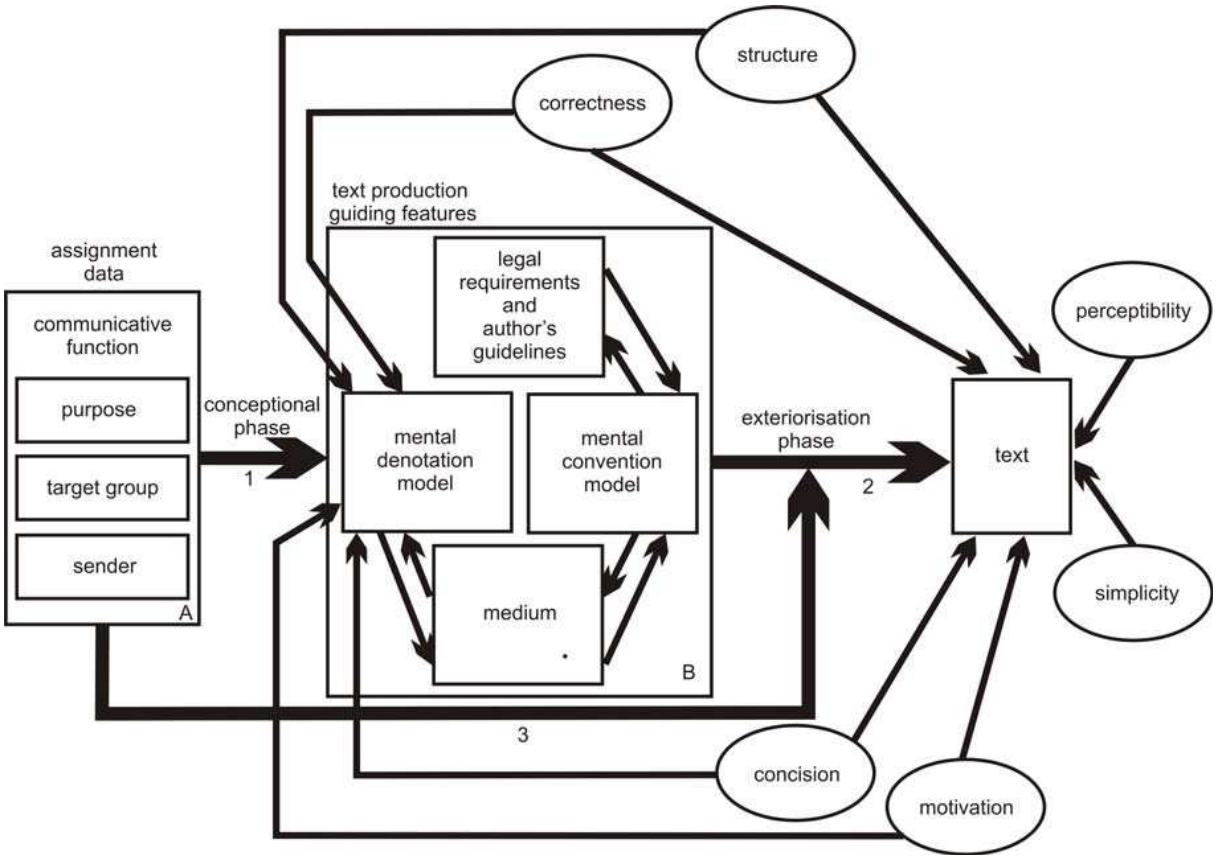


Figura 4 – Modelo de Compreensibilidade de Göpferich (Göpferich, 2009: 34)

Tal como será possível analisar no próximo ponto 2.4, é necessário reconhecer e identificar cada um destes elementos na elaboração de uma demonstração financeira (no caso do presente estudo, de um relatório financeiro intercalar) para que haja uma representação fidedigna da mensagem e seja cumprido o propósito comunicativo. Só assim é possível estabelecer um padrão de comparabilidade que seja compreensível por qualquer receptor.

2.4 O modelo de Göpferich e a EC do SNC

Conforme mencionado anteriormente, a EC do SNC assenta nos princípios de elaboração do modelo de Göpferich, na medida em que possui um enquadramento base fornecido pela definição de dois elementos. Por um lado, a função comunicativa, da qual fazem parte o objectivo, o público-alvo e o emissor, e, por outro lado, as linhas de orientação da produção textual. A nova EC do SNC espelha uma *função comunicativa específica***,** definida pela harmonização e normalização do seu texto, o qual inclui um conjunto completo de demonstrações financeiras. Neste sentido, estabelece um *objectivo concreto* que é o de

proporcionar informação financeira comparável (assente em dois pressupostos subjacentes: o do acréscimo e o da continuidade), determina um *público-alvo* constituído pelos utentes da informação financeira e atribui ao seu *emissor*, a CNC, um papel decisivo em todo este processo de elaboração. A função comunicativa e a definição dos seus elementos influenciam directamente *as linhas de orientação da produção textual*. Assim, podemos afirmar que é a caracterização deste conjunto de factores que permite determinar quais os elementos obrigatórios a constar numa demonstração financeira e, consequentemente, avaliar a sua compreensibilidade e qualidade,

Resumidamente, a correspondência entre os aspectos anteriormente referidos pode ser traduzida da seguinte forma:

Modelo de Göpferich	**EC do SNC**
Communicative Function	**Função Comunicativa**: Harmonização / Normalização com base nas características qualitativas da informação financeira
Purpose	**Objectivo**: Proporcionar informação financeira comparável Pressupostos subjacentes: Acréscimo e continuidade
Target group	**Público-Alvo**: Utentes da informação financeira
Sender	**Emissor**: Comissão de Normalização Contabilística (CNC)
Text production guiding features	**Linhas de orientação da produção textual**: Elementos obrigatórios das demonstrações financeiras

Quadro 3 – Resumo comparativo entre o modelo de Göpferich e a EC do SNC

O quadro acima permite-nos concluir que desta EC

> "derivam dois níveis de raciocínio: no primeiro, estabelecem-se as características gerais do sistema – dadas pelos objectivos e delimitações da informação financeira - e, no segundo nível, são deduzidos os elementos das demonstrações financeiras, daí derivando as respectivas definições, critérios de reconhecimento e de mensuração."
>
> (Grenha *et al.*, 2009: 74)

Desta forma, a EC, tal como se encontra definida, estabelece os alicerces para a definição de um grau de compreensibilidade rigoroso e fiável na preparação e interpretação da informação financeira.

Assim, pensamos ser do interesse deste trabalho explicitar com maior detalhe os elementos que segundo Göpferich (2009: 36) definem a função comunicativa: o objectivo, o público-alvo e o emissor, bem como as linhas de orientação da produção textual, já que são esses também que estabelecem uma ligação directa entre a EC do SNC e o modelo utilizado neste estudo para a avaliação da sua compreensibilidade, o modelo de Karlsruhe.

2.4.1 Função comunicativa - "Communicative function"

Tal como referido já por diversas vezes, no modelo apresentado por Göpferich, a função comunicativa engloba três elementos: o objectivo, o público-alvo e o emissor. A definição das características destes elementos é o ponto de partida na fase da concepção para distinguir as linhas de orientação que têm que ser considerados na produção textual. No caso de um relatório financeiro, esta informação é necessária para estabelecer a estrutura e a terminologia a aplicar na sua redacção. O relatório pode, assim, ser individual e mais simples ou condensado e mais complexo, dependendo do seu propósito, do utilizador final e, naturalmente, da entidade ou pessoa responsável pela sua emissão.

2.4.1.1 Objectivo - "Purpose"

Na Revista Contabilidade & Empresas de Novembro de 2009, Hernâni Carqueja refere no seu artigo sobre a terminologia adoptada no SNC que o "CNC foi autista" e justifica esta afirmação dizendo que "o uso de um termo que ignore a carga histórica que condiciona o seu significado dá origem a dificuldades que podem, e devem, ser evitadas." (2009: 18). Muitos são os que partilham desta mesma opinião e que afirmam que a nova terminologia se afasta das normas nacionais. No entanto, a Comissão de Acompanhamento do Novo SNC contraria esta argumentação ao enquadrar as alterações terminológicas no contexto político e económico global tendo como base a harmonização internacional dos princípios contabilísticos comunitários:

> " (…) há que manter presente o contexto em que estas alterações estão a ocorrer. (…) a anteceder a mudança preconizada pelo SNC, verificou-se a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade e das Normas Internacionais de Relato Financeiro pela União Europeia."
>
> (Cravo *et al.*, 2009: 42)

Este enquadramento por parte da Comissão do SNC permite-nos confirmar a ideia defendida por Göpferich (2009: 35) de que "o conceito de objectivo é um pouco vago porque pode ser especificado com graus diferentes de precisão"[19]. Assim, segundo a autora (Ibid.), se o objectivo é utilizado como elemento de avaliação da compreensibilidade tem que possuir um determinado nível de exactidão. No caso concreto do novo SNC, essa precisão advém de uma necessidade crescente no mercado internacional de fornecer informação financeira comparável. Um das vantagens apontadas pela Comissão de Acompanhamento do SNC no artigo apresentado na Revista TOC (2009: 43) é, precisamente, o facto do SNC ser um "potencial facilitador de negócios atendendo à linguagem internacional, eliminando muitas diferenças actuais". Este aspecto intimamente relacionado com a globalização, harmonização e, consequente, normalização motivou a introdução das alterações na terminologia nacional.

No que diz respeito aos pressupostos definidos pela EC, somos da opinião que devem ser considerados como complementares ao objectivo da mesma, uma vez que reflectem, no caso do regime de acréscimo, as alterações das demonstrações financeiras, e tratando-se do pressuposto da continuidade, o respectivo desempenho.

O relato financeiro preparado com base no regime de acréscimo traduz a informação passada e futura no momento em que ela ocorre. Por exemplo, um determinado gasto ou rendimento referente ao ano N-1, registado no ano N, pode ser considerado e contabilizado nas demonstrações financeiras do ano N-1, desde que para o efeito se criem os respectivos ajustamentos, de forma a que posição financeira reflicta o gasto ou o rendimento no ano a que o mesmo diz respeito.

Relativamente ao regime de continuidade é importante ter presente a noção que a entidade é uma entidade em constante actividade, sustentada no propósito de um desempenho firme sem qualquer intenção de cessar a sua actividade para, assim, garantir a fiabilidade e a segurança da informação transmitida.

[19] Tradução nossa. "The concept of purpose is rather vague because it can be specified with varying degrees of precision." (Göpferich, 2009: 35)

2.4.1.2 Público-Alvo - "Target group"

Convém salientar que apesar do aviso regulamentar que homologou a EC - Aviso n.º 15652/2009 – referir no ponto 6 que "esta Estrutura estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos", estes utentes devem ser sempre considerados como tendo um grau de entendimento elevado da matéria devido à natureza especializada da informação contabilística de um relato financeiro. Esta ideia está claramente definida na EC do SNC [20], a qual introduz um novo "pressuposto subjacente" denominado "compreensibilidade" que define o seguinte:

> "Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência."
>
> (DR, 2009: 36229)

Esta ideia é igualmente defendida por Göpferich (2009: 31) que afirma que a compreensibilidade para o público-alvo pretendido é um factor importante na adaptação do skopos de um texto pragmático[21]. A compreensibilidade torna-se, assim, um factor primordial na representação do objectivo de um relato financeiro que "é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes"[22]. Assim, na escolha do público-alvo denota-se mais uma vez a importância do factor precisão, uma vez que a mensagem que se pretende transmitir é diferenciada de acordo com o grau de conhecimento do seu receptor. Consequentemente, podem ser detectadas diferenças não só ao nível da terminologia e/ou da estrutura, mas também, e sobretudo, ao nível do grau de explicitação da própria mensagem. Por este motivo, consideramos que, tendo em conta o público-alvo definido, a linguagem de especialidade, característica desta área de conhecimento, é, assim, a mais apropriada. Se em vez da linguagem de especialidade, os autores do novo SNC tivessem utilizado a linguagem corrente não teriam conseguido atingir o nível de especialização exigido para este tipo de conteúdo temático. Assim, facilmente concluímos que a ideia defendida por Martinez (1997, apud Cravo, 2009: 43) de que,

[20] Diário da República, 2.ª série, N.º 173, 7 de Setembro de 2009, p. 36229.
[21] Tradução nossa. "Comprehensibility for the intended readership is an important factor of the skopos adequacy of a pragmatic text." (Göpferich, 2001: 39).
[22] Diário da República, 2.ª série, N.º 173, 7 de Setembro de 2009, p. 36228.

> " … é necessário estabelecer uma linguagem comum para a elaboração das demonstrações financeiras que, por um lado, seja compreensível para todos os utentes e, por outro, se acomode ao progresso económico com o qual mantém uma constante interrelação, já que será este que determina a quantidade e a qualidade da informação procurada."

é demasiado generalista porque a terminologia, tal como definida pelo SNC, é apenas comum na medida em que existe um público alvo que a reconhece e é capaz de a definir.

Neste sentido, convém distinguir dois grupos de receptores dependendo do propósito comunicativo subjacente: por um lado, o utilizador final, cujo propósito é meramente individual e limitado a um acontecimento específico pontual e, por outro lado, o utilizador especializado para quem os termos não se encontram dissociados dos seus conceitos e são uma forma de expressão, preenchendo uma função referencial e linguística no âmbito da sua realidade profissional, estabelecendo, assim, a base da comunicação entre um público especializado.

Desta forma, pode concluir-se que o que define o público-alvo é o contexto social no qual ele se insere e que condiciona a sua percepção da realidade. Os termos deixam de ser unidades de expressão simples e assumem uma função específica dependendo das características idiossincráticas dos seus interlocutores, do plano social em que se encontram inseridos e da mensagem que pretendem veicular, ou seja, de acordo com Cabré (1998: 58), são as unidades que revelam a teia complicada de relações multilaterais entre os factores intervenientes em qualquer acto de comunicação[23].

Face ao acima exposto, depreende-se facilmente a razão pela qual se estabeleceu na EC do SNC como "target group" os "utentes da informação financeira e suas necessidades", nomeadamente "investidores actuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público"[24].

[23] Tradução nossa. "Texts (…) are units that reveal the complicated network of multilateral relationships among the factors participating in any act of communication." (Cabré; 1999: 58).
[24] Diário da República, 2.ª série, N.º 173, 7 de Setembro de 2009, p. 36228.

2.4.1.3 Emissor - "Sender"

Göpferich (2009: 36) reconhece três características base do emissor:

1. o contexto em que o texto é elaborado;
2. a pessoa ou entidade que emite o texto;
3. a relação social entre o emissor e receptor.

A primeira característica já foi descrita por nós no Capítulo 1 e encontra-se directamente relacionada com a criação e aplicação do SNC e o processo de harmonização das políticas contabilísticas.

No que diz respeito à segunda, é indiscutível que, no caso concreto do SNC e, consequentemente, de todos os documentos que dele fazem parte integrante como a EC e o Relato Financeiro, a entidade responsável pela sua emissão - a CNC – é uma entidade idónea constituída por entidades públicas e privadas que defendem, com base nas normas internacionais, os interesses nacionais do Sistema Contabilístico Português[25]. Na verdade, a credibilidade de um texto é tanto maior, quanto maior for a credibilidade da sua fonte. Nesse sentido, sendo a CNC o organismo responsável em Portugal pela "emissão e harmonização das normas contabilísticas", bem como "regulação e controlo da [sua] aplicação" (CNC, 2010), os documentos por ela elaborados possuem um nível de autenticidade e fiabilidade elevado, na medida em que estes se encontram preparados em harmonia com a legislação nacional existente relativamente a esta matéria. A CNC transfere, assim, à mensagem que veicula, um grau de certeza de que esta é conforme à regulamentação. Desta forma, em caso de dúvida, este será sempre um dos organismos a ser consultado e qualquer informação prestada por este possui um carácter assumidamente verdadeiro e fidedigno.

Uma outra característica importante é, sem dúvida, a relação do emissor com o seu receptor. Neste ponto, concordamos com Sager (1990) quando afirma que o emissor parte do conhecimento que possui sobre o receptor da mensagem para estabelecer as suas linhas de orientação e escolher a linguagem e a estrutura textual mais adequada às necessidades do seu público-alvo:

[25] Cf. nota de rodapé 3.

> *"Basing himself on presuppositions about the recipient's knowledge and assumptions about his expectations, the sender decides his own intention, and then selects items from his own store of knowledge, chooses a suitable language, encodes the items into a text and transmits the entire message toward the intended recipient."*.
>
> *(Sager, 1990: 100)*

No modelo de comunicação defendido por Sager são estes os pressupostos base que estabelecem a interligação entre emissor e receptor e definem os critérios a adoptar na transposição da mensagem. Se na característica anterior, o emissor assumia um papel preponderante, influenciando o conhecimento do seu receptor, devido à natureza da sua origem e o seu poder de intervenção e credibilidade, neste caso, essa importância é atribuída ao receptor, o qual assume um papel central. Mais uma vez se comprova que um dos elementos essenciais na avaliação da compreensibilidade de um texto é a definição do público-alvo. De facto, quanto maior for o grau de identificação do receptor com a forma e o conteúdo da mensagem, maior será o nível de entendimento em relação à mesma e, mais facilmente, será atingido o propósito comunicativo pretendido.

Neste sentido, entendemos que o esquema de Sager dos pressupostos da comunicação segue de muito perto os pressupostos do modelo de Göpferich no que diz respeito ao emissor, pois em ambos existe uma relação estreita entre o emissor e o receptor.

Segundo Sager (1990: 100), o emissor escolhe a sua própria intenção tendo em conta, por um lado, as suas pressuposições sobre o conhecimento do receptor e, por outro, as suas suposições sobre as expectativas deste. Assim, definida a sua intenção, ele selecciona os elementos da sua própria base de conhecimentos, escolhe a linguagem mais adequada, codifica os elementos em texto e transmite a mensagem ao receptor pretendido, pressupondo naturalmente um objectivo preciso.

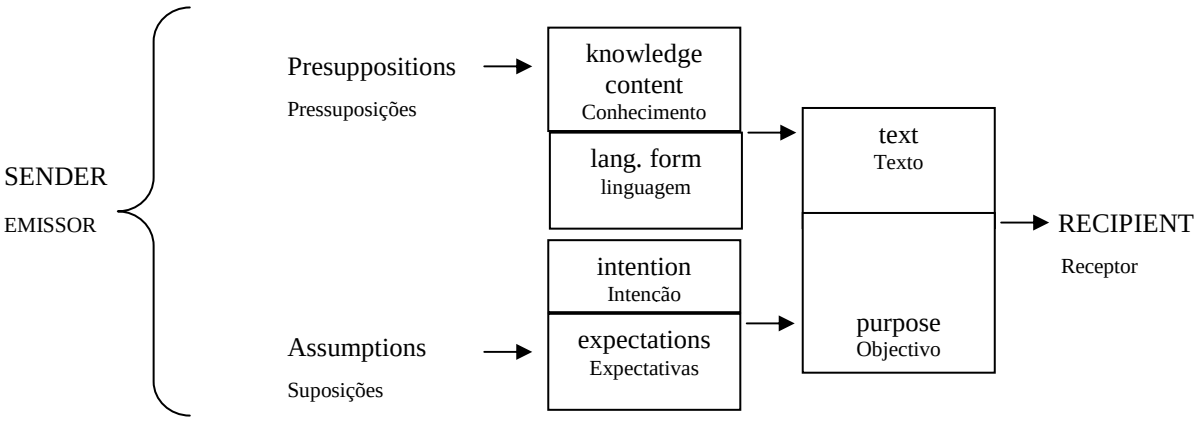


Figura 5 – Pressupostos e suposições na comunicação segundo Sager (1990: 100)

Desta forma, um texto revela um grau elevado de compreensibilidade e preenche a sua função comunicativa quando, após recepção da mensagem, o nível de conhecimento do receptor corresponde exactamente à intenção pretendida pelo emissor ao transmitir a mensagem (Ibid.).

2.4.2 Linhas de orientação da Produção Textual

Segundo Göpferich, as linhas de orientação da produção textual incluem os modelos de representação denotativa e convencionalizada, o meio, os requisitos legais e os guias de estilo do emissor. Na EC em análise, estas linhas de orientação estabelecem os elementos que devem ser considerados na apresentação das demonstrações financeiras, bem como as suas características.

2.4.2.1 Modelo de representação denotativa - "Mental denotation model"

Segundo Göpferich (2009: 36), o modelo de representação denotativa é a imagem mental dos objectos, processos e acontecimentos, que durante a recepção do texto é processada, caso este preencha a sua função comunicativa. Assim, na fase de elaboração, o modelo de representação denotativa representa a imagem mental da informação a transferir, imediatamente codificada e transformada em signos pelo seu receptor.

No entanto, é importante distinguir entre dois níveis, nomeadamente o traduzido pelo texto em si e o do receptor. Desta forma, a imagem mental do texto advém da intenção do emissor e é, por isso, uma característica apenas visível no TP, uma vez que depende directamente da imagem que o seu autor pretende reproduzir do texto. Por esta razão, no TCH este modelo de representação mental não poderá ser alterado, na medida em que terá que respeitar os critérios definidos pelo emissor da mensagem do TP. No que diz respeito ao receptor, este modelo de representação pode sofrer uma variação em relação ao TP, uma vez que depende do conhecimento e das necessidades do seu receptor, variando naturalmente em função da sua cultura de chegada.

Se pensarmos na EC, esta representação denotativa terá que ser tanto mais complexa quanto maior for o grau de especificação necessário para que a mesma seja compreensível e, consequentemente aplicável. Assim, faz todo o sentido que o novo modelo descreva todos os elementos que a compõem, mesmo aqueles que não seria necessário especificar para um

público especializado, porque a função do documento é legislar, ou seja, normalizar conceitos e estruturas e divulgar a informação a um vasto conjunto de utentes. Nesse sentido, a informação expressa deve ser descrita o mais pormenorizadamente possível para que, por um lado, o seu utilizador possua uma linha de orientação definida na elaboração das demonstrações financeiras e prepare o conteúdo em conformidade e, por outro lado, seja assegurada a compreensibilidade por parte do seu receptor ao reconhecer as normas subjacentes a essa informação.

No entanto, se considerarmos que o documento não tem essa função prescritiva e o público-alvo é constituído pelos utentes da informação financeira, ou seja, por um público especializado com conhecimentos na área[26], o esquema da EC poderia ser reduzido aos seus constituintes mais imediatos. Isto porque os utilizadores da informação financeira já possuem um conhecimento alargado da matéria, ou seja, um modelo de representação denotativa simples que permite seleccionar as bases necessárias dessa mesma EC, sem que, para isso, constem do referido esquema todos os elementos que compõem cada um dos níveis. A EC poderia, por exemplo, ser resumida da seguinte forma:

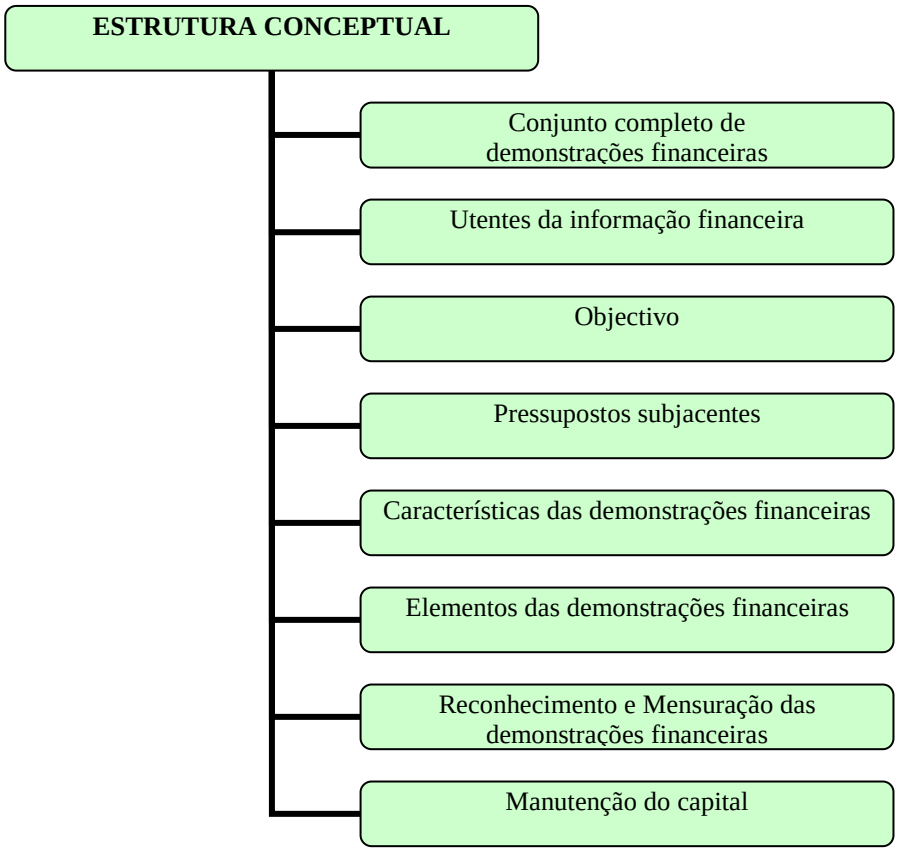


Figura 6 – Modelo reduzido da EC

[26] Cf. Ponto 2.4.1.2 sobre o Público-Alvo.

Assim, podemos concluir que a função comunicativa não só é afectada directamente pelo objectivo do texto, mas também pela dimensão referencial, ou seja, pelo nível de conhecimento do receptor que condiciona a sua percepção e determina o respectivo grau de compreensibilidade em relação à temática abordada.

2.4.2.2 Modelo de representação convencionalizada - "Mental convention model"

Na fase de exteriorização, ao codificar os modelos de representação denotativa, o emissor não pode seleccionar livremente os signos que pretende utilizar, pois terá que obedecer aos modelos convencionalizados mais adequados ao género em causa para que o texto alcance a função comunicativa pretendida (Göpferich, 2009: 37). Os modelos convencionalizados dizem respeito aos aspectos formais do texto que são imediatamente reconhecidos pelo público-alvo, nomeadamente padrões de linguagem e de produção textual.

Se analisarmos a nova EC do SNC, podemos concluir que o seu modelo de representação convencionalizado difere do modelo existente no POC. Talvez por esse motivo, nesta fase inicial de implementação, o modelo tivesse eventualmente suscitado algumas dúvidas quanto à sua compreensibilidade. Contudo, estas dúvidas apenas advêm do facto do seu utilizador ainda não se encontrar completamente familiarizado com o novo modelo e das expectativas do receptor em relação ao mesmo terem sofrido alguma alteração. No entanto, à medida que o novo modelo vai sendo cada vez mais utilizado, o nível de reconhecimento por parte do seu receptor vai aumentando. Consequentemente, o grau de compreensibilidade também é automaticamente superior porque o receptor já não precisa de fazer nenhum esforço mental para identificar o respectivo modelo. Porém, convém salientar, que a nova EC do modelo actual é bastante mais específica que a anterior, o que faz com que a sua compreensibilidade seja assegurada devido à possibilidade melhorada de poder identificar os elementos que a compõem. Assim, por exemplo, a nova EC introduz duas grandes alterações:

a) abandona o conceito de princípios contabilísticos e distingue os mesmos entre pressupostos e características qualitativas;
b) evidencia a compreensibilidade como uma característica qualitativa relevante para a apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada da informação financeira.

Em termos de estrutura de apresentação, o relatório apresenta também algumas diferenças em relação ao utilizado no modelo do POC, divergindo, assim, de certa forma dos modelos convencionalizados. Este aspecto será objecto de análise no Capítulo 3.

2.4.2.3 Meio de Comunicação - "Medium"

O meio é a forma como a mensagem é transmitida e depende, segundo Göpferich (2009: 39), dos modelos de representação denotativa e convencionalizada subjacentes à mesma.

A EC é omissa quanto a este aspecto, pois tratando-se neste caso de um texto de especialidade normalizado que pretende reproduzir dados específicos de uma entidade, o meio a utilizar encontra-se implícito e será sempre a forma escrita. Contudo, convém salientar que essa forma escrita respeita um conjunto de regras muito precisas e convencionalizadas, uma vez que os esquemas e a estrutura hierarquizada da informação a transmitir obedecem a um rigor de apresentação que transparece claramente os critérios impostos para a sua elaboração. Sendo certo que o SNC emana da transposição das Directivas e Regulamentos Comunitárias, torna-se importante fazer a distinção entre estes dois normativos, na medida em que o meio pelo qual a mensagem é difundida estabelece o alcance da sua aplicabilidade. Assim sendo, de acordo com o Art. 249 do Tratado da Comunidade Europeia (TCE):

> "Um regulamento é aplicável directamente em todos os Estados-Membros, sem necessidade de um acto nacional de transposição, em consequência da sua publicação no Jornal Oficial da CE."
>
> "A Directiva é vinculativa para qualquer Estado-Membro a que for dirigida quanto ao resultado a alcançar. Ficam porém à discrição das autoridades nacionais as formas e os meios de atingir o objectivo. O seu destinatário pode ser um, vários ou todos os Estados-Membros."

2.4.2.4 Requisitos legais e guia de estilo – "Legal requirements and author's guidelines"

Considerando o que foi referido nos pontos anteriores, não há dúvida que a EC e o relato financeiro têm como base critérios sólidos e rigorosos no que diz respeito à sua estrutura e terminologia. Estes critérios são classificados por Göpferich (2009: 39) como requisitos legais e guias de estilo - "guidelines", os quais englobam elementos desde a informação propriamente dita que o documento deve conter à forma como a mesma deve ser estruturado e exteriorizada.

No caso concreto da EC do SNC são muitos os elementos relacionados com as linhas de orientação da produção textual e mais propriamente com as características qualitativas que devem ser consideradas na elaboração das demonstrações financeiras, pelo que, neste ponto, apenas iremos focar duas que consideramos essenciais para o estudo em causa – a compreensibilidade e a comparabilidade.

Relativamente à "compreensibilidade", o entendimento é que a informação para preencher este critério deverá ser entendida por todos os utentes da informação financeira, sem excepção. Desta forma, mesmo "a informação acerca de matérias complexas (…) não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes."[27]. Tendo em conta o nível de especialização da informação, parece-nos pouco provável que a compreensibilidade possa ser assegurada, caso o público-alvo seja um público menos especializado e, nesse sentido, temos que discordar com os preparadores da EC.

No que diz respeito à "comparabilidade" ela sustenta o propósito de harmonização internacional e permite aos utentes estabelecer critérios de análise com base nos mesmos modelos, facilitando, assim, a auditoria da informação e, consequente, avaliação dos resultados obtidos. No âmbito do POC, o conjunto das demonstrações financeiras, nomeadamente o balanço e a demonstração de resultados, obedeciam a um modelo nacional que não correspondia ao modelo utilizado internacionalmente o que exigia da parte do seu preparador e utilizador um esforço de adaptação. Embora o critério no POC fosse igualmente definido como "comparabilidade", a referência à necessidade de comparação é feita de forma muito superficial num plano secundário. Na esfera do POC, a importância é dada ao registo e à identificação da posição financeira ao longo dos tempos, enquanto que o SNC refere orientações claras que explicitam a relação entre os utentes, as respectivas entidades e as políticas contabilísticas, estabelecendo critérios de valorimetria: "os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo (…) [e] de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira (…)."[28]. Relativamente às políticas contabilísticas defende ainda que "… os utentes sejam informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações nessas políticas e dos efeitos de tais alterações."[29]. Isto porque é essencial que as

[27] Aviso n.º 15652/2009, Diário da República, 2.ª série, N.º 173, 7 de Setembro de 2009, p. 36229.
[28] Ibidem, p. 36230.
[29] Ibidem.

transformações das normas de base sejam do conhecimento dos utentes para que estes possam de forma analítica avaliar a veracidade das informações veiculadas através das demonstrações financeiras. A utilização de uma estrutura comparável simplifica todo o processo de elaboração de um relatório anual ou intercalar de contas, na medida em que permite facilmente extrair toda a informação relevante e enquadrá-la num modelo reconhecido, independentemente do local onde a mesma tenha sido registada, eliminando, assim, as divergências que, eventualmente, possam advir da utilização de modelos distintos.

Face ao exposto, tentamos a seguir apresentar um modelo comparativo entre o modelo de Göpferich e a EC do SNC, demonstrando, assim, o paralelismo existente entre os dois modelos conceptuais:

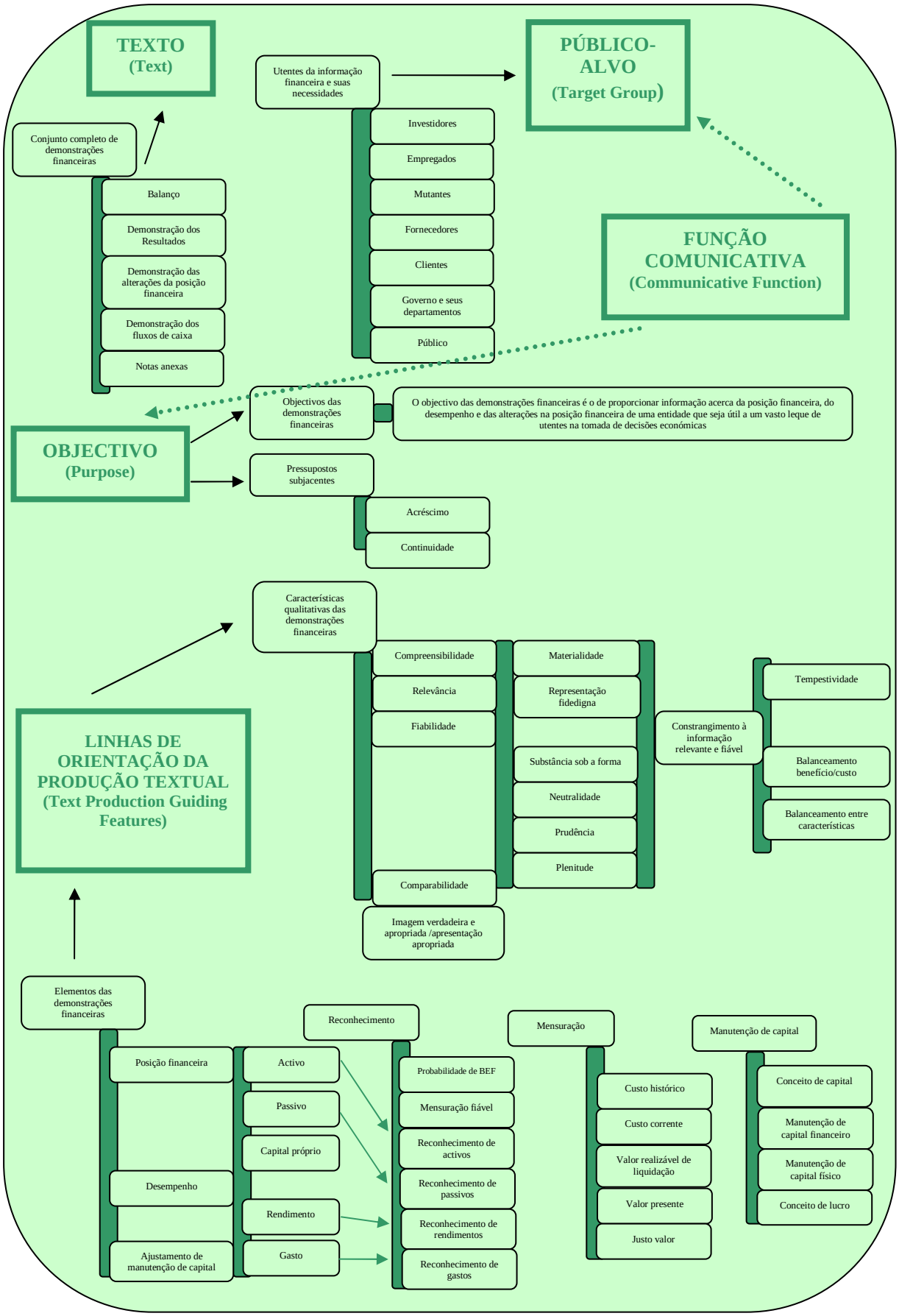


Figura 7 – Modelo comparativo entre o modelo de Göpferich e a EC do SNC

Analisados, assim, à luz do modelo de Karlsruhe de Göpferich, os elementos que devem ser considerados na fase de concepção de uma demonstração financeira e que advêm da sua EC, vejamos a seguir de que forma se reflectem as seis dimensões de compreensibilidade deste modelo na fase de exteriorização, considerando para o efeito a análise prática da tradução de um Relatório Financeiro Intercalar.

3. Análise da Compreensibilidade de um Relatório Financeiro Intercalar

> "Do ponto de vista político, o objectivo principal era que o novo SNC, satisfazendo o princípio da proporcionalidade, garantisse simplificação, modernização e transparência."
>
> (Cravo *et al.*, 2009: 38)

3.1 Características gerais do Relato Financeiro Intercalar

A IAS 34[30] define um relatório financeiro intercalar da seguinte forma:

> "Um relatório financeiro intercalar é um relatório financeiro que contém quer um conjunto completo quer um conjunto condensado de demonstrações financeiras relativas a um período mais curto do que um ano financeiro completo de uma empresa.".

Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui um Balanço, uma Demonstração de Resultados por Natureza e por Funções, uma Demonstração das alterações ao capital próprio e as notas explicativas. Toda esta informação refere-se a um período diferente do anual e pode ter uma periodicidade trimestral ou semestral.

Relativamente ao seu objectivo deverá cumprir o proposto na EC[31] e proporcionar aos seus utentes informação sobre as alterações e o desempenho da entidade a que diz respeito o relatório. Este relatório, pela sua natureza não obrigatória, não deve ser entendido como menos relevante e fiável. Nesse sentido, deverá respeitar os mesmos critérios de rigor de apresentação e compreensibilidade que um relatório anual para que os resultados transmitidos sejam facilmente extraídos e seja possível proceder a uma análise real e transparente da informação financeira.

No caso do presente estudo, seleccionamos um Relatório Financeiro Intercalar oficialmente publicado pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários **(**CMVM**)**, entidade responsável

[30] Jornal Oficial da União Europeia, 13.10.2003, p. 279.
[31] Cf. Ponto 2.4.1.1 sobre o objectivo da EC.

pela emissão da prestação de contas das empresas nacionais que intervêm no mercado mobiliário. O TP em língua portuguesa refere-se ao Relatório Financeiro Intercalar Consolidado do 1º Trimestre de 2010 da empresa Cimpor – Cimentos de Portugal, SGPS, S.A. enquanto que o TCH corresponde à sua tradução em inglês.

3.2 Caracterização segundo Nord

Nord (1988: 80) é da opinião que, se considerarmos a tradução como uma proposta de informação do TP, podem ser estabelecidas dois tipos de relação entre o TP e o TCH: a documental e a instrumental.

Relativamente à tradução documental, esta funciona como um documento de comunicação entre o emissor e o público-alvo na cultura do TP. Neste tipo de tradução, certos elementos são reproduzidos especificamente para o receptor do TCH, o qual reconhece estar perante uma situação comunicativa da qual não faz parte. Assim, os aspectos morfológicos, lexicais e sintácticos do TP assumem uma maior preponderância (Ibid.).

Pelo contrário, a tradução instrumental é, por si só, um instrumento comunicativo independente que transmite uma mensagem directamente do emissor do TP para o público-alvo do TCH, assumindo, assim uma função igual ou idêntica à do TP. O principal objectivo é atingir a mesma função comunicativa do TP, sem que o seu receptor reconheça tratar-se de uma tradução. Nesta sequência, Nord (Ibid.: 81) distingue entre três tipos de tradução instrumental:

a) Tradução equifuncional: o TCH preenche a mesma função do TP (exemplos: Instruções ou Manuais);
b) Tradução heterofuncional: o TCH não pode ser transmitido da mesma forma que o TP, sendo, neste caso, necessário adaptar alguns elementos, desde que a função do TCH seja compatível com a do TP e não contrarie o objectivo do TP;
c) Tradução homóloga: o TCH deve atingir um efeito idêntico ao do TP ao reproduzir no contexto do TCH a mesma função que o TP atinge no seu próprio contexto.

Segundo a autora, a tradução apenas pode ser considerada uma tradução instrumental, se o emissor não se limitar a dirigir a informação exclusivamente ao público-alvo do TP, mas tiver igualmente em conta o receptor da cultura de chegada e incluir na proposta de informação os aspectos relevantes tanto do TP como do TCH. Este facto vai permitir que a mensagem veiculada seja compatível e, consequentemente, comparável.

Partindo desta distinção de Nord, podemos concluir que o texto traduzido considerado no presente trabalho, não preenche os requisitos de uma tradução instrumental e revela claramente marcas de uma tradução documental ao referir que se trata de uma tradução e que, no caso de discrepâncias, o TP prevalece sobre TCH. Somos da opinião que, neste caso, o papel do tradutor deveria ter sido outro, na medida em que deveria ter se preocupado em apresentar uma tradução instrumental de forma a respeitar alguns dos elementos chave da EC do novo SNC, nomeadamente a função comunicativa de harmonização e o objectivo de proporcionar informação financeira comparável. A tradução documental, contraria, assim, os pressupostos de normalização do novo sistema, sendo certo que o TCH deveria funcionar no mercado internacional como uma mensagem independente e autónoma que serve para apresentar ao seu público-alvo os resultados financeiros de uma empresa relativamente a um determinado período. Nesse sentido, devia, sem dúvida, preencher as características de uma tradução instrumental.

3.3 Caracterização segundo Reiss

Tendo em conta a ideia defendida por Reiss em 1970 de que a equivalência não deve ser feita ao nível da palavra ou da frase, mas do texto que, no seu conjunto, se baseia num propósito funcional e possui um objectivo comunicativo, podemos enquadrar o relato financeiro na categoria de texto informativo, uma vez que representa, através da sua linguagem e estrutura lógico-dedutiva, objectos, números e factos da realidade financeira de uma empresa. Além disso, o método de tradução utilizado no TCH para transmitir o conteúdo referencial é uma prosa clara que apresenta explicitações apenas quando necessário.

As características pragmáticas do TP e TCH aqui apresentados podem, assim, ser resumidas da seguinte forma:

Tipo de Texto **(Text Type)**	**Informativo** **(representa objectos e factos, situações de ordem contabilística)**
Dimensão Linguística (Linguistic Dimension)	Lógica
Texto (Text focused)	Centrado no conteúdo
O texto de chegada deve (TT should)	Transmitir o conteúdo referencial
Método de Tradução (Translation Method)	"Prosa clara" explicitações sempre que necessário

Quadro 4 – Características do Texto Contabilístico (Adaptado Reiss 1971, apud Munday, 2001: 74)

3.4 Características extralinguísticas

Relativamente aos aspectos extralinguísticos, para além dos já abordados detalhadamente no capítulo anterior sobre a Estrutura Conceptual, e que fazem parte da fase de concepção, importa ainda especificar os seguintes:

Área de Especialização	**Contabilidade**
Função do Texto	Informativo
Público-Alvo	Investidores, Fornecedores, Clientes, Governo
Data e Local da recepção do texto	Março de 2010, CMVM
Meio	Relatório de 30 páginas impresso ou disponível para visualização na página da internet da CMVM
Motivo	Apresentar informação sobre o estado e evolução da empresa

Quadro 5 – Aspectos extralinguísticos

3.5 Características intralinguísticas

Os aspectos intralinguísticos, ou seja, os factores semânticos, lexicais, gramaticais e de estilo, são relevantes para a análise da compreensibilidade na fase de exteriorização. Por este motivo, serão analisados nos subcapítulos seguintes com base nas seis dimensões de

compreensibilidade de Göpferich: concisão, correcção, motivação, estrutura, simplicidade e perceptibilidade.

3.5.1 Concisão

Ao nível da concisão "o modelo denotativo [do SNC] foi reduzido à informação absolutamente necessária ou relevante para o texto atingir o seu propósito comunicativo" (Göpferich, 2009: 40), bem como um maior grau de comparabilidade. A alteração na estrutura formal de apresentação deve-se aos factores externos determinados pela EC descritos no capítulo 2, nomeadamente ao público-alvo e ao objectivo das demonstrações financeiras. Assim, o balanço, a demonstração dos resultados e as notas anexas sofrem uma alteração profunda de forma a tornar estes documentos mais claros e objectivos, mas sobretudo mais análogos aos modelos internacionalmente utilizados.

No que diz respeito às notas anexas, o modelo do SNC apresenta duas grandes vantagens em relação ao anteriormente utilizado pelo POC:

a) Redução do número de notas de 48 para 31 através da eliminação de informação considerada supérflua ou redundante
b) Maior flexibilidade na apresentação do documento, na medida em que apenas os quatro primeiros pontos são de referência obrigatória. A restante informação e numeração sequencial devem ser consideradas de acordo com as necessidades individuais de cada empresa, sendo apenas mencionadas se for relevante para explicitar os resultados apresentados nas demonstrações financeiras.

Se, por outro lado, analisarmos o novo modelo do Balanço, a redução dos seus elementos ao mínimo necessário não teve o mesmo efeito positivo, pois foram eliminados muitos elementos que conferiam ao documento emitido pelo POC uma maior clareza em termos de compreensão dos resultados obtidos. Por exemplo, no POC a rubrica do imobilizado incorpóreo distinguia individualmente os diferentes elementos - terrenos, construções, equipamentos de transporte, equipamento básico, ferramentas e utensílios. A rubrica correspondente do SNC, agora denominada activo fixo tangível, inclui apenas numa única posição - "Propriedade de investimento" - todos esses elementos.

No que diz respeito à rubrica “Inventário”, esta engloba agora todos os elementos da anterior rubrica do POC “Existências”, ou seja, matérias-primas, produtos e mercadorias. Na nossa opinião, deveria haver uma distinção clara entre estes três grupos, uma vez que se referem a bens de natureza diferente.

Na rubrica de capital próprio e passivo, as diferenças não são assim tão significativas, mas ainda se encontram algumas relevantes como é o caso dos “Acréscimos e Diferimentos” que no actual modelo ficam reduzidos apenas aos “Diferimentos”.

Nos quadros seguintes elaboramos um resumo das diferenças existentes entre os modelos do Balanço utilizados no POC e no SNC, no que diz respeito às rubricas do Activo, Capital próprio e Passivo, realçando as mesmas com uma cor diferente. Através dos exemplos é notório o número de elementos que foram eliminados de forma a tornar o documento mais conciso:

POC	SNC

ACTIVO	ACTIVO
IMOBILIZADO:	**ACTIVO NÃO CORRENTE**
Imobilizações Incorpóreas:	Activos intangíveis
Despesas de Instalação	Propriedades de Investimento
Despesas Investigação e Desenvolvimento	
Propriedade Industrial e Outros Direitos	
Trespasses	Goodwill
Imobilizações em Curso	
Adiantamentos p/conta Imobilizações Incorpóreas	
Imobilizações Corpóreas:	Activos fixos tangíveis
Terrenos e Recursos Naturais	Propriedades de Investimento
Edifícios e Outras Construções	
Equipamento Básico	
Equipamento de Transporte	
Ferramentas e Utensílios	
Equipamento Administrativo	
Taras e Vasilhame	
Outras Imobilizações Corpóreas	
Imobilizações em Curso	
Adiantamento p/conta Imobilizações Corpóreas	
Investimentos Financeiros:	Participações financeiras – método equivalência patrimonial Participações financeiras – outros métodos Outros activos financeiros
Partes Capital Empresas do grupo	
Empréstimos Empresas do grupo	
Partes Capital Empresas Associadas	
Empréstimos a Empresas Associadas	
Títulos Outras Aplicações Financeiras	
Outros Empréstimos Concedidos	
Imobilizações em Curso	
Adiantamento p/conta Investimentos Financeiros	
	Activos por impostos Diferidos
CIRCULANTE	**ACTIVO CORRENTE**
Existências:	Inventário Activos biológicos
Matérias-Primas, subsidiárias e de consumo	
Produtos e Trabalhos em curso	
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	
Produtos Acabados e Intermédios	
Mercadorias	
Adiantamentos p/conta de compras	Adiantamento a fornecedores
Dívidas de Terceiros Médio Longo Prazo:	Outras contas a receber
Dívidas de Terceiros - Curto Prazo:	
Clientes, c/c	Clientes
Clientes - Títulos a Receber	
Clientes de Cobrança Duvidosa	
Empresas do Grupo	Accionistas / Sócios
Empresas Participadas e Participantes	
Outros Accionistas (Sócios)	
Adiantamentos a Fornecedores	
Adiantamento Fornecedores de Imobilizado	
Estado e outros Entes Públicos	Estado e outros Entes Públicos
Outros Devedores	
Subscritores de Capital	
Títulos Negociáveis:	Activos financeiros detidos para negociação Outros activos financeiros Activos não correntes detidos para venda
Acções em empresas do grupo	
Obrigações Títulos de Participação .Empresas do Grupo	
Acções em Empresas Associadas	
Obrigações Títulos Participações Empresas Associadas	
Outros Títulos Negociáveis	
Outras Aplicações de Tesouraria	
Depósitos Bancários e Caixa:	Caixa e Depósitos bancários
Depósitos Bancários	
Caixa	
ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS:	Diferimentos
Acréscimos de Proveitos	
Custos Diferidos	
Activos por impostos Diferidos	----
Total de Amortizações	**Total do Activo**
Total de Ajustamentos	
Total do Activo	

Quadro 6 – Balanço – Activo: Comparação entre a estrutura do POC e do SNC

POC	SNC

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO
CAPITAL PRÓPRIO:	**CAPITAL PRÓPRIO**
Capital	Capital realizado
Acções (quotas) próprias - Valor Nominal	Acções (quotas) próprias
Acções (quotas) próprias - Descontos e Prémios	
Prestações Suplementares	Outros instrumentos de capital próprio
Prémios de emissão acções (Quotas)	Prémios de emissão
Ajustamento Partes Capital Filiais e Associadas	Ajustamento em activos financeiros
Reservas de Reavaliação	Excedentes de Reavaliação
Reservas:	Reservas legais Outras reservas
Reservas Legais	
Reservas Estatutárias	
Reservas Contratuais	
Outras Reservas	
Resultados Transitados	Resultados Transitados
Subtotal	
Resultado Líquido do Exercício	Resultado Líquido do Exercício
Dividendos Antecipados	Outras variações no capital próprio
Total do Capital Próprio.....	**Total do Capital Próprio**
PASSIVO:	**PASSIVO**
	Passivo não corrente
Provisões para riscos e encargos	Provisões Responsabilidades por benefícios pós-emprego
Provisões para pensões	
Provisões para impostos	
Outras Provisões para riscos e encargos	
Dívidas a Terceiros Médio e Longo Prazo:	Financiamentos obtidos Outras contas a pagar
Dívidas a Terceiros - Curto Prazo:	**Passivo corrente**
Empréstimos por Obrigações:	Passivos financeiros detidos para negociação Passivos não correntes detidos para venda Outros passivos financeiros
Convertíveis	
Não Convertíveis	
Empréstimos p/Títulos de Participação	
Dívidas a Instituições de Crédito	
Adiantamentos por conta de vendas	
Fornecedores c/c	Fornecedores
Fornecedores – Facturas em Recepção e Conferência	
Fornecedores - Títulos a Pagar	
Fornecedores Imobilizado – Títulos a Pagar	
Empresas do Grupo	----
Empresas Participadas e Participantes	----
Outros Accionistas (Sócios)	Accionistas / Sócios
Adiantamentos de Clientes	Adiantamentos de Clientes
Outros Empréstimos Obtidos	Financiamentos obtidos
Fornecedores de Imobilizado c/c	Fornecedores
Estado e Outros Entes Públicos	Estado e Outros Entes Públicos
Outros Credores	Outras contas a pagar
Acréscimos e Diferimentos:	Diferimentos
Acréscimos de Custos	----
Proveitos Diferidos	----
Passivos por impostos Diferidos	----
Total do Passivo.....	**Total do Passivo.....**
Total do Capital Próprio e do Passivo.....	**Total do Capital Próprio e do Passivo.....**

Quadro 7 – Balanço – Capital Próprio e Passivo: Comparação entre a estrutura do POC e do SNC

Relativamente à Demonstração dos Resultados, no antigo modelo do POC, os custos e as perdas e os proveitos e os ganhos eram apresentadas em separado, resumindo-se no final do documento os resultados obtidos por natureza:

POC
CUSTOS E PERDAS
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
Mercadorias
Matérias
Fornecimentos e Serviços Externos
Custos com o pessoal:
Remunerações
Encargos Sociais:
Pensões
Outros
Amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo
Provisões
Impostos
Outros custos e perdas operacionais
Perdas em empresas do grupo e associadas
Amortizações e provisões de aplicações e investimentos financeiros
Juros e custos similares:
Relativos a empresas do grupo
Outros
Custos e perdas extraordinárias
Impostos sobre o rendimento do exercício
Resultado líquido do exercício
PROVEITOS E GANHOS
Vendas
Mercadorias
Produtos
Prestações de Serviços
Variação na produção
Trabalhos para a própria empresa
Proveitos suplementares
Subsídios à exploração
Outros proveitos e ganhos operacionais
Ganhos em empresas do grupo e associadas
Rendimentos e participações de capital
Rendimentos de títulos negociáveis e de outras aplicações financeiras:
Relativas a empresas do grupo
Outros
Outros juros e proveitos similares:
Relativos a empresas do grupo
Outros
Proveitos e ganhos extraordinários
Resumo: Resultados operacionais: Resultados financeiros: Resultados correntes: Resultados antes de impostos: Resultado líquido do exercício:

Figura 8 – Estrutura da Demonstração dos Resultados do POC (Bento, 2002: 25)

No actual modelo, a apresentação conjunta dos rendimentos e dos gastos dificulta a extracção em separado dos resultados destas duas rubricas, uma vez que estes não se encontram, como no modelo do POC, nitidamente evidenciados. Ao contrário do POC, no SNC as rubricas referentes aos rendimentos e aos gastos são apresentadas de forma alternada, pelo que o seu leitor é obrigado a ler cada uma das rubricas para identificar aquelas que correspondem a um ou a outro tipo:

SNC
RENDIMENTOS E GASTOS
Vendas e serviços prestados
Subsídios à exploração
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos
Variação nos inventários de produção
Trabalhos para a própria entidade
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
Fornecimentos e Serviços Externos
Gastos com o pessoal
Imparidade de inventários (perdas/reversões)
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)
Provisões (aumentos/reduções)
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões9
Aumentos/reduções de justo valor
Outros rendimentos e ganhos
Outros gastos e perdas
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos)
Gastos/reversões de depreciação e de amortização
Imparidade de activos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)
Juros e rendimentos similares obtidos
Juros e gastos similares obtidos
Resultado antes de impostos
Imposto sobre o rendimento do período
Resultado líquido do período
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período
Resultado líquido do período atribuível a:
Detentores do capital da empresa-mãe
Interesses minoritários
Resultado por acção básico

Figura 9 – Estrutura da Demonstração de Resultados do SNC (Rodrigues, 2009: 52)

No entanto, se por um lado este modelo não pressupõe uma clara separação entre os rendimentos e os gastos, a identificação de cada uma das rubricas englobadas nos diferentes resultados é mais rápida porque o resultado totalizador aparece imediatamente após a referência a cada um dos seus elementos constitutivos e não no final como no modelo do POC.

A omissão de detalhes é apenas um dos factores mencionados por Göpferich como sendo prejudicial à compreensibilidade. Segundo Göpferich (2009: 42), a dimensão da concisão pode ser afectada negativamente por quatro grupos de factores:

1. Omissão ou introdução de detalhes no modelo denotativo;
2. Formulações longas em vez de outras mais curtas com o mesmo conteúdo informativo relevante;
3. Tautologias;
4. Redundância entre a informação do texto e a informação que o leitor pode encontrar nas notas anexas.

Tendo em conta estes aspectos, apresentamos a seguir alguns exemplos retirados da versão inglesa do relatório que serviu de base a este estudo:

a) Apresentação de elementos supérfluos/introdução de detalhes:

Anexo/Página	Versão em Português	Versão em Inglês
I – 91 II - 117	"Principais políticas contabilísticas"	"**Summary** of significant accounting policies"
I – 92 II - 118	"Cotações"	"Exchange Rates **used**"

b) Formulações longas em vez de outras mais reduzidas e apropriadas com o mesmo significado:

Anexo/Página	Versão em Português	Versão em Inglês
I – 94 II - 120	"Resultado imputável aos minoritários do segmento"	"Profit for **the period attributable to** minority interest" em vez de apenas "Profit for minority interest"

I – 104 II - 130	"… as actualizações financeiras das provisões para recuperação paisagística"	"… the **financial actualizations of the provisions** for environmental rehabilitation" em vez de apenas "the updates of financial provisions for environmental rehabilitation"

O relatório apresenta ainda duas partes que foram completamente eliminadas sem qualquer explicação e que reduzem o grau de compreensibilidade do TCH:

a) "O anexo faz parte integrante das demonstrações financeiras consolidadas em 31 de Março de 2010" (cf. Anexo I, p. 86) – esta informação é essencial para se entender a relação que existe entre as demonstrações financeiras apresentadas e as notas anexas. Eliminar uma referência deste tipo é reduzir o grau de importância do próprio anexo e desagregá-lo do documento integral ao qual ele pertence.

b) Identificação dos membros do Conselho de Administração no final do documento original – mais uma vez foi eliminada uma parte do documento original. Neste caso, a enumeração dos membros é essencial, na medida em que são eles que aprovam e deliberam sobre os resultados obtidos e a sua aplicação, cumprindo, assim, a função de emissor. Tal como já verificamos no Capítulo 2, o emissor é um dos elementos base na fase da concepção, pelo que obrigatoriamente deve constar do documento traduzido, caso seja referido no TP.

3.5.2 Correcção

Embora o normativo nacional estabeleça a implementação da nova terminologia e estrutura do SNC a partir do dia 1 de Janeiro de 2010, os relatórios intercalares publicados pela CMVM referentes ao primeiro trimestre de 2010 apresentavam algumas incorrecções, não só ao nível da terminologia, mas também ao nível da apresentação formal do próprio documento. Este facto condicionou a selecção do exemplo que escolhemos como objecto do nosso estudo, uma vez que não conseguimos encontrar um que estivesse integralmente emitido de acordo com o modelo convencionalizado do novo sistema adoptado, apesar de em 2009 já terem sido definidos os termos e conceitos a utilizar e divulgadas as respectivas bases de apresentação.

No quadro seguinte mencionamos algumas dessas incorrecções:

Terminologia Relatórios CMVM	**Nova Terminologia SNC**
Activos fixos corpóreos	Activos fixos tangíveis
Activos incorpóreos	Activos intangíveis
Empréstimos obtidos	Financiamentos obtidos
Existências	Inventários
Custos com pessoal	Gastos com o pessoal
Custos Financeiros	Gastos Financeiros
Estrutura Relatórios CMVM	**Estrutura SNC**
Numeração sequencial alfabética	Numeração sequencial numérica
Apresentação conjunta das rubricas: ▪ Clientes e outros Activos Correntes ▪ Reservas e Resultados Transitados	Apresentação separada das rubricas: ▪ Clientes e outros Activos Correntes ▪ Reservas e Resultados Transitados

Quadro 8 – Incorrecções verificadas nos relatórios da CMVM

Tal como já mencionado anteriormente, não nos podemos esquecer que para que a informação seja comparável é necessário que a mesma seja emitida de acordo com o modelo denotativo e o modelo convencionalizado existente. Caso contrário, a compreensibilidade será negativamente afectada e, consequentemente, será mais difícil ao seu leitor extrair a informação adequada ao seu propósito. Com a entrada em vigor do SNC procurou-se estabelecer um padrão uniforme. Se este novo modelo não é respeitado, facilmente se pode gerar um conflito entre a informação previamente reconhecida pelo leitor como sendo apropriada e correcta à situação (modelo denotativo) e a informação apresentada (modelo convencionalizado), correndo o risco da mensagem não ser entendida devidamente. Além disso, é importante ter em conta que na linguagem de especialidade cada termo tem somente um conceito, de forma a evitar que o mesmo seja confundido com outro:

> "In the particular case of communication between specialists in a discipline the existence of accepted standardised terms and expressions which the sender can assume the recipient to recognise is of considerable utility in ensuring comparability of knowledge, since the standard term presupposes absolute comprehension of its definition"[32]
>
> (Sager, 1990: 103)

[32] "No caso particular da comunicação entre especialistas de uma área, a existência de termos e expressões normalizadas, que o emissor assume serem reconhecidos pelo receptor, são de extrema utilidade na comparabilidade do conhecimento, uma vez que o termo normalizado pressupõe que a sua definição seja plenamente compreensível." (tradução nossa).

Neste sentido, incorrecções como as referidas no quadro 8 contribuem para criar constrangimentos no acto comunicativo e confundir o seu receptor, uma vez que, por exemplo, o conceito de custo é diferente do de gasto, o de existências é diferente do de inventário e, por essa razão, estes, tal como outros termos, não devem ser utilizados como sinónimos. Este aspecto da terminologia será aprofundado no subcapítulo referente à "Simplicidade".

No caso concreto da versão traduzida do Relatório aqui apresentado, detectamos outras incorrecções[33]:

a) Por Omissão:

Anexo/ Página	**Versão em Português**	**Versão em Inglês**
I – 86 II- 112	"Provisões **e perdas de imparidade"**	"Provisions **[and impairment loss]"**
	"Outros rendimentos e gastos reconhecidos **em capital próprio"**	"Other comprehensive income **[in equity]"**
	"Variação nos ajustamentos de conversão cambial"	**"[Variation in]** Currency translation adjustments"
I – 99 II - 125	"Valor **líquido"**	**"[Net]** Carrying Amount"

As omissões acima referidas afectam a compreensibilidade do documento, uma vez que a falta da tradução do termo ou expressão no TCH induz o receptor em erro, na medida em que ele não tem a percepção correcta do resultado. Nas demonstrações financeiras apresentadas, o resultado da linha referente às provisões inclui igualmente o valor referente às perdas por imparidade, pelo que se a expressão não é traduzida no TCH, o receptor julga que aquele resultado apenas se refere às provisões.

Quanto aos rendimentos e gastos, estes podem ser reconhecidos numa outra rubrica. Assim, a omissão do termo "capital próprio" põe à consideração do seu receptor o respectivo enquadramento.

No que diz respeito ao termo variação é demasiado importante para ser omitido, pois implica uma modificação ao longo de um determinado período. A expressão "ajustamentos de

[33] As soluções apresentadas a negrito e entre parênteses na versão inglesa são da nossa autoria.

conversão cambial" não traduz essa variabilidade no tempo e impõe ao resultado um efeito estático à data da emissão do relatório. O cálculo que serve de base a um e a outro resultado é diferente, pois uma variação pressupõe sempre utilizar como referência o período a que o relatório diz respeito, neste caso três meses.

Relativamente ao último exemplo, o valor apurado pode ser líquido, bruto ou fixo e, nesse sentido, a tradução deve especificar o adjectivo, para que o receptor associe o resultado ao modelo denotativo subjacente ao mesmo. O tradutor não deve partir do pressuposto da lógica que o resultado depois de impostos é sempre líquido, mas transmitir ao seu receptor toda a informação do TP, mesmo que a mesma seja demasiado óbvia e evidente.

b) Por erro na Proposição:

Anexo/Página	Versão em Português	Versão em Inglês
I – 86, 87, 88 II – 112, 113, 114	"Montantes expressos **em** milhares de euros"	"Amounts stated on **[in]** thousands of euros"
I – 92 II - 118	"As cotações utilizadas na conversão **para** euros …"	"The Exchange rates used to translate to **[into]** euros …"
I – 94 II - 120	"O **resultado liquido evidenciado** …"	"The above net income **[The net profit mentioned]** …"

O TCH deve sempre respeitar o uso das preposições na LCH, pois estas estabelecem uma relação entre duas informações na frase. O emprego incorrecto de uma preposição não só confere à mensagem final um significado diferente do original como a torna menos natural, revelando claramente que o texto foi traduzido.

No caso do terceiro exemplo acima referido, a frase inicia um nova página, pelo que não faz sentido utilizar a preposição "above", pois isso implicaria que a informação à qual se refere o texto se encontra visível na mesma página, o que neste caso não acontece. Além disso, o sujeito da frase é "net income" quando no quadro que serve de base de referência o termo apresentado é "net profit". Este facto pode impedir o seu leitor de identificar o resultado que se pretende evidenciar.

3.5.3 Motivação

Para além dos factores já descritos no Ponto 1.3, relativamente às vantagens que advêm do processo de harmonização e que traduzem uma motivação acrescida para aqueles que, na sequência de uma uniformização de conceitos e estruturas, passam a ter acesso à mesma informação, convém ainda realçar o facto do actual modelo ser muito mais objectivo e apenas conter a informação essencial e relevante para o cumprimento do objectivo proposto pela EC. A própria apresentação formal e a nova terminologia utilizada aproximam o receptor da mensagem, na medida em que este reconhece e identifica mais rapidamente o conteúdo das demonstrações financeiras, aumentando, consequentemente, a sua motivação em relação ao tópico de análise.

3.5.4 Estrutura

Göpferich (2009: 44) distingue entre dois tipos de estrutura: a macroestrutura e a microestrutura, tendo em conta apenas o conteúdo do texto. Segundo a autora, a estrutura formal de apresentação – layout e elementos de estilo – deve ser enquadrada numa outra dimensão a qual designou de "Perceptibilidade" e que será abordada por nós no subcapítulo 3.5.6.

Conforme apontado por Göpferich, as duas estruturas diferem essencialmente em dois aspectos:

Macroestrutura	Microestrutura
Engloba mais do que duas frases adjacentes	Engloba o máximo de duas frases adjacentes
Modelo denotativo	Codificação do texto

A macroestrutura situa-se, assim, num nível mais global e pressupõe a existência de um modelo denotativo, isto é, um esquema lógico de todos os segmentos textuais que constituem o texto, pois engloba unidades textuais mais extensas. A microestrutura encontra-se num plano mais restrito e estabelece a ligação entre o máximo de duas frases num segmento textual, sendo, por esse motivo, mais fácil de memorizar.

No caso concreto de um relatório, estes dois tipos de estrutura encontram-se evidentes, uma vez que, na maior parte das vezes, os utentes da informação utilizam o documento como consulta e análise e, por isso, a leitura é maioritariamente selectiva e não integral. Daí que cada um dos segmentos do texto esteja enquadrado numa EC que obedece a regras precisas em termos de apresentação do seu conteúdo para que seja mais fácil ao seu leitor localizar a informação que pretende.

A EC segue, assim, de perto as estratégias apontadas por Göpferich (2009: 45) ao estabelecer uma macroestrutura com o objectivo de organizar o conteúdo:

a) Divisão da informação por grupos

Recorde-se que na EC apresentada na figura 3 constam os elementos que compõem um conjunto completo de demonstrações financeiras, bem como a ordem pela qual devem ser apresentados. Além disso, a mesma EC menciona ainda quais as rubricas que devem ser analisadas e reconhecidas e os métodos de mensuração que podem ser aplicados.

No relatório que apresentamos todos estes elementos foram tidos em conta, pelo que podemos concluir que a compreensibilidade do documento a esse nível não foi prejudicada.

b) Apresentação do resultado seguido de descrição explicativa

Tanto o TP como o TCH respeitaram este propósito, na medida em que primeiro é apresentado um quadro resumo de todas as rubricas do activo, capital próprio e passivo e, só depois, é esclarecido com mais detalhe o conteúdo de cada uma delas (desde que considerado relevante) nas notas anexas.

c) Introdução de organizadores de conteúdo

Tal como já foi referido por diversas vezes ao longo deste trabalho, o relatório possui um esquema lógico de apresentação do seu conteúdo. Na verdade, primeiro é apresentado o activo – direitos da empresa, de seguida, o capital próprio – situação líquida da empresa (recursos financeiros disponibilizados pelos proprietários) e, por fim, o passivo – conjunto de obrigações da empresa perante terceiros. Além disso, é transmitida a informação relativa aos rendimentos e gastos da empresa, para que seja

possível cumprir o objectivo proposto na EC apresentando a situação actual da empresa e as alterações verificadas num período específico.

No que diz respeito a microestrutura, é mais difícil conseguir avaliar a compreensibilidade, uma vez que o texto do relatório é maioritariamente apresentado em quadros e tabelas. No entanto, por mais reduzido que seja o texto escrito, ele obedece a certos critérios de redacção que podem ser enquadrados em pelo menos duas das estratégias defendidas por Göpferich como forma de optimizar a microestrutura (2009: 46):

a) Ordem da informação

A ordem da informação é essencial para que o leitor consiga facilmente memorizar o conteúdo descrito. Assim, podemos encontrar no relatório as seguintes ordens lógicos:

- Ordenação cronológica

  O elemento de coesão mais evidenciado é, sem dúvida, o elemento cronológico, na medida em que em quase todos os parágrafos é mencionado o período ao qual diz respeito o relatório. Assim, as frases introdutórias têm quase sempre a mesma sequência textual:

  Período + Rubrica + Descrição ou Rubrica + Período + Descrição

  Exemplos (cf. Anexo I, p. 91):

  1. "No trimestre findo em 31 de Março de 2010 …"
  2. “As demonstrações financeiras em 31 de Março de 2010 ..."

- Repetição do referente do tópico e da estrutura

  Nas notas anexas, a primeira frase inicia frequentemente com a repetição do referente evidenciado no respectivo tópico e termina com a expressão "é como segue", "foram os seguintes” ou ainda “é o seguinte”.

  Exemplos (cf. Anexo I, pp. 92 e 97):

  1. "As cotações utilizadas na conversão (…) foram as seguintes”
  2. “O imposto sobre o rendimento (...) é como segue"

- Ordenação causa-efeito

  Embora o Balanço e a Demonstração de Resultados estejam elaborados numa estrutura de tabela, a ordenação causa-efeito é bastante visível, uma vez que se orienta pelo seguinte princípio lógico:

  Custo – Rendimento = Resultado

  Nas notas anexas, também é possível verificar esta característica, mas, neste caso, através da referência ao método que deu origem ao resultado.

  Exemplos (cf. Anexo I, pp. 102 e 107):

  1. "Decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial, foram reconhecidos custos de 171 milhares de euros (…) e da valorização de activos financeiros ao justo valor por resultados, reconheceu-se um ganho de 257 milhares de euros."
  2. "Decorrente da contratação de instrumentos financeiros derivados de cobertura, estes financiamentos não se encontram expostos ao risco cambial."

- Ordenação elemento específico seguido de genérico

  O conteúdo do Balanço e da Demonstração dos Resultados por Natureza encontra-se estruturado para que o seu leitor reconheça todos os elementos que compõem cada uma das rubricas antes de conhecer o resultado. Assim, parte dos elementos específicos para os genéricos. Ao contrário, as notas anexas partem do genérico para especificar o particular e, assim, distinguir os diversos factores ou entidades que contribuíram para os movimentos ocorridos numa determinada rubrica.

b) Tema-rema

Nem sempre é possível, no caso da tradução, manter a mesma microestrutura tema-rema evidenciada no texto, uma vez que nem todos os elementos são considerados universais. Assim, ao contrário dos elementos atrás referidos que pela sua natureza podem ser mantidos de língua para língua, nomeadamente a ordem cronológica, a relação causa-efeito ou a ordenação dos elementos específicos e genéricos, nos exemplos a seguir apresentados, verifica-se que a estrutura utilizada na versão portuguesa não pode ser mantida na versão inglesa, uma vez que não se tratando aqui de estruturas próprias da língua em referência, retiram ao texto traduzido a sua

naturalidade e fluidez. Assim, propomos a seguir algumas alterações que nos parecem optimizar a compreensibilidade do segmento textual.

Exemplo 1 (cf. Anexo I, p. 102 e Anexo II, p. 128)

Versão em Português:

"Decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial, foram reconhecidos custos de 171 milhares de euros (Nota 7) e, da valorização de activos financeiros ao justo valor por resultados, reconheceu-se um ganho de 257 milhares de euros ...".

Versão em Inglês:

"Arising out of the equity method, were recognized cost of 171 thousand euros (Note 7), and from the valuation of financial assets at fair value through profit and loss, was recognized a gain of 257 thousand of euros ...".

Alteração proposta:

"171 thousand Euros of costs were recognized by applying the equity method (Note 7) and a profit of 257 thousand of Euro (…) by using the valuation of financial assets at fair value through profit and loss."

Exemplo 2 (cf. Anexo I, p. 108 e Anexo II, p. 134)

Versão em Português:

"Alguns instrumentos derivados, embora se adeqúem à politica de riscos financeiros do Grupo, no que respeita à gestão dos riscos de volatilidade dos mercados financeiros, não podem ser qualificados para contabilidade de cobertura e, assim, são classificados de trading.".

Versão em Inglês:

"Some derivates, although in compliance with the Group's risk management policies as regards the management of financial volatility risks, do not qualify for hedge accounting, and so are classified as trading instruments".

Alteração proposta:

"Although some derivates fulfil the Group's financial risk policies of financial market's volatility risk management they do not qualify for hedge accounting. Therefore are classified as trading. "

3.5.5 Simplicidade

Segundo o modelo de Göpferich, a simplicidade engloba os elementos que contribuem para optimizar a função comunicativa e preencher as linhas de orientação da produção textual (2009: 46) e pode ser avaliada tendo em conta dois aspectos: o semântico e o sintáctico.

3.5.5.1 Simplicidade lexical

Apesar de um dos propósitos do SNC ser o de harmonizar termos e conceitos de forma a que estes possam ser compreendidos por "utentes externos", a sua terminologia está longe de alcançar uma linguagem comum que possa ser entendida por aqueles que não possuem qualquer tipo de conhecimento nesta área de especialização. A linguagem utilizada é, sem dúvida, uma linguagem de especialidade e define-se como "comum" apenas na proporção em que se enquadra num registo reconhecido pelos utilizadores que se encontram familiarizados com a área específica da contabilidade. Não persistem dúvidas que a linguagem contabilística pode ser definida como sendo uma linguagem de especialidade e, por esse motivo, os seus termos e conceitos não derivam do seu uso no quotidiano, mas de uma análise de diversos factores interligados. Tal como afirma Hoffman (1979, apud Cabré, 1999), as linguagens de especialidade são um conjunto completo de fenómenos linguísticos que ocorrem numa esfera de comunicação definida, sendo limitadas por assuntos, intenções e condições específicas [34].

No entanto, nem sempre foi esse o entendimento relativamente à linguagem de especialidade. Até finais dos anos 70, o conceito de linguagem de especialidade encontrava-se circunscrito à terminologia utilizada por um grupo pertencente a uma área específica, nomeadamente técnica ou científica. O factor de diferenciação era marcado pela existência de um referencial linguístico tido como semanticamente complexo e restrito a uma determinada área temática. A partir dos anos 80, com o desenvolvimento cada vez mais crescente da investigação científica no âmbito da linguagem de especialidade - "Fachsprachenforschung"[35] – foram introduzidos outros factores distintivos de carácter mais pragmático, funcional e comunicativo. O texto de especialidade passa a ser parte de uma estrutura conceptual própria que engloba não só a

[34] Tradução nossa. "Special languages are (…) a complete set of linguistic phenomena occurring within a definite sphere of communication and limited by specific subjects, intentions and conditions." (Hoffmann, 1979, apud Cabré, 1999: 57).
[35] A investigação no âmbito da linguagem de especialidade assumiu especial relevância e expressão na Alemanha, daí termos optado pelo termo em alemão "Fachsprachenforschung".

terminologia e a estrutura utilizada, mas todos os elementos que contribuem para a sua elaboração, nomeadamente o emissor, o público-alvo e o objectivo. No início dos anos 90, estes factores assumem cada vez mais importância e a linguagem de especialidade deixa de estar limitada a um plano apenas semântico, passando a reflectir igualmente aspectos de ordem sociocultural.

Apesar da diferenciação entre linguagem geral e linguagem de especialidade ser comprovadamente possível, tendo em conta o factor comunicativo e funcional, alguns teóricos defendem a integração da linguagem comum na linguagem de especialidade e a substituição dos dois termos por apenas um – linguagem de especialidade. Kalverkämper é um dos principais mentores desta ideia preconizada no seu modelo da escala deslizante. Segundo ele, não existe uma linguagem comum, mas uma linguagem diferenciada pelo seu maior ou menor grau de especificidade. Neste sentido, um texto insere-se apenas numa categoria e caracteriza-se de acordo com o seu nível de proximidade ou afastamento do seu referencial de especialidade.

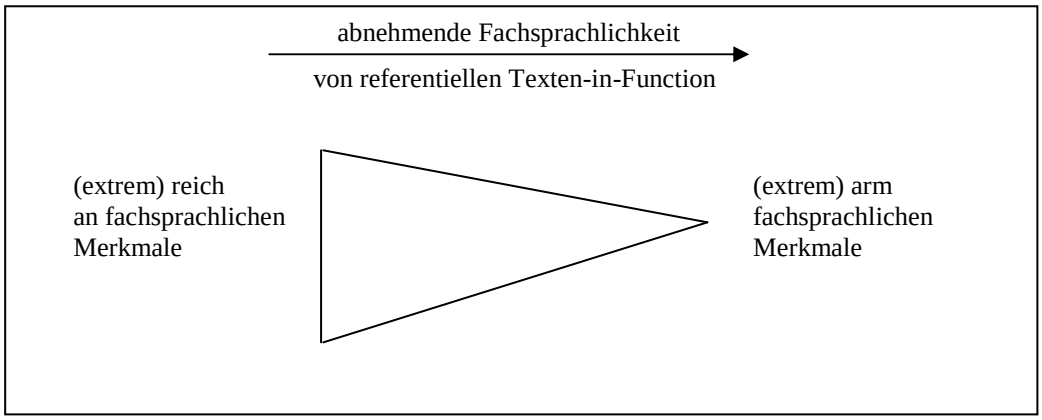


Figura 10 – Modelo da escala deslizante de Kalverkämper; 1990 (apud Göpferich; 1995: 25)

No entanto, a terminologia estabelecida pelo SNC contraria este princípio ao tentar criar para cada um dos seus termos um conceito claro, objectivo e inequívoco que cumpra não só os critérios da EC do SNC:

> "… não se considera que a nova terminologia possa conduzir ao isolamento do sistema contabilístico mas, bem pelo contrário, contribuir para que do ponto de vista da doutrina exista uma maior precisão dos conceitos, retirando-se da norma contabilística aqueles susceptíveis de múltiplas interpretações (…)
>
> (Cravo, 2009: 42)

mas também o objectivo comunicativo e funcional gerado pela harmonização:

> "… a partir do momento em que as normas emitidas pelo IASB passaram a integrar, através do mecanismo de endosso, o acervo jurídico comunitário e, consequentemente, passam a integrar também o ordenamento jurídico nacional, tem sentido acrescido que a terminologia a adoptar pelas normas contabilísticas nacionais se aproxime da terminologia utilizada nas normas internacionais de contabilidade.".
>
> (Ibid.)

Seguindo a teoria de Kalverkämper seria, por exemplo, muito complicado justificar a substituição do termo "existências" do POC pelo termo "inventário" na nova terminologia do SNC, pois ambos possuem um conceito reconhecido e atingem um grau de aproximação máximo à área de especialidade na qual se inserem que é a contabilidade. Esta substituição não faria qualquer sentido, a não ser que houvesse um critério diferenciador que indirectamente classificasse o termo "inventário" como sendo mais apropriado. Este critério passa, naturalmente, pelo conhecimento da realidade circundante e, consequente, definição do objectivo, o qual, neste caso concreto corresponde ao propósito de harmonização do SNC.

Desta forma, e tendo em conta o carácter pragmático e funcional da linguagem, seja ela geral ou de especialidade, o modelo apresentado por Kalverkämper não nos parece adequado, na medida em que consideramos que existem de facto elementos diferenciadores que claramente identificam a existência de uma linguagem geral, por um lado, e de especialidade, por outro. Assim, embora interligados, estes dois tipos de linguagem são nitidamente distintos.

A linguagem comum, frequentemente designada também por linguagem geral ou corrente, linguagem do dia-a-dia ou, até mesmo, linguagem natural, é, tal como indica, uma linguagem comum virtual a que todos têm acesso dentro da mesma comunidade linguística e que se opõe ao dialecto ou regionalismos[36], enquanto que a linguagem de especialidade serve o propósito comunicativo de um grupo de especialistas inseridos numa determinada área de especialização:

> "Vorstellungen, die in die Definitionen von Gemeinsprachen einflossen, waren, dass sie die sprachlichen Mittel umfasse, die allen Angehörigen einer Sprachgemeinschaft ´gemein´ sind (…) dass sie die ´allgemeinverständliche´ Sprache sei, die Sprache des Alltags.

[36] Tradução nossa. „Gemeinsprache wird (i) im Sinne eines statistischen Durchschnitts verstanden, über den alle Sprachteilhabenden verfügen, (ii) im Sinne einer virtuellen Gesamtsprache und (iii) zur Bezeichnung der überregionalen Standardsprache in Opposition zu Dialekten und Regionalsprachen." (Becker e Hunt, 1995, apud Hoffmann *et al.*, 1998: 121).

> Zur Fachsprache rechnete man dagegen die sprachlichen Mittel zur ´fachbezogenen´ Kommunikation, zur Kommunikation über ´fachspezifische´ Sachverhalten und Gegenstände, zur Kommunikation unter ´Fachleuten´.“.
>
> (Göpferich, 1995: 23)

A linguagem corrente é mais abstracta e menos passível de ser organizada pelo seu conteúdo semântico, ou seja, áreas temáticas. A linguagem de especialidade, apesar de se apoiar na linguagem geral para explicitar os seus conceitos, possui uma estrutura horizontal perfeitamente hierarquizada que a torna mais simples e compreensível. Deste modo, como a linguagem contabilística é considerada uma linguagem de especialidade, pode, ao nível da estrutura horizontal, ser dividida por áreas de especialidade, conforme descrito a título exemplificativo no quadro seguinte:

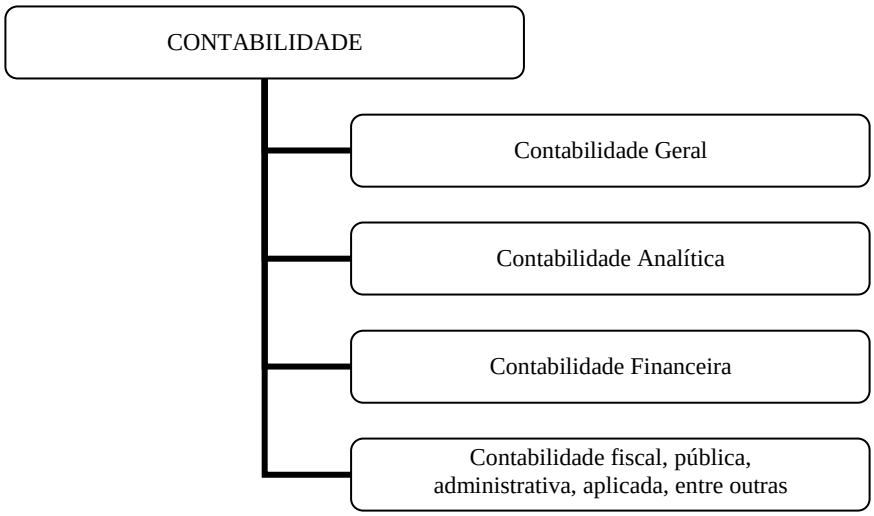


Figura 11 – Estrutura vertical referente à área da contabilidade

Face ao exposto, somos da opinião que só a união de um modelo linguístico e outro pragmático poderia servir de critério de diferenciação entre a linguagem corrente e a de especialidade.

Nesta sequência, o modelo que mais se aproxima (embora de uma forma mais generalista) do modelo que usamos como referência para o nosso estudo é o modelo das características linguísticas de Sager/Dungworth/McDonald que "tem como vantagem permitir a passagem gradual da linguagem geral para a linguagem de especialidade e delimitar em cada um dos casos o ponto de transição da linguagem geral para a de especialidade por uma distância

diferente em cada um dos eixos"[37]. Isto significa que a distância entre a linguagem geral e a de especialidade é demarcada por três critérios de diferenciação: o semântico ou lexical, o sintáctico e o pragmático.

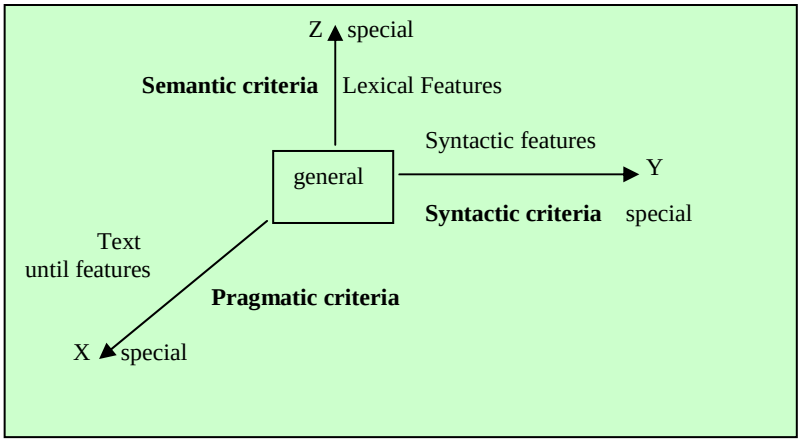


Figura 12 - Modelo de Sager/Dungworth/McDonald; 1980 (apud Göpferich; 1995: 39)

Assim sendo, e seguindo a linha de pensamento desenvolvida em 1968 por Tomé de Brito no seu livro "Léxico Português de Contabilidade" (apud Guimarães, 2006: 3), existe de facto a necessidade de analisar o significado dos termos contabilísticos sob dois aspectos: o do significado científico (equivalente ao actual significado de especialidade) e o do significado corrente, de forma a reduzir as dúvidas levantadas relativamente à escolha da terminologia estabelecida para o SNC e avaliar a sua compreensibilidade ao nível da simplicidade. Neste sentido, recorremos aos critérios determinados por Sager para a elaboração de uma definição, nomeadamente explicitando o seu próprio conceito de definição e os tipos e métodos de definição que ele entende serem os mais adequados para estabelecer a relação entre o conceito e o termo.

A "definição" como o resultado de um processo é considerada por Sager (1990) como "a descrição linguística de um conceito com base na enumeração de um número de características que conferem o significado ao conceito"[38]. Assim, dependendo da forma como o enunciado é apresentado, ele distingue entre dois tipos de definição: a geral ou enciclopédica que descreve um conceito numa linguagem geral tendo em contas todas as suas

[37] Tradução nossa. "… has the advantage of allowing a gradual change from general to special languages and the transition point from general to special can be set at a different distance on each axis in any one case.". (Göpferich; 1995: 39).
[38] Tradução nossa. „As a product the definition is a linguistic description of a concept, based on the listing of a number of characteristics, which conveys the meaning of the concept." (Sager, 1990: 39).

variantes, e a definição especializada ou terminológica que descreve o conceito dentro de uma determinada área de especialidade (1990: 39). A definição terminológica é a que estabelece o elo de ligação entre o conceito e o termo e permite a identificação de um conceito relativamente a um sistema conceptual específico do qual faz parte, bem como a sua classificação dentro desse mesmo sistema (Ibid.). Desta forma, uma definição geral difere da definição terminológica, na medida em que descreve o conceito através de sinónimos ou palavras com significados sobrepostos, sendo a palavra apenas adequadamente descrita, se tivermos em conta a soma de todas as características comuns dos sinónimos apresentados. A definição terminológica apenas pode ser estabelecida tendo em conta o conjunto dos conceitos do contexto de especialidade ao qual se refere (Ibid.: 41). Esta diferenciação pode ser explicada tendo em conta o conceito de inventário definido pelo Dicionário da Língua Portuguesa Contemporâneo (2001) e aquele definido na NCRF 18 (IAS 2):

Dicionário:

- Lista ou relação de bens de uma pessoa, de uma comunidade;
- Enumeração ou lista de alguma coisa;
- (contabilidade) Relação de todos os bens que constituem o património de uma empresa, a) **inventário analítico** aquele em que a relação de bens é pormenorizada; b) **inventário parcial** aquele em que se trata de uma espécie de valores; c) **inventário sintético** aquele em que a relação de bens é apresentada resumidamente
- (contabilidade) descrição da totalidade dos valores do activo e do passivo de uma sociedade – **inventário geral**

NCRF 18 (IAS 2):

> **Inventário** são activos: (a) detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial; (b) no processo de produção para tal venda; ou (c) na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

A definição de inventário do SNC é claramente mais objectiva que a estabelecida no dicionário geral, daí ser mais facilmente compreensível.

No âmbito da normalização contabilística, outras palavras foram objecto de especificação, de forma a tornar os conceitos mais precisos e, assim, definir os termos que devem ser

enquadrados exclusivamente na área da contabilidade. Concordamos com a afirmação de Sager (1990: 48) de que "a definição é necessária para estabelecer o significado na linguagem de especialidade do termo. Esta é considerada a definição 'intencional' usada por especialistas na área para determinar a referência exacta de um termo[39]." Segundo Sager, a Teoria da Terminologia apenas pode reconhecer um tipo de definição que é a analítica, pois esta é a única capaz de identificar o conceito numa estrutura conceptual (Ibid.: 42). Desta forma, os factores extralinguísticos já referidos anteriormente tornam-se essenciais para estabelecer a respectiva definição, na medida em que estabelecem a sua relação com os restantes elementos pertencentes à mesma área de conhecimento. A definição não ocorre, assim, isoladamente, mas sim em consonância com a informação global existente (Ibid.: 44). Esta talvez tenha sido uma das razões pelas quais a terminologia do SNC sofreu alterações significativas em relação à existente no POC, pois este último assentava em propósitos mais descritivos relacionados com o reconhecimento e valorização das demonstrações financeiras enquanto que o actual se preocupou não só com esta questão, mas também em harmonizar os respectivos conceitos e termos[40]. Assim sendo, apresentamos a seguir um quadro resumo com algumas das principais alterações introduzidas:

Terminologia SNC	Terminologia POC
Activo corrente	Circulante
Activo não corrente	Imobilizado
Activos Biológicos / Inventário	Existências
Activos Intangíveis	Imobilizações Incorpóreas
Activos Fixos Tangíveis	Imobilizações Corpóreas
Investimento	Imobilizado
Ajustamentos	Provisões (Activo)
Depreciação	Reintegração e Amortização
Gastos	Custos e Perdas
Imparidade	*Não Aplicável*
Mensuração	Valorização/Valorimetria
Rédito	Proveito (DC 26)
Rendimento	Proveito e Ganho
Revalorização	Reavaliação
Reversões de Ajustamentos	Reposições de Provisões (Activo)
Valor Presente	Valor Actual

Quadro 9 – Alterações da Terminologia do SNC em relação ao POC

[39] Tradução nossa. "The definition is needed for fixing the specialised meaning of the term. This is the 'intensional' definition used by subject specialists for determining the precise reference of a term." (Sager, 1990: 48).

[40] De notar que o Aviso nº 15 654 publicado no D.R. nº 173, Série II, de 2009-09-07 possui um Apêndice só com as definições estabelecidas no SNC.

De acordo com Sager não devem ser utilizados contrários ou elementos de negação, nem uma linguagem obscura ou figurativa para definir um termo (1990: 44) e, nessa medida, algumas das definições aprovadas pela CNC podem ser consideradas como incorrectamente elaboradas porque não estabelecem uma definição clara e individual do respectivo termo. António Lopes de Sá (2010: 8) também partilhava dessa opinião e referiu que "à má qualidade didáctica das normas denominadas internacionais associa-se a falta de respeito pelo regime conceptual, à lógica (o contraditório encontra-se em muitos casos) …".

Tendo em conta estes princípios é possível evidenciar no conjunto dos termos seleccionados alguns conceitos que segundo Sager não correspondem a uma definição adequada e que poderiam reduzir a compreensibilidade do respectivo termo. É o caso dos dois exemplos a seguir apresentados:

> **Activo intangível -** é um activo não monetário identificável sem substância física (NCRF 06 – IAS 38)

> **Activos não correntes**: são activos que não satisfaçam a definição de activo corrente (IFRS 5 – NCRF 08)

Em ambos os casos o respectivo conceito não é explícito. No primeiro caso, seria necessário identificar o que é um "activo monetário" e, no segundo, o que é um "activo corrente". Neste tipo de linguagem de especialidade esta situação é muito frequente, pois muitos são os termos, cujos conceitos são definidos em relação aos seus hiperónimos. Em Terminologia este tipo de relação tem o nome de "Relação Genérica" e estabelece uma ordem hierárquica entre diferentes conceitos (Ibid.: 30). Este caso é visível no seguinte exemplo que estabelece a relação semântica entre o hiperónimo *activo* e os seus respectivos hipónimos.

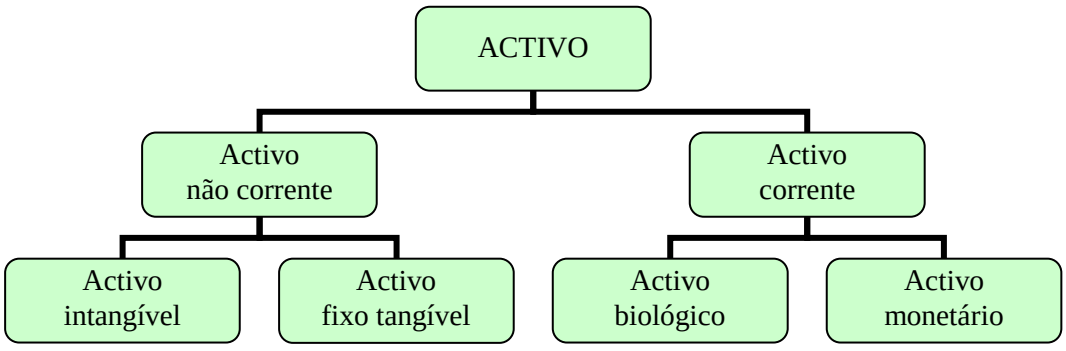


Figura 13 – Relação semântica hiperónimo Activo

A simplificação do conceito advém da característica distintiva de cada um dos hipónimos e, nessa medida, o conceito inserido no domínio específico e na óptica de um público-alvo da especialidade é compreensível e imediatamente reconhecido (Ibid.). Desta forma, a regra apresentada por Sager nem sempre pode ser aplicada, já que na linguagem de especialidade, por vezes, não é necessário voltar a explicitar o conceito do hiperónimo para que o hipónimo seja compreensível.

Se por um lado existem definições aparentemente menos concretas, existem outras que evidenciam as características essenciais de um conceito, de acordo com os métodos definidos por Sager, e que podem ser entendidas como adequadas e que justificam as alterações ocorridas:

TERMO	DEFINIÇÃO	TIPO DE DEFINIÇÃO
Activo	É um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.	por ANÁLISE
Activos monetários	São dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro	por COMPREENSÃO
Activos fixos tangíveis	São itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e se espera que sejam usados durante mais do que um período.	por EXTENSÃO
Activo biológico	É um animal ou planta vivos	por SINONÍMIA

Quadro 10 – Termos Contabilísticos e correspondente tipo de definição segundo Sager

3.5.5.2 Simplicidade sintáctica

O facto de se tratar neste caso concreto de um tipo de texto cuja função é transmitir factos, nomeadamente informação financeira, a estrutura sintáctica é simples e directa, de forma a evitar ambiguidades. Assim, para além da omissão da 1ª e 2ª pessoa e do uso de frases

coordenadas copulativas, das quais não foi possível extrair exemplos em concreto, dada a natureza reduzida do texto seleccionado, destacam-se outras características, nomeadamente:

- Frases simples e afirmativas:

Anexo/Página	Versão em Português	Versão em Inglês
I – 95 II – 121	"Os activos e passivos não alocados a segmentos relatáveis incluem …"	"The assets and liabilities not attributed to reportable segments include …"
I – 103 II - 129	"Em 31 de Março de 2010 e em 31 de Dezembro de 2009, existiam 7.254.932 e 7.974.587 acções próprias, respectivamente."	"At 31 March 2010 and 31 December 2009 Cimpor had 7,254,932 and 7,974,587 treasury shares, respectively."

- Representação de factos / informações

Anexo/Página	Versão em Português	Versão em Inglês
I – 96 II – 122	"Os resultados financeiros dos trimestres findos em 31 de Março de 2010 e 2009 tinham a seguinte composição …"	"Net financial expenses for the three months ended 31 March 2010 and 2009 were made up as follows …"
I – 107 II - 133	"A dívida financeira não corrente apresenta os seguintes prazos de reembolso em 31 de Março de 2010 e em 31 de Dezembro de 2009…"	"The non-current portion of loans at 31 March 2010 and December 2009 is repayable as follows …"

- Construções passivas, de forma a destacar a informação referente à rubrica, tópico de análise e/ou período de referência.

Anexo/Página	Versão em Português	Versão em Inglês
I – 91 II – 117	"No trimestre findo em 31 de Março de 2010 não ocorreram alterações significativas no perímetro de consolidação"	"No significant changes to the consolidation perimeter were registered during the three months ended on 31 March 2010."
I – 100 II - 126	"O resultado por acção, básico e diluído (…) foi calculado tendo em consideração o seguinte …"	Basic and diluted earnings per share (…) were computed as follows …"

3.5.6 Perceptibilidade

No plano da construção textual, o texto obedece a um esquema convencionalizado disposto por uma determinada ordem de capítulos. Cada ponto constitui um segmento textual autónomo sobre uma informação precisa e específica que pode ser destacado do restante texto sem perder fundamentação – subunidade textual. Tal como referido na dimensão "estrutura", o relatório é um texto de leitura selectiva e não integral, pelo que quanto mais específico for o nível de classificação de cada um dos parágrafos, maior é o grau de optimização, uma vez que aumenta a compreensibilidade da mensagem e, consequentemente, a capacidade de análise e extracção por parte do seu receptor. Cada uma das subunidades textuais, ou seja, cada um dos tópicos das notas anexas, reflecte um propósito comunicativo específico do texto, pois pretende dar a conhecer ao seu leitor eventuais alterações e resultados existentes numa determinada rubrica das demonstrações financeiras.

Neste sentido, um relatório financeiro apresenta inúmeras marcas textuais que garantem a perceptibilidade do documento e facilitam o reconhecimento de conteúdos temáticos específicos, nomeadamente:

- Uso de modelos convencionalizados estabelecidos por regulamentação nacional: tanto o Balanço como a Demonstração dos Resultados e as Notas Anexas obedecem a um esquema de apresentação formal pré-definido (cf. quadros 6 e 7 e figura 9).
- Uso de tabelas e quadros
- Estrutura de tópicos
- Títulos destacados através do uso de maiúsculas e/ou negrito
- Numeração sequencial
- Divisão por subunidades de texto
- Enunciados claros e objectivos
- Frases simples e declarativas
- Parágrafos simples de uma ou duas frases
- Paralelismo de estrutura frásica
- Repetições lexicais
- Índice nas notas anexas (uso facultativo)

CONCLUSÃO

> "Entre o dar notícia (informação contabilística) e o saber o que ela significa em suas causas, efeitos, tempos, espaços, qualitativa e quantitativamente (ciência contabilística) existe substancial diferença."
>
> (Lopes de Sá, 2010: 6)

Muitos foram os que criticaram este novo modelo de normalização contabilística pela sua falta de compreensibilidade. Talvez a razão resida no facto de não terem reflectido sobre todos os pressupostos que originaram tal mudança. Não se pode limitar a compreensibilidade de um documento apenas ao seu resultado final. Qualquer processo de comunicação assenta em pelo menos quatro elementos base: o emissor, a mensagem, o receptor e o canal. A avaliação da compreensibilidade depende da interacção destes elementos num determinado contexto e situação comunicativa.

Neste sentido, e tendo em conta os objectivos inicialmente propostos para a elaboração do presente trabalho, foi possível demonstrar, através da aplicação dos conceitos sugeridos pelo modelo de compreensibilidade de Karlsruhe de Göpferich à Estrutura Conceptual do SNC, quais os elementos que na fase de concepção servem de base à elaboração de um relatório, nomeadamente o seu emissor, o objectivo, o público-alvo, os modelos denotativos e convencionalizados, bem como o meio e os requisitos legais e de estilo que, posteriormente, definem a sua estrutura e terminologia. A função comunicativa subjacente ao processo de harmonização do sistema contabilístico pressupôs um objectivo concreto: proporcionar informação financeira comparável. Desta forma, foi possível cumprir com o objectivo referido ao transmitir aos utentes, através de critérios pré-estabelecidos por uma entidade idónea e reconhecida – a CNC - todos os elementos relevantes e obrigatórios na elaboração de um conjunto de demonstrações financeiras.

No que diz respeito à fase de exteriorização, foi possível concluir que algumas características do relatório analisado se afastam dos parâmetros de compreensibilidade descritos por

Göpferich. Salientamos o facto de algumas rubricas no novo SNC se encontrarem descritas de uma forma menos detalhada e, assim, não cumprirem com o propósito base da dimensão "concisão", a qual estabelece que a redução não deve afectar a compreensibilidade da mensagem. Além disso, destacamos ainda as incorrecções verificadas em termos de terminologia que afectam negativamente a dimensão “correcção” e que podem prejudicar a comparabilidade das demonstrações financeiras apresentadas. Nesta fase de transição de um sistema para o outro é natural que este aspecto seja o mais evidente, na medida em que as próprias entidades não só ainda não se encontram familiarizadas com a nova terminologia, mas, sobretudo, ainda não compreenderam o propósito de todas as alterações estabelecidas. Por esse motivo, a tendência é a de minimizar a importância das respectivas modificações.

Um outro aspecto que assume igualmente particular relevância é o papel do tradutor, o qual deve procurar, na medida do possível, preencher as incorrecções e lacunas existentes no TP com base no seu receptor e nos objectivos propostos. Se tivermos em conta que a versão em inglês serve um público-alvo específico de investidores internacionais e o objectivo da tradução é o de divulgar informação financeira comparável, a tradução deveria ser uma tradução instrumental e não documental. No entanto, este propósito não foi tido em conta na versão traduzida em inglês, uma vez que não só o documento refere claramente tratar-se de uma tradução, como foram omitidos alguns aspectos relevantes, nomeadamente a própria identificação do documento como sendo um anexo às demonstrações financeiras apresentadas e a referência aos elementos que autorizam a sua emissão, isto é, o Conselho de Administração. De notar, que ambos os relatórios, tanto o original em português como a tradução em inglês, constituem documentos de consulta pública e, por isso, deveriam ser elaborados com o máximo de rigor.

A análise efectuada permitiu igualmente aferir a compreensibilidade do documento em termos de “motivação”, "estrutura", "simplicidade" e "perceptibilidade". O estudo revelou, assim, que os aspectos relevantes apontados por Göpferich para estas dimensões são imediatamente reconhecidos num relatório financeiro e, nessa medida, o documento traduz um grau de compreensibilidade elevado. Para este efeito contribuem determinados factores tais como: a estrutura de tópicos, os organizadores de discurso, a ordenação temática dos elementos, a simplicidade da sintaxe, o esquema lógico que destaca a informação essencial da detalhada, os quais permitem uma mais fácil identificação e selecção da informação pretendida.

O presente trabalho permitiu, assim, concluir que a existência e definição precisa de uma situação comunicativa concreta

- estabelece a interligação e o condicionamento mútuo de um conjunto de macro e microestruturas lexicais, semânticas, sintácticas e pragmáticas;
- define o uso da linguagem mais apropriada e
- contribui para um maior ou menor grau de compreensibilidade da respectiva mensagem.

Esperamos com este trabalho ter contribuído para incentivar a pesquisa futura nesta área de investigação. Por exemplo, seria interessante avaliar, se os critérios aqui analisados da EC e que foram classificados com tendo um menor grau de compreensibilidade nesta fase de implementação do novo SNC, foram corrigidos nos relatórios relativos ao exercício de 2010, cujo prazo de emissão termina em Maio 2011, partindo do pressuposto que não só os responsáveis pela elaboração da informação financeira, mas também os próprios utentes, se encontram mais familiarizados com as novas normas e os modelos introduzidas pelo novo sistema. Além disso, este trabalho poderia servir de orientação para um estudo comparativo da compreensibilidade, considerando um par de línguas diferente que permitisse avaliar se os resultados seriam idênticos.

Face ao exposto, concordamos com Wilss (2007: 110) quando refere que hoje em dia, mais do que nunca, é indiscutível que pensamos e agimos numa dimensão internacional[41] que exige novas competências. Assim, para além das competências técnicas, nomeadamente linguísticas e textuais, que asseguram um domínio ao nível da área de especialização e que têm que ser constantemente actualizadas, é necessário também que o indivíduo possua competências culturais de forma a estabelecer o equilíbrio entre a cultura de partida e a cultura de chegada e, assim, garantir um maior rigor na aplicação dos conhecimentos adquiridos e, consequentemente, aumentar o grau de compreensibilidade da informação transmitida.

[41] "Dass wir heute mehr denn je in internationalen Kategorien und Dimensionen denken und handeln, ist unbestreitbar." (Wilss, 2007:110).

BIBLIOGRAFIA

ALTENBERG, Bengt e **GRANGER,** Sylviane (2002), *Lexis in Contrast, Corpus-based approaches*. Amsterdam: John Benjamins, B.V..

BAUMANN, Klaus-Dieter, (1998), „Textuelle Eigenschaften von Fachsprachen“, *in* Hoffmann, Lothar; Kalverkämper, Hartwig; Wiegand, H. Ernst (orgs.), *Fachsprachen Languages for Special Purposes: ein internationales Handbuch zur Fachsprachenforschung und Terminologiewissenschaft*. Berlim e Nova Yorque: Walter de Gruyter, pp. 408-415.

BECKER, Andrea e HUNDT, Markus, (1998), „Auffassungen vom Status der Fachsprachen“, *in* Hoffmann, Lothar; Kalverkämper, Hartwig; Wiegand, H. Ernst (orgs.), *Fachsprachen Languages for Special Purposes: ein internationales Handbuch zur Fachsprachenforschung und Terminologiewissenschaft*. Berlim e Nova Yorque: Walter de Gruyter, pp. 118-130.

BENTO, José e MACHADO, José, (2002), *Plano Oficial de Contabilidade Explicado: edição actualizada até Dezembro de 2001, 26ª ed.* Porto: Porto Editora.

BORGES, António; RODRIGUES, José Azevedo; RODRIGUES, José Miguel; RODRIGUES, Rogério (2007), *As Novas Demonstrações Financeiras de Acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade* (2ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.

CABRÉ, Maria Teresa (1999), *Terminology: theory, methods and applications*. John Benjamins Pub. Co., Capítulos 3 e 4.

CARQUEJA, Hernâni (Novembro 2009), *CNC foi autista na terminologia adoptada no Sistema de Normalização Contabilística*. Contabilidade & Empresas, Suplemento Vida Económica, nº 1319, p. 18.

CASTELEIRO, João Malaca (2001), *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, Lisboa: Academia das Ciências de Lisboa e Editorial Verbo.

CRAVO, Domingos; SILVA, Isabel; GRENHA, Carlos; COLAÇO, Pedro e PONTES, Sérgio, Comissão de Acompanhamento do Novo Sistema de Normalização Contabilística (Maio 2009), *Novo Sistema de Normalização Contabilística – alterações introduzidas após o processo de audição pública*. TOC, nº 110, p. 38-44.

CRAVO, Domingos José da Silva (2000), *Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais*. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro / Revista "Estudos do I.S.C.A.A., pp. 71-78.

FERNANDES, Castambide (Janeiro/Março 2007), *A Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Revisores Auditores, p. 28-35.

FRAAS, Claudia, (1998), „Lexikalisch-semantische Eigenschaften von Fachsprachen", *in* Hoffmann, Lothar; Kalverkämper, Hartwig; Wiegand, H. Ernst (orgs.), *Fachsprachen Languages for Special Purposes: ein internationales Handbuch zur Fachsprachenforschung und Terminologiewissenschaft*. Berlim e Nova Yorque: Walter de Gruyter, pp. 428-437.

GRENHA, Carlos; CRAVO, Domingos; BAPTISTA, Luís e PONTES, Sérgio (2009), *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa: CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

GÖPFERICH, Susanne (1995), *Textsorten in Naturwissenschaften und Technik: Pragmatische Typologie-Kontrastierung-Translation*". Tübingen: Gunter Narr Verlag, pp. 23-65.

GUIMARÃES, Joaquim (Março 2006), *O Léxico Português de Contabilidade e as NIC/NIRF*. Revista de Contabilidade e Finanças.

HOFFMANN, Lothar, (1998), „Fachsprachen als Subsprachen", *in* Hoffmann, Lothar; Kalverkämper, Hartwig; Wiegand, H. Ernst (orgs.), *Fachsprachen Languages for Special Purposes: ein internationales Handbuch zur Fachsprachenforschung und Terminologiewissenschaft*. Berlim e Nova Yorque: Walter de Gruyter, pp. 189-197.

HOFFMANN, Lothar; KALVERKÄMPER, Hartwig; WIEGAND, H. Ernst (orgs.), (1998), *Fachsprachen Languages for Special Purposes: ein internationales Handbuch zur Fachsprachenforschung und Terminologiewissenschaft*. Berlim e Nova Yorque: Walter de Gruyter.

HORNBY, Mary Snell, PÖCHHACKER, Franz, KAINDL, Klaus (1994), *Translation Studies an interdiscipline*. John Benjamins B.V., pp. 233-242.

HORN-HELF, Brigitte (1999), *Technisches Übersetzen in Theorie und Praxis*. Tübingen-Basel: Francke.

HORN-HELF, Brigitte (2007), „*Kulturdifferenz in Fachtextsortenkonventionen – Analyse und Translation*“, Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag der Wissenschaften, Frankfurt am Main.

HUNDT, Markus, (1998), „Neuere institutionelle und wissenschaftliche Wirtschaftsfachsprachen“, *in* Hoffmann, Lothar; Kalverkämper, Hartwig; Wiegand, H. Ernst (orgs.), *Fachsprachen Languages for Special Purposes: ein internationales Handbuch zur Fachsprachenforschung und Terminologiewissenschaft*. Berlim e Nova Yorque: Walter de Gruyter, pp. 1296-1301.

KALVERKÄMPER, Hartwig, (1998), „Fachsprachen und Fachsprachenforschung“, *in* Hoffmann, Lothar; Kalverkämper, Hartwig; Wiegand, H. Ernst (orgs.), *Fachsprachen Languages for Special Purposes: ein internationales Handbuch zur Fachsprachenforschung und Terminologiewissenschaft*. Berlim e Nova Yorque: Walter de Gruyter, pp. 48-50.

LOPES DE SÁ, António (Janeiro 2010), *Realidade sobre as Normas Internacionais de Contabilidade.*. Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, ed. especial, pp. 6-8.

MÜLLER, Ina (2004), Fachübersetzung im Grenzbereich zwischen Fachsprachenforschung und Translationswissenschaft. Lebende Sprachen, n.º 3, Berlim e Munique: Langenscheidt KG, pp. 98-109.

MUNDAY, Jeremy (2001), *Introducing Translation Studies: theories and applications*. Nova Yorque: Routledge.

NORD, Christiane (1988), *Text Analysis in Translation: theory, methodology, and didactic application of a model of translation-oriented text analysis*. Traduzido do alemão por Christiane Nord e Penelope Sparrow. Amsterdão: Rodopi, pp. 80-81.

RODRIGUES, João (2009), *Sistema de Normalização Contabilística*. Porto: Porto Editora.

SAGER, **Juan C.** (1994), *Reflections on Terminological Translation Equivalents*. Lebende Sprachen, n.º 2, Berlim e Munique: Langenscheidt KG, pp. 55-57.

SAGER, Juan C. (1990), *A practical course in terminology processing.* Amsterdão: John Benjamins Pub. Co., Capítulos 1-4.

SCHNEIDER, Franz (1999), *Vom Terminologievergleich zum adressatenadäquaten Übersetzungsprodukt*. Lebende Sprachen, n.º 2, Berlim e Munique: Langenscheidt KG, pp. 78-83.

SELLE, Sigrid, (1998), „Fachtextsorten der Institutionensprachen II: Erlaß, Verordnung und Dekret", *in* Hoffmann, Lothar; Kalverkämper, Hartwig; Wiegand, H. Ernst (orgs.), *Fachsprachen Languages for Special Purposes: ein internationales Handbuch zur Fachsprachenforschung und Terminologiewissenschaft*. Berlim e Nova Yorque: Walter de Gruyter, pp. 529-533.

WAGNER, Emma; BECH, Sven; MARTINEZ, Jesus M. (2002), *Translating for the European Union Institutions.* Manchester UK: St. Jerome Publishing, p. 57.

WILLS, Wolfram (2007), Die Fachübersetzung. Annäherung an einen komplexen übersetzungspraktischen Begriff. Lebende Sprachen, n.º 3, Berlim e Munique: Langenscheidt KG, pp. 110-118.

WRIGHT, Sue Ellen; GERHARD Budin (1997), *Handbook of Terminology Management (*Vol. 1). Kent State University / University of Vienna. Secção 1.4, pp. 90-143.

INTERNET

CIMPOR - Cimentos de Portugal, SGPS, SA. (2010), "Relatório Financeiro Intercalar Consolidado do 1º Trimestre de 2010", versão em português e inglês.

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/emit_pct.cfm?num_ent=%23%23%24W%5B%0A

Data da última consulta Agosto 2010

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

http://www.cnc.min-financas.pt – Data da última consulta Novembro 2009

ERNST & YOUNG

http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Muster-Konzern-Zwischenabschluss_2009/$FILE/Muster-Konzern-Zwischenabschluss%202009.pdf

Data da última consulta Maio 2010

GÖPFERICH, Susanne (2009), *"Comprehensibility Assessment using the Karlsruhe Comprehensibility Concept."*. The Journal of Specialized Translation n.º 11, www.jostrans.org/issue11/art_goepferich.pdf. - Data da última consulta Maio2010.

IASB – International Accounting Standards Board

http://www.iasb.org/Home.htm - Data da última consulta Novembro 2009

PAVEL, Sílvia & Diane Nolet ; *Manual de Terminologia*, 2002

http://www.translationbureau.gc.ca/pwgsc_internet/fr/publications/gratuit_free/man_termino_e.htm,

Data da última consulta 20.12.2009

POINTER - *Proposals for an operational Infrastructure for terminology in Europe*, University of Surrey, 1996, http://www.computing.surrey.ac.uk/ai/pointer/report/, Data da última consulta Dezembro de 2009

PORTAL DA UNIÃO EUROPEIA

http://ec.europa.eu/index_pt.htm - Acedido em Novembro de 2009

http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm - Data da última consulta Novembro de 2009

SAGE INFOLOGIA

http://www.sncpt.com/Default.aspx?action=ArticleViewer&target=407

Data da última consulta 20.12.2009