



## N.C.R.F. 3

---

Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Mauro Fernando Lopes da Silva

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Auditoria

Orientador: Mestre Adalmiro Álvaro Malheiro de Castro Andrade Pereira

Porto 2011

**N.C.R.F. 3**

**Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato  
Financeiro**

Mauro Fernando Lopes da Silva

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Auditoria

## Resumo

Esta dissertação pretende abordar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro nº 3 (NCRF 3) – Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Os objectivos do trabalho são: (1) análise detalhada da norma, sua redacção e norma internacional originária, (2) analisar a sua aplicação prática a nível contabilístico e implicações fiscais, e (3) identificar os principais pontos de um trabalho de Auditoria.

Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em Portugal, revogando o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e as Directrizes Contabilísticas emanadas da Comissão de Normalização Contabilística, originou uma série de transformações ao nível dos procedimentos contabilísticos, uma vez que este passou a ter a sua base nas normas contabilísticas emitidas pelo IASB e que a União Europeia (UE) decidiu adoptar, facilitando assim a Harmonização Contabilística Internacional. A NCRF 3 tem como principal objectivo de “assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF sejam transparentes e comparáveis em todos os períodos apresentados, proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF e possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes”<sup>1</sup>. Daí emerge uma elevada importância da correcta aplicação da Norma salientando o facto de estarmos no ano de transição do normativo POC para o normativo SNC, em que a generalidade das empresas portuguesas serão obrigadas a realizarem ajustamentos de transição tendo por base a referida Norma. Vamos assistir a um desfasamento monetário entre os resultados obtidos em POC e os resultados obtidos em SNC, uma vez que a NCRF 3 exige pelo menos um ano comparativo de informação financeira, que obrigará as empresas a ajustarem as DF’s de 2009 para quando apresentarem as DF’s de 2010 poderem ter um ano comparativo, de forma a providenciar aos utentes da informação a base que permita uma análise mais rigorosa do desempenho da empresa no período em causa.

---

<sup>1</sup> Fonte: Sistema de Normalização Contabilística, como consta no parágrafo 1 da NCRF 3.

## Abstract

This paper aims to address the Norma Contabilística e de Relato Financeiro nº 3 (NCRF 3) – Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. The objectives of the study are: (1) detailed analysis of the national standard, international standard wording and original, (2) assessment of its practical application at the accounting and tax, and (3) identify the main points of a work of Audit.

With the entry into force of the Sistema de Normalização Contabilística (SNC) in Portugal, repealing the Plano Oficial de Contabilidade (POC) and the accounting guidelines issued by the Comissão de Normalização Contabilística, it led to major transformations in terms of accounting procedures, since it has its basis in the accounting standards issued by the International Accounting Standards Board (IASB) and the European Union decided to adopt, thus facilitating the International Accounting Harmonization.

The NCRF 3 has as its main goal "to ensure that the first financial statements of an entity according to IAS are transparent and comparable for all periods presented, provides a convenient starting point for accounting under IAS and can be generated at a cost not to exceed the benefits to users"<sup>2</sup>. There emerges a high importance of the correct application of the rule noting that we are in the transition year of the POC to the normative CNS. Many of the Portuguese companies will be required to perform the transition adjustments based on this standard. We will see a currency mismatch between the results obtained in OCD and the results obtained in the CNS, since the FRS 3 requires at least one year of comparative financial information, which will force companies to adjust to DF's of 2009 when they present the DF's of 2010 may have one year comparison, in order to provide the information users a basis for a more rigorous analysis of company performance in the period in question.

---

<sup>2</sup> Source: SNC, as stated in the text of NCRF 3

## **Agradecimentos**

Tenho de reconhecer que só cheguei aqui devido ao constante incentivo recebido pelos meus queridos pais, que me proporcionaram uma vida acadêmica excelente, e um apoio incondicional, mesmo com as muitas adversidades que se impuseram no meu caminho. Nunca conseguirei retribuir-lhes totalmente o esforço que fizeram por mim, e por isso é a eles que dedico este trabalho.

Deixo ainda uma palavra de sincero agradecimento aos meus amigos pelo apoio em momentos complicados, e não poderia deixar de enaltecer o seu companheirismo. Uma palavra também para a minha namorada que se tornou uma aliada fundamental para a conclusão do trabalho.

Ao longo da minha passagem pela universidade tive alguns professores marcantes, e um deles foi sem dúvida o professor Adalmiro Álvaro Malheiro de Castro Andrade Pereira, que pelo seu profissionalismo me guiou no processo de desenvolvimento do trabalho, com críticas construtivas e conselhos indispensáveis, face ao elevado nível de exigência.

## Índice de Abreviaturas

- CCTB** - Common Consolidated Corporate Tax Base;
- CNC** - Comissão de Normalização Contabilística;
- DGCI** - Direcção geral dos Impostos;
- DRA** - Directriz de Revisão/Auditoria;
- E.U.A** - Estados Unidos da América;
- EC** - Estrutura Conceptual;
- EM** - Estado Membro;
- FASB** - Financial Accounting Standards Board;
- GAAP** - Generrally Accepted Accounting Principles;
- HST** – Home State Taxation;
- IAS** - International Accounting Stardards;
- IASB** - International Accounting Stardards Board;
- IASC** - International Accounting Stardards Comitte;
- IFRS** - International Financial Reporting Standards;
- IRC** - Imposto sobre o Rendimentos de pessoas colectivas;
- NCRF** - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro;
- NIC** - Normas Internacionais de Contabilidade;
- ONU** - Organização das Nações Unidas;
- PCGA** - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites;
- POC** - Plano Oficial de Contabilidade;
- SEC** - Securities and Exchange Commission;
- SNC** - Sistema de Normalização Contabilística;
- TOC** - Técnico Oficial de Contas;
- UE** - União Europeia.

# Índice

<b>Introdução</b> .....	1
<b>Capítulo 1 – Harmonização Contabilística</b>	
1.1 – Processo de convergência da Harmonização Contabilística.....	3
1.2 – Harmonização Contabilística na UE.....	6
1.3 – Estudos sobre Normas Internacionais de Contabilidade.....	11
<b>Capítulo 2 – Enquadramento Normativo</b>	
2.1 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3.....	24
2.2 – Norma Internacional de Relato Financeiro 1.....	38
<b>Capítulo 3 – Implicações da NCRF 3</b>	
3.1 – Mudança de pensamento e as suas consequências.....	43
3.2 – Regime das Micro-entidades.....	44
3.3 – Implicações da NCRF 3 na Auditoria .....	51
3.4 – Implicações da NCRF 3 Na Fiscalidade .....	62
<b>Capitulo 4 – Aplicação prática da NCRF 3</b>	
4.1 – Apresentação do caso prático.....	67
4.2 – Trabalho de transição de normativos.....	67
4.3 – Inquérito sobre NCRF 3 e impacto da transição.....	71
<b>Conclusão</b> .....	78
<b>Referências Bibliográficas</b> .....	81

## Anexos

## INTRODUÇÃO

Os objectivos deste trabalho passam por uma análise completa da NCRF 3, demonstrar a sua aplicação prática, verificar o seu impacto fiscal e entender os pontos-chave num trabalho de Auditoria. Para tal torna-se indispensável uma análise do SNC no seu conjunto global. Isto acontece devido à sua amplitude de aplicação, conhecimento e importância enquanto conjunto de regras para que a transição seja feita com o maior rigor possível. Esta situação ocorre também porque a NCRF 3 estabelece procedimentos que tratam os grandes apoios da normalização, Reconhecimento, Mensuração, Apresentação e Divulgação, o que faz com que as implicações da norma sejam ao nível de todas as demais Normas do SNC.

Na primeira parte do trabalho será indispensável realizar uma retrospectiva Contabilística Internacional, para ser possível perceber como chegamos a esta fase de implementação da Harmonização Contabilística, o que esteve na origem e factores decisivos. Para tal será necessária uma abordagem ao processo de Harmonização Contabilística Internacional, percebendo a sua origem, o seu desenvolvimento e as entidades envolvidas. Será dada atenção especial ao desenrolar desse processo na União Europeia e em Portugal, abordando a transição das Directivas (como fonte de Harmonização Contabilística europeia).

O indispensável trabalho de revisão literária visa nos inteirarmos dos estudos realizados sobre o tema, obtendo conhecimentos fundamentais para o desenvolvimento deste estudo. Posteriormente efectua-se uma análise da Norma, visando os parágrafos estruturantes da NCRF 3: Objectivo, Definições, Reconhecimento e Mensuração e Apresentação e Divulgação. Para melhor interpretação da NCRF 3 é necessário avaliar algumas situações que poderão ter muitas implicações práticas, quer a nível contabilístico quer a nível fiscal, como por exemplo a data de transição de POC para SNC e a obrigatoriedade de apresentação de informação comparável.

Na sequência da influência das International Accounting Standards (IAS's) sobre o SNC é importante realizar uma análise às mudanças ocorridas nos processos e procedimentos contabilísticos/financeiros a nível internacional e nacional. Atendendo ao tecido empresarial português, que na sua maioria é constituído por pequenas e

médias empresas é abordado também no estudo o regime de normalização para as Micro-entidades, na sequência do regime das pequenas entidades e das grandes e médias entidades.

Estarão também sob estudo as repercussões que a Norma terá na Auditoria e na Fiscalidade. No primeiro caso interessa analisar a evolução da Auditoria, os aspectos fundamentais a serem considerados no trabalho dos auditores e aplicação prática atendendo à NCRF 3. No segundo caso as implicações fiscais da entrada em vigor do SNC, mais concretamente ao nível do Imposto sobre o Rendimentos de pessoas colectivas (IRC) e dentro destes dos Impostos Diferidos.

Após a apresentação da Norma em todas as suas vertentes interessa analisar um caso prático sobre a NCRF 3, demonstrando como foi realizada a transição de normativos numa entidade sediada em Portugal. Será dada especial atenção ao Balanço de Abertura e à reconversão do Balanço e da Demonstração dos Resultados e da Demonstração dos Fluxos de Caixa de POC para SNC. A Demonstração de Alterações do Capital Próprio também será apresentada e explicada.

Para analisar o impacto da sociedade da Norma foi realizado um inquérito aos Técnicos Oficiais de Contas (TOC's) sobre aspectos essenciais da NCRF 3, e como agiram estes perante as situações vividas no seu trabalho.

Como vimos, na estrutura do trabalho torna-se evidente que foram utilizadas duas metodologias distintas no desenvolvimento do mesmo. Por um lado qualitativa, a quando do estudo dos trabalhos já desenvolvidos na área, por outro lado a quantitativa, através da apresentação do caso prático sobre o tema.

## **Capítulo 1 – Harmonização Contabilística**

A Harmonização Contabilística surge quase como uma “consequência” da evolução da Economia Mundial que ao longo dos últimos anos sofreu uma transformação bastante significativa, não só ao nível do número de transacções económicas mas também ao nível dos valores transaccionados, que tiveram um crescimento exponencial. Este facto foi impulsionado pela rede de transportes internacionais e pelo desenvolvimento das telecomunicações que permitiram contactos mais rápidos e com maior segurança. Estes dois aspectos levaram a que os capitais tivessem uma maior facilidade de transferência, e circulação originando que os mercados financeiros comesçassem a ter maior liquidez, uma vez que os agentes tinham livre e fácil acesso aos mesmos e as carteiras de investidores começaram a ser cada vez mais diversificadas, o que potenciou lucros eventuais.

### **1.1 – Processo de convergência da Harmonização Contabilística**

No decorrer dos últimos anos a Globalização tem-se assumido como fenómeno emergente em função do conjunto de situações atrás descritas, que segundo Amaral (2001) pode ser entendido como o processo pelo qual os mercados se tornam crescentemente interdependentes, em consequência do desenvolvimento dos fluxos do comércio internacional de bens e serviços, dos fluxos de capital e das transferências de tecnologia. Juntamente com a maior circulação de capitais surgiu a deslocalização das forças produtivas, com as empresas multinacionais a efectuarem investimentos avultados em unidades produtivas em diversos países, que veio originar uma maior exigência no que diz respeito à informação contabilística e financeira a ser divulgada pelas empresas, sobretudo para poderem comparar os diferentes resultados internacionais.

Este factor, foi determinante no caminhar para uma Harmonização Contabilística Internacional, já que como as empresas tinham investimentos em diversos países depararam-se com dificuldades ao nível da gestão pois os procedimentos e princípios contabilísticos variam de país para país, criando dificuldades de

comparabilidade atendendo às várias formas de relato, originando um conjunto de situações bastante indesejáveis, tais como:

- Aumento, quer dos custos de preparação da informação financeira consolidada quer dos custos de Capital (isto porque diferentes desempenhos nos diferentes normativos podem aumentar o risco atribuído pelos investidores à entidade, devido à sua inconstância). Verifica-se ainda que se a informação não é entendida correctamente o risco inerente de não percepção correcta da informação sobe;
- Volatilidade de resultados de país para país, devido a diferentes regras contabilísticas;
- Credibilidade da empresa e de investimentos poderá ser posta em causa por falta de compreensão da informação.

Por estas razões já invocadas o número de interessados numa efectiva Harmonização Contabilística internacional foi crescendo, sendo de destacar o Internacional Accounting Standards Committee (IASC), a União Europeia (UE), as empresas multinacionais, as instituições financeiras de grande dimensão (como o Fundo Monetário Internacional) e outras organizações, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), e a Organização das Nações Unidas (ONU).

Outro aspecto que contribuiu para a escalada na necessidade de Harmonização Contabilística Internacional está relacionado com o facto de existirem diversos sistemas contabilísticos, e que são influenciados por diversos aspectos específicos dos países onde operam, como por exemplo, pelo sistema político, sistema legal, aspectos culturais, taxa de crescimento da economia, grau de desenvolvimento e internacionalização da economia. Na minha perspectiva tal como Nobes (2004) as principais causas que conduzem às diferenças contabilísticas internacionais são imputáveis ao sistema legal, em resultado da existência de dois sistemas distintos. O *Codified Roman Law* (presente em países como a Inglaterra, Irlanda, EUA, Canadá, Austrália e Nova Zelândia) e o *Common Law* (presente em países como França, Itália, Alemanha, Espanha, Holanda e Portugal). No primeiro sistema constata-se que as leis das sociedades e os códigos comerciais estabelecem regras detalhadas

para a Contabilidade e para o relato financeiro, no segundo, denota-se uma preocupação em dar soluções a casos específicos, em detrimento da formulação de regras gerais para o futuro.

O processo de Harmonização Contabilística tem vantagens e desvantagens. Enquanto em tempos anteriores se ponham inúmeros obstáculos, hoje em dia defende-se que terá mais vantagens do que desvantagens.

**Figura nº1: Vantagens e Obstáculos à Harmonização**

VANTAGENS À HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	OBSTÁCULOS À HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA
<p>Maior facilidade das transacções internacionais e diminuição do custo do capital;</p>	<p>O impacto económico das práticas contabilísticas, na medida em que a harmonização contabilística tende a diminuir a importância dos interesses de grupos específicos dos países;</p>
<p>Maior familiaridade com as práticas contabilísticas dos outros países e redução do leque de alternativas entre os países;</p>	<p>A resistência dos países em abdicar do seu normativo nacional a favor de uma regulamentação internacional definida exteriormente;</p>
<p>Melhor comunicação empresarial e diminuição da ambiguidade na interpretação da informação financeira;</p>	<p>A ausência de organismos profissionais fortes em diversos países, que influenciam o processo de desenvolvimento da contabilidade internacional.</p>
<p>Maior facilidade na consolidação de contas das empresas multinacionais;</p>	
<p>Maior comparabilidade das demonstrações financeiras de empresas de diferentes países para análises de investimento ou de crédito;</p>	

Fonte: Vitor Cunha, Dezembro 2009 in Newsletter VSCS, Lda.

A necessidade de aproximar os conceitos contabilísticos devido ao crescimento da economia global tem sido um dos grandes impulsionadores da Harmonização Contabilística Internacional. Como vemos na figura nº 1 a Harmonização Contabilística Internacional pode facilitar as transacções, elevar o grau de comparabilidade das DF's de entidades em diferentes países, e estas são vantagens importantes na vida quotidiana das grandes entidades e utentes das DF's. Desta forma será permitido aos demais interessados uma melhor análise da entidade e/ou do investimento que devem realizar, pois conseguem mais facilmente ter uma leitura correcta com DF's de diferentes países mas comparáveis. É um processo complexo, pois envolve muitas e diferentes culturas. A resistência dos países em abdicar do seu próprio normativo assim como a falta de um organismo de

profissionais na área são factores que estão a dificultar neste momento um crescimento mais rápido da aproximação dos normativos internacionais.

## **1.2 – Harmonização Contabilística na UE**

A UE surgiu como parte interessada no processo de Harmonização Contabilística por dois motivos essenciais: por um lado as grandes empresas europeias cotadas nos EUA tinham custos mais elevados de preparação da informação financeira, pois tinham de o fazer segundo as Normas europeias e depois reconverter para as Normas dos EUA, caso contrário não eram aceites no mercado bolsista americano. Por outro lado este processo poderia melhorar as medidas de normalização no seio da UE, que devido à diversidade cultural dos países abrangidos e pelo grande número de excepções previstas nas Directivas europeias não estava a ter o efeito desejado.

Em 1991 a UE criou o Fórum Contabilístico Consultivo (Accounting Advisory Forum) para dialogar com as instituições envolvidas (como por exemplo o IASB) no processo de Harmonização. Depois de analisar as suas Directivas detectou insuficiências e obstáculos à comparabilidade das DF's, mais concretamente:

- As Directivas contêm muitas opções, umas aos critérios dos Estados Membros outras aos critérios das empresas;
- As Directivas não foram alvo de actualizações ao longo de 25 anos;
- Os trâmites para alterar qualquer disposição de uma Directiva eram extremamente complicados e morosos, sem qualquer capacidade de resposta imediata às necessidades dos mercados.

Fonte: Comunicado da Comissão – Harmonização Contabilística: Uma nova estratégia relativamente à Harmonização Internacional 95 (508).

Em face disto a UE publicou em 1995 um documento chamado “Harmonização Contabilística: Uma nova estratégia relativamente à Harmonização Internacional – COM 95 (508) PT”. As principais linhas deste documento referiam que as Directivas

eram insuficientes por terem limitações técnicas nas questões abordadas e também pelo rigor mais reduzido, ficavam aquém dos níveis exigidos por exemplo pela *Securities and Exchange Commission*<sup>3</sup> nos E.U.A. (Estados Unidos da América). Muitas das empresas europeias procuravam financiamento nos mercados bolsistas dos E.U.A. e devido às diferentes formas de relatar eram obrigadas a preparar novas DF's, segundo as regras dos EUA. Este processo para além de diferente do vigente nos países da UE é muito oneroso, até porque as exigências de relato de acordo com os US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) são consideravelmente diferentes dos princípios adoptados na União Europeia, o que obriga a uma reformulação da informação contabilística.

Após esta fase, de 1996 a 2000 a UE começou a analisar as IAS juntamente com as suas Directivas de forma a evitar conflito entre elas, com o objectivo de incorporar as IAS nas Normas europeias, caminhando para uma plataforma de entendimento a nível europeu, entre os vários Estados-Membros. Desta análise destacam-se as seguintes conclusões:

- Não existam grandes diferenças já que as Directivas Comunitárias tinham sempre uma opção que gerava um tratamento semelhante ao preconizado por algumas das opções das IAS;
- A adopção das IAS no seio da UE não colocava em perigo a segurança jurídica das Normas que deveriam vigorar em toda a EU, devido à compatibilidade entre as IAS e as Directivas europeias.

Após este facto estava aberto a caminho para o acolhimento das IAS pela UE que em 2002 aprovou o Regulamento (CE) 1606/2002 “Regulamento NIC” que no seu âmbito relatava que “todas as sociedades cotadas da UE (nomeadamente os bancos e as seguradoras) deverão, a partir de 2005, aplicar as Normas Internacionais de Contabilidade IFRS na elaboração das suas contas consolidadas.

Os Estados-Membros podem também autorizar ou obrigar as sociedades cotadas da UE a utilizar este referencial nas suas contas anuais e as sociedades não cotadas da UE a utilizá-lo nas suas contas anuais e/ou consolidadas.” Nota-se aqui também

---

<sup>3</sup> Securities and Exchange Commission (SEC) é uma agência federal americana que tem com principal responsabilidade reforçar as leis federais que regem o mercado de valores mobiliários.

uma pequena mudança de política, pois não foi através de uma Directiva que a UE impôs esta situação, mas sim através de um Regulamento. O objectivo deste Regulamento também assume muita preponderância, onde é referido que “...com vista a harmonizar as informações financeiras apresentadas pelas sociedades referidas no artigo 4º, por forma a assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das DF e, deste modo, um funcionamento eficiente do mercado de capitais da Comunidade e do mercado interno”. Torna-se assim perceptível de uma forma sucinta a busca por parte da UE da Harmonização Contabilística para que as DF’s deixem de constituir um entrave à livre circulação de capitais, como por exemplo via análise de concessão de crédito.

São então adoptadas pela UE todas as IAS em vigor, excepto as IAS 32 – Instrumentos Financeiros – divulgação e apresentação e a IAS 39 – Instrumentos Financeiros – reconhecimento e mensuração por estarem a sofrer diversas alterações nos EUA. Após este período começaram a sentir-se as primeiras dificuldades pois trata-se de um processo mais complicado do que o previsto e da primeira aplicação das IAS poderiam surgir questões sobre a retroactividade das Normas, daí que o International Accounting Standards Board (IASB – nova denominação do IASC a partir de 1 de Abril de 2001) ter elaborado a IFRS 1 – Adopção pela Primeira Vez das NCRF que foi adoptada mais tarde pela UE através do Regulamento 707/2004, para uniformizar as regras para utilização das NCRF pela primeira vez. Finalmente chegaram à Directiva 2003/51/CE que volta a alterar as Directivas 4ª e 7ª e intitulando-se a “Directiva de Modernização” pois visava alcançar regras de concorrência leal entre as empresas que adoptavam as IAS/IFRS e as que não o faziam.

### ***Harmonização em Portugal***

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) que nasceu em meados dos anos 70 e foi criada com o intuito de emitir Normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as Normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira das entidades, bem como promover as acções necessárias para que tais Normas sejam efectiva e adequadamente aplicadas pelas entidades. Em 1977 é aprovado

não só o Plano Oficial de Contabilidade (POC) mas também a instituição em si, que dois anos mais tarde teria os órgãos devidamente designados.

Em 2006 o Conselho Geral da CNC, decidiu modificar o POC, que já tinha sofrido alterações significativas em 1989 e 1999. Algumas das suas modificações passavam por valorizar alguns elementos do Activo imobilizado ao justo valor, passou também pela adopção do conceito de provisão<sup>4</sup> e pretendia ainda, aproximar os relatórios de Auditoria aos padrões estabelecidos a nível internacional.

Portugal optou por usar o critério do justo valor na elaboração das contas consolidadas, quer nas empresas sujeitas a supervisão do Banco de Portugal quer das entidades que adoptavam o POC, pois defendia que se deveriam minimizar os custos, o que não aconteceria caso se adoptassem as Normas Internacionais.

A partir deste momento as Directrizes Contabilísticas e as Interpretações Técnicas eram colocadas em segundo nível, pois em primeiro estava o POC.

Em 2005 Portugal passou a praticar uma Normalização Contabilística em que assentava em dois níveis. No primeiro nível adoptavam as IAS/IFRS e o segundo nível em que se usavam as IFRS. Em Novembro do mesmo ano, a UE decide adoptar as NIC do IASB.

O Decreto-Lei 158/2009 de 13 de Julho veio aprovar que a partir do ano de 2010 passaria a vigorar o SNC. Portugal queria a criação do SNC porque pretendia a aproximação ao modelo do IASB, pretendia ser compatível com as Directivas Contabilísticas Comunitárias e ainda queria ser um corpo coerente com as NIC e facilitar às entidades a passagem entre NCRF-PE as NCRF e as NIC.

---

<sup>4</sup> As provisões têm por objecto reconhecer as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do Balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência. O montante das provisões não pode ultrapassar as necessidades. As provisões não podem ter por objecto corrigir os valores dos elementos Activos.

## ***O Papel da Auditoria na Harmonização Contabilística***

Na Comunidade Europeia, em 25 de Julho de 1978, todas as empresas abrangidas pela 4ª Directiva estavam sujeitas a uma Auditoria às suas contas, por um profissional qualificado.

Em 13 de Junho de 1983, foi alargada a obrigação de se sujeitarem a uma Auditoria todas as empresas que elaborassem contas consolidadas, através da 7ª Directiva.

No ano de 1986 também os Bancos e Instituições Financeiras passaram a estar obrigados a sujeitar as suas contas a uma Auditoria, isto através da Directiva 86/635/CEE. Mais tarde, no ano de 1991, através da Directiva 91/694/CEE, a obrigação de Auditoria foi alargada às empresas de seguros.

No ano de 1984 surgiu a 8ª Directiva que estabelecia todas as condições relativas à aprovação das pessoas competentes para efectuarem as inspecções legais aos documentos contabilísticos.

Após vários estudos realizados pela Comissão Europeia, sobre o papel, a responsabilidade e estatuto do auditor verificou-se que não existia um domínio europeu dos serviços deste, pois existiam ainda variadas diferenças nas legislações e regulamentações para a mesma matéria entre os diferentes Estados-membros.

A Comunicação da CE98/C 143/03 de 8 de Maio, contém diversas disposições e propostas de grande importância como: a protecção do interesse geral através da obrigação imposta a determinadas sociedades de sujeitar as suas contas individuais e consolidadas a uma Auditoria por um profissional qualificado; a garantia oferecida pelas contas certificadas no reforço da confiança de todas as partes interessadas na actividade dessas empresas; a maior transparência decorrente da harmonização da informação financeira publicada pelas empresas e a sua fiabilidade.

Tendo em conta as questões relativas as Normas Internacionais de Contabilidade e o papel dos auditores, De La Dehesa<sup>5</sup> refere que existem dois modelos de

---

<sup>5</sup> De La Dehesa – *Trás la “burbuja”, volvamos a la racionalidad y al sentido común*. Citado por Rocha, António da Silva (2007) – Harmonização da Contabilidade e dos Impostos sobre as Sociedades.

regulamentação contabilística, um que estabelece regras minuciosas de cumprimento obrigatório do auditor e o outro modelo que estabelece regras gerais, em que deixa a cargo do auditor decidir sobre a atitude a tomar.

Em 1996, foi sugerida a revisão à 8ª Directiva, pois pretendia-se clarificar as obrigações dos auditores bem como as regras da sua independência, isto com base numa nova estrutura conceptual de regulação desta profissão.

No ano de 2003 a Comissão da Comunidade Europeia propôs que todas as Auditorias fossem elaboradas de acordo com as IAS, aprovadas pelo IAASB.

A nova estrutura apoiava-se no código de Ética de IFAC e das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade. Desta forma foi generalizada a todos os Estados-Membros o código de Ética da IFAC bem como a harmonização dos princípios básicos de Auditoria de forma a garantir uma segurança razoável.

A partir da aceitação da Directiva 2006/43/CE as Auditorias passaram a ser realizadas de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria aprovadas pela Comissão Europeia. Este marco, traduz-se num passo importante ao nível da Harmonização Contabilística Internacional no campo da Auditoria, pois uma maior comparabilidade das DF's mas também que as regras de análise às mesmas mais coerentes e comuns a todos os auditores, independentemente da sua origem.

### **1.3 – Estudos sobre Normas Internacionais de Contabilidade**

No decorrer do processo de Harmonização Contabilística Internacional, a adopção por parte dos diversos países das Normas Internacionais de Contabilidade era algo que se adivinhava, devido ao facto de que estavam a assumir-se como consensuais. A publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho veio instituir a obrigatoriedade da aplicação do SNC a partir de 1 de Janeiro de 2010, significando a adesão de Portugal a esse processo. Mas mesmo antes desta data o impacto desta mudança já estava a ser devidamente estudado por diversos autores, que analisaram desde logo o impacto da adopção das IFRS pelas sociedades cotadas na bolsa de Lisboa, que ocorreu em 2005. As IFRS e as IAS vieram dar origem às Normas do SNC, pelo que também estas foram analisadas.

Para perceber melhor o impacto das IAS o estudo de Neves (2004) é uma ferramenta indispensável, já que este efectuou uma comparação entre as IAS e as Accounting Standards na Europa e nos EUA, no sector imobiliário. No seu trabalho o autor alerta para a dualidade de critérios na interpretação dos dados, pois por exemplo, dependendo das Normas que estivermos a utilizar podemos obter classificações diferentes de Activos. O estudo incidiu sobre dois aspectos específicos da Contabilidade, contabilização dos custos dos bens imóveis e os valores dos Activos e as receitas obtidas a partir dos imóveis. O estudo concluí que as IAS fornecem uma boa descrição na aplicação ao sector imobiliário, no entanto não é expectável encontrar uniformidade da aplicação das regras contabilísticas pelas empresas do ramo, de diferentes países. Este facto acontece devido às definições muito abrangentes das IAS, à impossibilidade do IASB de definir claramente o método de valorização dos bens<sup>6</sup> e a possibilidade de capitalização dos custos de financiamento no valor do Activo. Outra conclusão importante tem a ver com a diferença entre as Normas de Contabilidade nacionais e as IAS, que sente-se mais entre países da Europa Continental (tais como Alemanha, França e Portugal), do que quando comparamos quando as de Inglaterra, justificado pelo facto de no primeiro caso estes países ainda serem muito influenciados pelo *Roman Law*, que abordaremos mais à frente no trabalho.

A preocupação com o impacto que as IFRS teriam nas DF's do tecido empresarial português começou desde logo a preocupar Couto e Cordeiro (2006) que elaboram um estudo sobre esse tema, analisando empresas cotadas na Bolsa de Lisboa. O estudo pretendia desde logo avaliar esse efeito, e segundo os autores quanto maior fosse a dimensão da empresa maior seria o impacto dessa mudança. Os autores consideram que o verdadeiro início da Harmonização Contabilística deu-se a quando da aplicação das IFRS, e através de análises estatísticas ao Balanço e Demonstração dos Resultados das empresas nacionais cotadas foi possível concluir que estas sofreram um impacto expressivo. Foi possível ainda reparar que os itens mais afectados foram os Activos Fixos Tangíveis, os Financiamentos Obtidos e os Custos Operacionais, sem poder, no entanto, identificar claramente um

---

<sup>6</sup> IASB considera que poderão ser utilizados o Custo Histórico porque é mais fiável e mais fácil de auditar, enquanto que o Justo Valor é mais relevante para outros utilizadores da informação financeira, pois este valoriza os bens ao valor de mercado.

padrão devido à complexidade e especificidade de cada entidade. Denota-se ainda que os utilizadores da informação financeira ficarão prejudicados na subjectividade da análise da mesma informação, por causa das alterações a nível contabilístico e por falta de comparação com anos anteriores, embora os autores reconheçam que a melhoria qualitativa da informação financeira foi significativa com utilização do justo valor como forma de mensuração dos itens.

A mesma preocupação foi partilhada por Joana Costa e Patrícia Lopes (2009) que estudaram no seu artigo o “Impacto da adopção das IAS/IFRS nas Demonstrações Financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa”, debruçando-se sobre três aspectos principais: a materialidade do impacto da transição na posição financeira e no desempenho das empresas, averiguar diferenças significativas nas rubricas do Balanço e Demonstração dos Resultados e em rácios financeiros e por fim e compreender se as IAS/IFRS reflectem práticas contabilísticas mais ou menos conservadoras que os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA). Através de estudos estatísticos sobre as variações ocorridas em diferentes itens do Balanço e Demonstração dos Resultados e alguns rácios (como por exemplo Activos Fixos Tangíveis, Activos Intangíveis, Resultados Operacionais e Liquidez Geral)<sup>7</sup> foi possível concluir que existem variações significativas. Relativamente ao conservadorismo concluíram que na maioria dos itens a aplicação das IAS e ou IFRS quando comparado com os PCGA levam a um nível menor de conservadorismo, pela adequação das IAS e ou IFRS cada vez maior à realidade das empresas.

Marta Guerreiro (2006) preocupou-se em analisar os factores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas cotadas em Portugal decorrentes da adopção das IFRS. Após a emissão do Regulamento 16/2002 da Comissão Europeia onde era imposto a adopção das IFRS às empresas cotadas nas bolsas europeias, o *Committee of European Securities Regulators* (CESR) emitiu uma Recomendação que encorajava as empresas a divulgarem informação quantitativa

---

<sup>7</sup> A amostra contou com 37 empresas cotadas na Euronext Lisboa a 31/12/2004 que forneceram dados completos, não foram consideradas as Instituições Financeiras e três empresas que adoptaram as IFRS antes de 2005

nas DF's de 2004 sobre o impacto da adopção das IFRS. A amostra seleccionada<sup>8</sup> revela que 15 empresas (28%) não seguiram a Recomendação do CESR e as restantes 38 (72%) efectuou divulgações sobre o processo de transição mas de formas diferentes. A autora classificou a informação divulgada em três níveis:

- Mínima – onde as empresas referiam apenas os procedimentos que estavam a levar a cabo para efectuarem a transição, sem mencionar e sem quantificar as rubricas que sofrerão alterações (18 empresas);
- Média – as empresas fornecem informação claramente explicada sobre as rubricas afectadas e procedimentos adoptados (9 empresas);
- Detalhada – foi fornecida informação sobre as rubricas com alterações, sendo apresentados os valores com o normativo POC aplicado nas DF's de 2004 e valores já com a reconversão dessas rubricas segundo as IFRS (29 empresas).

É importante ainda referir que a autora concluí que quanto maior for a dimensão da empresa e maior for a sua internacionalização comercial, maior será a informação divulgada. Simultaneamente, este facto está relacionado com o tipo de auditor que examina as DF's, pois as empresas multinacionais de Auditoria têm uma maior familiarização com as IFRS, o que facilita a transição de normativos mas tornam-se mais exigentes na informação a divulgar. Outro aspecto muito importante está relacionado com o nível de endividamento das empresas, pois maiores rácios de endividamento estão relacionados com menor nível de informação divulgada. Consegue-se perceber neste ponto que a nível nacional premeia-se a informação informal (normalmente prestada aos Bancos, que são os grandes financiadores) em vez da informação pública, recorrendo-se por exemplo a factores qualitativos de análise. As empresas que utilizam os Capitais Próprios como financiamento preferencial reconhecem a importância das IFRS na forma de divulgarem informação financeira completa aos investidores.

---

<sup>8</sup> Empresas cotadas na Euronext Lisboa a 31/12/2004 no Mercado de Cotações Oficiais e no Segundo Mercado, que totalizaram uma amostra de 56 empresas, já que uma delas não forneceu dados completos e duas delas já aplicavam as IFRS nesse ano.

Ainda nas investigações sobre as empresas cotadas Patrícia Gomes, Sara Serra e Elisabete Ferreira (2005) debruçaram o seu trabalho sobre a adaptação dessas empresas à adopção das IAS 38 que aborda o tema dos Activos Intangíveis. A grande utilidade deste estudo denota-se na problemática de reconhecimento, avaliação e divulgação dos mesmos nas DF's. Depois de analisarem as DF's do ano de 2003<sup>9</sup> as autores identificaram que as empresas do sector das telecomunicações e do sector financeiro são aquelas que apresentam maiores índices de divulgação, por efectuarem investimentos mais avultados em tecnologias e sistemas de informação e gestão. Partindo da incógnita sobre o grau de adaptação das empresas cotadas na Euronext relativamente à IAS 38 as autoras concluíram que a maior parte das empresas não demonstram grande sensibilidade ao tema da Harmonização Contabilística, optando na maior parte dos casos por continuar a aplicar o estabelecido no POC.

Relativamente aos Activos é importante perceber a evolução do conceito, partindo de diversas abordagens. O IASB e o Financial Accounting Standards Board (FASB) definem “Activo com sendo um recurso económico em que uma entidade possui actualmente o direito, ou outro tipo de acesso que outros não têm.” Ribeiro e Riccio (2011) pretenderam analisar não só a evolução do conceito mas também perceber as várias perspectivas dos diferentes organismos mundiais. Na origem do conceito de Activo esteve a figura do proprietário da empresa, mas que foi perdendo essa relevância à medida que as empresas foram crescendo no tempo. A Globalização foi um factor preponderante na evolução do conceito, visto que os proprietários deixaram de ser fixos e a circulação de capitais leva as empresas a agirem de forma independente do seu proprietário. Com o número crescente de utilizadores da informação financeira, a exigência torna os conceitos obsoletos, pois partimos do conceito de Activo mais ligado ao da existência física, depois passamos para a posse legal e actualmente exige-se que gerem benefícios económicos futuros.

Sobre os Activos Intangíveis importa também analisar um estudo elaborado por Lopes (2011) onde este refere que os recursos intangíveis como sendo os factores-chave no processo de criação de valor e crescimento económico. Torna-se por isso

---

<sup>9</sup> Limita bastante o estudo uma vez que as empresas cotadas só ficaram obrigadas à aplicação das IAS a partir de 1 de Janeiro de 2005.

uma área em que é necessário identificar as suas categorias principais, sua mensuração e as abordagens de divulgação. O autor refere que a Contabilidade não está direccionada para o registo dos Activos Intangíveis de acordo com os benefícios futuros que eles podem trazer, mas sim para o seu custo histórico. A aquisição de uma marca ou aplicação recursos em pesquisa e desenvolvimento têm um efeito simultaneamente discreto e importante, uma vez que mostram a criação de valor económico acrescido, um indicador que reflecte vantagem competitiva, pelo que logo não poderá ser avaliada apenas pelo seu custo. O conceito de Activo Intangível é, de acordo com a IAS um conceito relacionado a retornos económicos futuros esperados. Ele é visto como um Activo não monetário identificável e sem substância física, controlada por empresas e visto como fonte de retornos futuros. A sua mensuração é normalmente baseada nos custos, nos preços de mercado ou nos rendimentos esperados. Divulgações adicionais sobre Activos Intangíveis são necessárias, por exemplo, para os *stakeholders*, a fim de reduzirem a assimetria de informação. O autor acrescenta que a elaboração de relatórios complementares podem ser o caminho a seguir para alcançar formas de divulgação da informação mais rigorosas no campo dos Intangíveis. A propriedade intelectual é, provavelmente, a fonte mais visível de Activos Intangíveis, ou seja, o esforço de registo de patentes, apoiado pela intensidade de pesquisa e desenvolvimento. Este é um elemento relevante, visível e está presente no número de patentes registadas pelas agências internacionais.

Ainda no campo dos Activos Intangíveis, foi possível perceber que a preocupação da correcta mensuração dos Activos Intangíveis gera várias opiniões. Silva, Colauto, Ferreira e Caires (2011) desenvolveram um estudo com o objectivo de investigar a mensuração destes Activos seguindo o *fair value* e o *impairment test*. Para os autores a utilização deste critério terá obrigatoriamente de passar por quatro etapas:

1. Definição de cálculo do valor económico – determinar os benefícios económicos do Activo Intangível;
2. Apuramento do seu Valor Presente Líquido – determinar o custo de capital dos accionistas e terceiros;
3. Identificação do prejuízo económico – aplicação do *impairment test* para determinar a diferença entre o valor contabilístico e o seu *fair value*;

#### 4. Mensuração do valor económico dos Activos Intangíveis.

Neste estudo é reconhecido o papel preponderante deste conjunto de Activos na estrutura das empresas, pelo que a Contabilidade terá que adoptar métodos que aproximem cada vez mais as DF's da realidade económica da empresa. O modelo de valorização é um bom ponto de partida, pois permite relevar de uma forma credível estes Activos. A necessidade crescente da Harmonização Contabilística Internacional sugere que as empresas adoptem as mesmas bases de preparação, pelo que este conceito é também suficientemente abrangente para dar continuidade ao processo.

Rua (2011) deu um contributo importante no domínio da valorização dos Activos, ao desenvolver um trabalho comparativo da aplicação do método do custo histórico e o justo valor. O custo histórico é o mais utilizado quer a nível nacional quer a nível internacional, mas o justo valor tem ganho cada vez mais importância.

#### Quadro nº1 – Vantagens e desvantagens do custo histórico e do justo valor

<b>Custo Histórico</b>	<b>Vantagens</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Critério conhecido por todos, o que facilita a sua aplicação.</li> <li>- Valores expressos com fiabilidade, objectividade e neutralidade, pois não resultam de estimações.</li> <li>- Verificabilidade dos valores, pois existe um documento de aquisição do activo comprovativo dos mesmos.</li> <li>- Tem por base movimentos financeiros reais, permitindo medir a forma como os resultados foram aplicados.</li> </ul>
	<b>Desvantagens</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Não tem em conta as variações do poder aquisitivo da moeda o que se reflecte: - no balanço, são somados activos adquiridos e valorados em períodos com diferente poder aquisitivo da moeda; - na demonstração dos resultados, o custo dos bens aparece desactualizado e balanceado com proveitos actuais; - os custos das amortizações não aparecem correctamente mensurados.</li> <li>- Não tem em conta a obsolescência dos activos, resultantes de inovações tecnológicas, ou de variações do mercado.</li> </ul>
<b>Justo Valor</b>	<b>Vantagens</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prima pela sua relevância, na medida em que atribui aos activos valores actuais, permitindo informar acerca da capacidade da entidade fazer face aos seus compromissos, podendo os seus activos constituir garantia para os seus credores.</li> <li>- Permite a comparação entre activos, assim valorados, adquiridos em diferentes momentos.</li> <li>- Permite fornecer informação útil para a tomada de decisões.</li> </ul>
	<b>Desvantagens</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O seu cálculo, quando associado ao valor de mercado, poderá acarretar algumas dificuldades no caso de: activos alienáveis que não possuam mercados completos e perfeitos; ou, de activos não alienáveis, que não possuem mercado activo<sup>5</sup>.</li> <li>- O cálculo do valor de mercado irá variar conforme o momento em causa.</li> <li>- O justo valor poderá carecer de fiabilidade quando estimado.</li> <li>- Face à escassez de informação, o custo de determinar o justo valor, para certos activos, é demasiado elevado.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Navarro Galera e Rodriguez Bolivar (2004) e de Alves e Teixeira (2003).

Este quadro apresentado no estudo realizado pela autora sintetiza as principais vantagens e desvantagens de cada um dos métodos, e pela facilidade de consulta é um elemento importante de análise.

Em forma de resumo final a autora indica que o custo histórico ainda é predominante, essencialmente na mensuração inicial, mas uma vez que as empresas têm de se adaptar às novas exigências globais financeiras e contabilísticas, é de esperar que o justo valor ganhe preponderância, principalmente porque sendo o objectivo principal a relevância da informação o justo valor supera o custo histórico.

No campo das imparidades<sup>10</sup> é importante aludir o estudo de Albuquerque, Almeida e Queirós (2011) que estudaram os vários factores que condicionam a divulgação de perdas por imparidade relacionados com os investimentos não financeiros. O estudo foi realizado através da análise das DF's de 2008 das empresas cotadas em Portugal (excepto as dos sectores financeiro, seguradoras e Sociedades Desportivas Anónimas). A IAS 36 – Imparidade de Activos refere que estes não devem estar registados por um montante superior à sua quantia recuperável, pelo que quando se efectua algum ajusto (perda ou reversão da perda por imparidade) deve efectuar-se a correcta divulgação desse facto, que quanto maior a empresa mais se torna, talvez por uma crescente exigência dos utilizadores da sua informação financeira.

Ao nível da divulgação e da fiabilidade foi realizado um estudo relevante, onde foram analisadas cento e oitenta e quatro empresas cotadas em Espanha e Inglaterra, de 2005 a 2008. Lama, Sánchez e Sobrino (2011) pretendiam descobrir se existiu uma melhoria na qualidade de divulgação da informação financeira entre um pré e um período pós-crise financeira de 2008. Foi possível apurar que as empresas espanholas exibiam um menor nível de cumprimento de divulgação obrigatória de propriedades de investimento que as empresas do Reino Unido, embora se tenha registado uma melhoria no grau de cumprimento em ambos os países de 2005 a 2008. As divulgações obrigatórias são informativas para os investidores na tomada de decisões, mas a quantidade de informação requerida é muito extensa e tem vindo a aumentar ao longo dos anos, visível por exemplo nos Anexos. Com o estudo da

---

<sup>10</sup> Imparidade é o excedente da quantia escriturada de um Activo, ou de uma entidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

IAS 40 – Propriedades de Investimento os autores conseguiram obter uma melhor compreensão dos efeitos de cumprimento obrigatório a partir de divulgações da perspectiva interna de uma empresa. A escolha de políticas contabilísticas mostrou ter um peso elevado, isto porque aquelas que, por exemplo, adoptam o justo valor para valorização das suas propriedades de investimento demonstram um maior nível de divulgação financeira qualitativamente relevante.

Fernando Rodrigues e Amélia Pires (2008) quiseram analisar o impacto da adopção das IAS e das IFRS nas Micro, Pequenas e Médias<sup>11</sup> empresas a nível nacional. Ao contrário dos autores anteriores este estudo visou a transição de normativos na perspectiva de empresas não cotadas nos mercados financeiros, e que segundo dados do seu estudo representam mais de 99,6% das empresas em Portugal, responsáveis por 56,4% do volume de negócios no sector privado. São analisados os principais pontos onde são efectuadas alterações, Activos Tangíveis, Activos Intangíveis, imparidades, métodos de depreciação e amortização, custos empréstimos obtidos, Activos biológicos e produtos agrícolas, inventários, subsídios do governo, efeitos das alterações das taxas de câmbio, instrumentos financeiros, reiterando que a diferença mais substancial centra-se na quantidade de informação divulgada e na qualidade dessa informação. É apontado ao SNC (em POC já era também deficitário) um decréscimo na relação de custo benefício da aplicação das novas Normas no que diz respeito a este conjunto de empresas, uma vez que a utilidade da informação financeira que preparam não carece de uma exigência tão elevada, pois é mais facilmente compreendida. Apesar deste facto os autores consideram que o modelo do SNC que tendo por base as IAS e as IFRS será mais facilmente comparável de ano a ano, efectuando-se um *upgrade* no aspecto da Harmonização Contabilística quer a nível nacional quer a nível internacional, e com a criação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

---

<sup>11</sup> Classificação realizada segundo os critérios do Decreto-Lei nº 372/2007. Micro-Empresas são as que têm menos de dez trabalhadores e um volume de negócios inferior a dois milhões de euros; Pequenas-Empresas são as que têm menos de entre dez e cinquenta trabalhadores e um volume de negócios inferior a dez milhões de euros; Médias-Empresas são as que têm entre cinquenta e duzentos e cinquenta trabalhadores e um volume de negócios inferior a cinquenta milhões de euros.

(NCRF-PE) é simplificado o processo contabilístico para estas empresas, sem perder o objectivo de ter um só normativo para todas as entidades.

Santos e Lopes (2011) tentaram perceber qual seria o impacto que os profissionais da Contabilidade esperariam da aplicação do SNC e a mudança que a sua profissão estaria sujeita. Os autores através da realização de um inquérito<sup>12</sup> aos Técnicos Oficiais de Contas (TOC) e Técnicos de Contabilidade<sup>13</sup> (TC) conseguiram perceber que ambos reconhecem as vantagens do SNC, como a comparabilidade internacional, um relato financeiro mais exigente, ao mesmo tempo que consideram o POC um pouco desactualizado, para os requisitos dos utentes da informação financeira. Relativamente à aplicação do SNC ao tecido empresarial português são colocadas dúvidas, por menor necessidade de relato em termos de complexidade, apesar de a NCRF-PE simplificar o processo para as entidades com uma dimensão menor. No que concerne à profissão, depois da aplicação do SNC tanto os TOC's como os TC entendem que esta será mais valorizada no entanto acarretará mais riscos, devido a alguma subjectividade das Normas, e tendo em conta os desfasamentos entre a Contabilidade e a Fiscalidade (que tenderão a aumentar) visivelmente no tratamento dos Impostos Diferidos.

O estudo de Lazzaretti e Vicente (2011) procurou analisar como se deu, processo de adopção das IAS no Brasil e em Portugal, relativamente às empresas cotadas. Essa obrigação deu-se em 2005 no caso português e no Brasil foi em 2010. Denota-se uma semelhança entre os dois países na forma de adopção das Normas, até porque os dois organismos responsáveis pela transição têm colaborado mutuamente. Salienta-se que a grande diferença entre os dois países está apenas no facto de em Portugal a Demonstração de Valor Acrescentado<sup>14</sup> ser apenas recomendada e no Brasil é obrigatória. De notar que neste caso verifica-se um bom exemplo na

---

<sup>12</sup> Amostra: 629 questionários recolhidos, 397 (63%) são de TOC, 175 (28%) de TC e 57 (9%) de outros profissionais (não considerados no estudo) estando assim determinada a segunda amostra e final com 572 questionários.

<sup>13</sup> Este termo foi criado no estudo para definir as pessoas que executam os procedimentos Contabilidade, tais como classificação e lançamento de documentos e apuramentos de resultados.

<sup>14</sup> É uma Demonstração financeira facultativa onde o valor acrescentado refere-se ao aumento da riqueza decorrente da utilização dos recursos da empresa, antes da sua distribuição aos diversos stakeholders, nomeadamente, os accionistas, os obrigacionistas, os funcionários e o governo.

Harmonização Contabilística Internacional, isto porque devido às grandes relações comerciais (facilitadas pelos factores históricos e pela língua que une os dois países) é possível comparar fiavelmente as DF's das empresas portuguesas e brasileiras cotadas nos mercados internacionais.

Com os diversos escândalos financeiros que temos assistido, como por exemplo a falência da Enron e consequentemente da Arthur Andersen<sup>15</sup>, o tema das operações entre partes relacionadas ganha preponderância. Nesse seguimento Aihara, Antunes e Neumann (2011) analisaram o risco dessas operações, pretendendo saber se os mecanismos actuais de governação e Auditoria seriam suficientes para a prevenção destes problemas. Através do estudo bibliográfico de casos foi possível concluir que de acordo com os processos administrativos analisados, é possível concluir que a principal causa dos problemas entre partes relacionadas está normalmente ligada à transferência de recursos entre empresas de mesmo grupo ou de gestores/ proprietários comuns, de forma a beneficiar alguma das partes e/ou ocultar a operação diante do mercado. Como consequência verifica-se o desfavorecimento dos investidores minoritários, inabilitações de administradores e auditores independentes, multas e até a falência de sólidas empresas do mercado. Verificou-se também que os mecanismos actuais de governação corporativa, normativos contabilísticos e de Auditoria, mitigam mas não eliminam o risco de operações entre partes relacionadas.

No campo fiscal denota-se também uma tentativa de Harmonização, mais concretamente pela UE, que não se avizinha uma tarefa fácil. Lopes e Rodrigues (2011) analisaram os avanços e recuos neste processo, debruçando-se sobre as propostas de tributação no Estado de Origem<sup>16</sup> (HST) e a tributação na Base

---

<sup>15</sup> A Enron era uma empresa sólida do sector energético e depois da sua falência foram detectadas diversas falhas por parte dos auditores, que levaram a empresa Arthur Andersen, que prestou esses serviços, também à falência.

<sup>16</sup> HST significa segundo Lodin e Gammie (1999), a característica essencial da tributação do Estado de origem (na sua designação original Home State Taxation) assenta no facto de um grupo de empresas europeias ficar sujeito às regras fiscais de apenas um Estado Membro (EM) – o EM de residência da sociedade-mãe, também designado por Estado da sede do grupo – para efeitos da determinação do lucro tributável de todas as suas empresas localizadas nos vários EM. A tributação no Estado de origem baseia-se, assim, na aplicação dos regimes fiscais já existentes nos EM, bem como nas correspondentes regulamentação e interpretação. Não se torna necessário, pois, qualquer harmonização das disposições legislativas nacionais na UE.

Comum Consolidada<sup>17</sup> (CCCTB). Apesar de a Comissão Europeia fomentar o desenvolvimento das duas iniciativas, HST e CCCTB, manifestou uma clara preferência pela base comum consolidada. Esta última é considerada uma solução mais adequada, já que as regras do HST, obrigam as administrações fiscais a conhecerem a legislação fiscal de todos os EM, actualmente vinte e sete, gerando custos administrativos inoportáveis. A Base Comum Consolidada foi, pois, o regime que reuniu maior consenso na União Europeia. É, por isso, o processo actualmente em discussão. Trata-se de uma questão polémica que necessariamente será uma solução lenta, longa e difícil à semelhança da experiência europeia em matéria de harmonização da tributação directa, a qual exige, como é sabido, a regra da unanimidade, hoje mais difícil de atingir numa Europa a 27.

Igualmente importante é perceber a opinião de Silva e Moura (2011) sobre as novas tendências de Contabilidade para o futuro. Os novos desafios que se colocam aos profissionais da área são muitos, ressaltando que um dos maiores passa por tentar garantir uma maior comparabilidade das DF's entre entidades de diversos países, seguindo assim o trilha da Harmonização Contabilística Internacional. É referido pelo autor que as tecnologias de informação serão um grande aliado da Contabilidade no futuro, e devem ser utilizados como veículo de melhoramento à profissão. No XV Congresso de Mundial de Contabilistas<sup>18</sup> foi ressaltado que a Contabilidade deve fornecer mais informação ao nível das questões ambientais, participando assim na preservação do meio ambiente, contribuindo para a resolução de problemas ambientais (função social da Contabilidade).

A globalização da Economia evidenciará que o único denominador comum para mensurar as actividades económicas é a Contabilidade, exigindo-se homogeneidade universal de tratamento para registos e divulgação de factos Contabilísticos de uma

---

<sup>17</sup> O sistema de tributação de base comum consolidada (na sua designação original Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) possibilita a um grupo empresarial europeu a adopção de uma base tributável única, calculada em termos consolidados, para todas as empresas, nos diversos EM que adiram a este modelo de tributação. Assim, para calcular a base comum consolidada, cada EM administraria, numa primeira fase, o cálculo da base tributável comum quanto aos grupos que nele tivessem sede, abrangendo toda a actividade desenvolvida por esses grupos no âmbito da UE. O funcionamento da CCCTB implicaria, numa segunda fase, a imputação aos diferentes EM da sua parte nos lucros tributáveis do grupo, de acordo com uma fórmula de imputação. Após esta fase, cada EM definiria a taxa de imposto a aplicar às empresas localizadas no seu território.

<sup>18</sup> Realizado em Paris nos dias 26 a 29 de Setembro de 1997.

mesma natureza. A Contabilidade deve tentar afastar-se do conceito histórico e utilizar cada vez mais as previsões futuras para funcionar como um instrumento de gestão eficaz e confiável, no momento da tomada de decisões estratégicas no âmbito das organizações públicas e privadas.

## **Capítulo 2 – ENQUADRAMENTO NORMATIVO**

A NCRF 3 como já foi Europeia nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, o qual será estudado mais à frente.

### **2.1 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3**

Numa análise mais pormenorizada da Norma, começámos por notar que a mesma segue a estrutura de todas as Normas constantes no SNC, onde o seu texto começa por definir claramente não só o seu objectivo como também o seu âmbito, de forma a facilitar a consulta das mesmas.

#### **Objectivo**

O objectivo da NCRF 3 passa por oferecer um conjunto de regras, de forma a não só clarificar o processo de transição para as NCRF, mas também de funcionar como uma base para mudança de normativo. Isto para que os custos com a mudança não ultrapassem os benefícios gerados pela mesma para os preparadores das DF's. Aos utentes<sup>19</sup> das DF's foi dado um novo ênfase agora no SNC, mais concretamente na Estrutura Conceptual (EC), uma vez que estes foram claramente identificados assim como as suas necessidades, o que originará uma exigência crescente quanto à informação a obter através das DF's, obrigando-as a um maior rigor e abrangência. Por exemplo, os Investidores necessitam de informação capaz de os fazer tomar decisões sobre se devem ou não investir na empresa, financiando-a, assim como os empregados necessitam de perceber se a empresa será capaz de lhe retribuir a sua remuneração, criar oportunidades de emprego e manter as actuais, oferecendo estabilidade e perspectivas de crescimento. Para ser capaz de funcionar como ponto de partida para o reporte financeiro é indispensável, e cada vez mais importante nos dias que correm, que a informação financeira seja comparável e fiável, duas das características mais importantes e que estão presentes na EC (§ 31 a 32 e 39 a 42).

---

<sup>19</sup> Segundo a EC do SNC os utentes das DF's podem ser: Investidores, Empregados, Mutuantes, Fornecedores, Clientes, Governo e o Público.

A comparabilidade das DF's é o principal requisito para a avaliação do desempenho da empresa entre diferentes períodos económicos. Ora se esta qualidade for colocada em causa devido à transição de normativos estamos perante um regredir na evolução da Contabilidade, daí que a NCRF 3 terá como missão assegurar que mesmo mudando de POC para SNC essa comparabilidade não é colocada em causa. Para tal a Norma estabelece procedimentos para a elaboração do Balanço de Abertura em SNC garantindo a correcta transição de normativos. A fiabilidade das DF's atinge-se essencialmente quando estas não têm erros materiais, que poderão facilmente surgir a quando da transição para o SNC, como por exemplo, ao não efectuar o desreconhecimento de um Activo Intangível que não cumpra os requisitos exigidos pela NCRF 6 – Activos Intangíveis (por exemplo, despesas de instalação que não devem ser reconhecidas como tal, mas sim como gasto do período).

A NCRF 3 assume ainda um objectivo virado prioritariamente para quem elabora as DF's, que é o de criar condições para que a Contabilidade ao mudar do POC para as NCRF, fique construída numa base sólida, isto é, que permita a obtenção de posições/saldos de partida que verifiquem três características:

- Correspondam a quantias monetárias que traduzem situações obrigatoriamente relatáveis, transitadas do POC ou que decorram dos requisitos e exigências das NCRF;
- Estejam construídas de acordo com os critérios de reconhecimento e mensuração preconizados pelas NCRF;
- Correspondam a opções contabilísticas consistentes, no âmbito das quais os movimentos contabilísticos posteriores de entrada, de saída ou de alteração de estimativas ou mensuração, possam ocorrer de forma adequada.

### **Âmbito**

No que diz respeito ao âmbito da mesma esta refere claramente que só deve ser aplicada no momento em que apresenta pela primeira vez as DF's de dois exercícios económicos com base nas NCRF. Esse momento reporta-se, para as empresas que vinham a aplicar o POC e as Directrizes Contabilísticas, às DF's até ao ano de 2010.

Genericamente podemos resumir as entidades que serão obrigadas a adoptar o SNC, usando a redacção do artigo 3º DL 158/2009 de 13 de Julho:

“Artigo 3.º - Âmbito

1 — Com excepção das entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º e pelo artigo 5.º, o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.”

### ***Definições***

No capítulo das definições a NCRF 3 começam por analisar cada um dos conceitos que a Norma aborda.

**Balanço de abertura de acordo com as NCRF:** é o Balanço de uma entidade (publicado ou não) à data de transição para as NCRF.

Convém distinguir claramente que não se tratam das primeiras DF’s anuais segundo as NCRF, pois estas são um conjunto completo de DF’s do SNC, incluindo Balanço, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Alterações no Capital Próprio, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo, reportando-se a um ano inteiro de aplicação do SNC (na maioria dos casos remete-se para o ano de 2010); no caso das primeiras DF’s segundo as NCRF estamos a tratar de um período de transição (na maioria dos casos 1 de Janeiro de 2010), pelo que será necessário apresentar o mesmo conjunto de DF’s com base nas NCRF decorrentes das que foram

apresentadas em POC, com os devidos ajustamentos tendo em conta os novos critérios<sup>20</sup>.

**Custo considerado:** é a quantia usada como substituto para o custo ou para o custo depreciado numa data determinada. Uma depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o Activo ou o Passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.

A definição de custo considerado, em termos de mudança de normativo pode ser entendida de três formas, segundo João Amaro Santos Cipriano (2010):

- Numa quantia que venha relatada em POC a custo histórico e cuja política contabilística aplicável a esse Activo ou Passivo possa, nos termos nas NCRF, continuar igual;
- Numa quantia que venha relatada em POC após uma revalorização, cujo critério de mensuração seja compatível com as NCRF, seja assumido como um custo depreciado, funcionando a quantia de abertura como “custo considerado” de entrada para a nova política contabilística;
- Numa quantia que, independentemente do critério valorimétrico que vinha sendo aplicado nos termos do POC, seja objecto de uma revalorização à data de transição, segundo um conceito de justo valor, desde que o mesmo seja permitido pela NCRF aplicável a esse Activo ou Passivo e não seja proibido pela NCRF 3. Neste caso poderá ocorrer que o justo valor à data de transição seja o “custo considerado”, para uma política contabilística subsequente que se mantenha em custo.

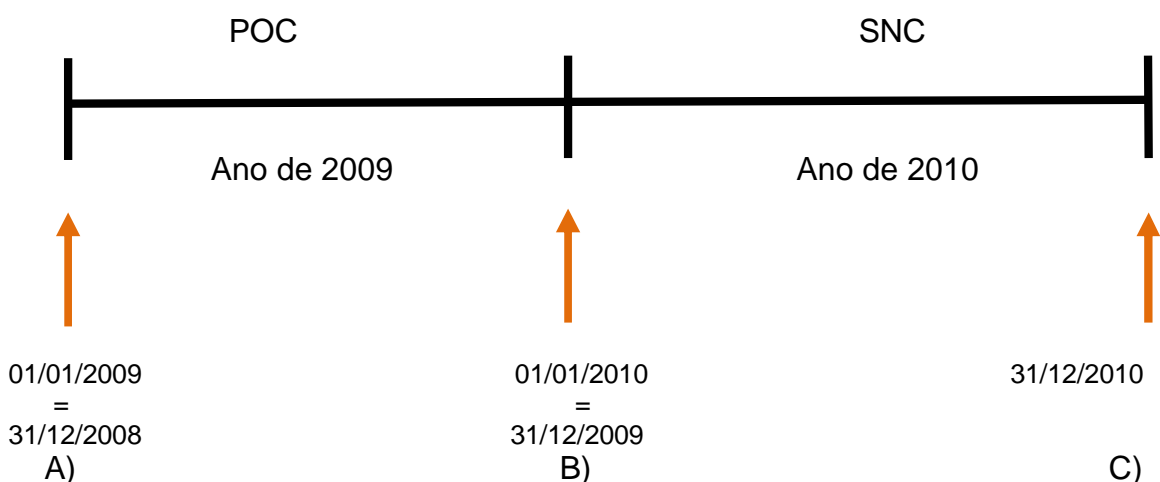
---

<sup>20</sup> Isto no caso das entidades que apliquem as 28 NCRF do SNC ou a NCRF-PE, no caso das Micro-entidades serão alvo de estudo mais à frente.

**Data de transição para as NCRF:** é a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

Um aspecto mais prático da Norma está relacionado com a data de transição para as NCRF, já que as primeiras DF's segundo as NCRF devem ser elaboradas para períodos com início ou após 1 de Janeiro de 2010, o que obrigará as empresas a elaborarem um Balanço de abertura reportado a 1 de Janeiro de 2009, de forma a facultar informação comparativa (respeitando o objectivo das DF's da continuidade, paragrafo 23 da EC e a característica qualitativa das DF's da comparabilidade paragrafo 39 a 42 da EC). Na prática será necessário ajustar as DF's de 2009 (podendo-se obter resultado liquido diferente em SNC daqueles que foram verificados em POC) às novas regras, para conseguirmos ter informação de dois anos sequenciais. De forma a entendermos melhor este conceito segue-se o gráfico nº 2 que pretende esquematizar as datas mais importantes para a transição, no caso das empresas com datas de reporte coincidentes com anos civis.

**Figura nº2 - Datas de transição**



Fonte: SNC Adopção pela Primeira Vez das NCRF Parte I – João Cipriano, formação OTOC 2010

Torna-se fundamental separar claramente estes três momentos da transição de normativo:

A) Nesta data surge uma questão muito pertinente e que tem implicações muito importantes, pois como foi referido a transição obriga a que a empresa ajuste as DF's de anos anteriores para ter no mínimo um ano de informação comparativa; como a data de transição é 01/01/2010 temos de ter informação comparativa reportada a 01/01/2009, que são as DF's com base em 31/12/2008, e pela interpretação do SNC somos obrigados a ajustar as DF's de 2008. Tal facto deve a ser relatado, constar do anexo;

B) Data de transição, no qual deveremos elaborar um Balanço de abertura reportado à data de 01/01/2010, com comparativo de 2009 que implica a completa remodelação das DF's à luz dos critérios do SNC, com o objectivo de iniciar o reporte contabilístico e financeiro com base nas NCRF da forma mais correcta, isto é, com saldos e comparativos devidamente ajustados à nova realidade;

C) Data das primeiras DF's anuais e completas com base nas NCRF, que partindo do Balanço de abertura torna-se mais fácil elaborar as contas segundo as NCRF, porque durante todo o ano de 2010 as mesmas já foram aplicadas no dia-a-dia das empresas e na contabilização dos factos patrimoniais subjacentes à actividade da entidade.

Em forma de síntese é importante perceber quais as acções a realizar em cada data, de forma a preparar as DF's para a mudança de normativo.

**Informação contabilística reportada a 31/12/2008=1/1/2009:**

- Reclassificação integral de saldos do POC para SNC;
- Ajustamentos ao Activo e Passivo nessa data.

**Informação contabilística referente ao período de 2009:**

- Reclassificação integral de rubricas de gastos e rendimentos do ano;

- Ajustamentos aos gastos e rendimentos do ano;
- Reclassificações aos recebimentos e pagamentos do ano;

**Informação contabilística reportada a 31/12/2009=1/1/2010:**

- Reclassificação integral (ou complemento) dos saldos para SNC;
- Ajustamentos aos complementares a Activos e Passivos;
- Reclassificação complementar a rubricas de Rendimentos, Gastos e Resultados no fim do período;
- Ajustamentos complementares a rubricas de Rendimentos, Gastos e Resultados no fim do período;
- Reclassificação e ajustamentos complementares aos recebimentos, pagamentos e saldos de caixa e seus equivalentes;
- Preparação de DF's internas em base SNC para efeitos de transição.

**Informação Contabilística do ano de 2010:**

- Abertura de saldos nos Códigos de Contas SNC;
- Movimento financeiro do ano em base SNC;
- Preparação de DF's no final do ano em base SNC, recorrendo à informação financeira comparativa interna preparada com o reporte ao final do ano de 2009;

**As DF's referentes a 2010 têm obedecer a todos os requisitos de apresentação e divulgação do SNC sem excepções:**

- Atenção à informação financeira comparativa integralmente em SNC;
- Na Demonstração das Alterações no Capital Próprio, no primeiro ano, existe uma linha específica para os efeitos da primeira adopção das NCRF.

**PCGA anteriores:** correspondem à base de Contabilidade que um adoptante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adoptar as NCRF.

Trata-se da definição de “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites”, correspondente ao referencial Contabilístico que a entidade vinha adoptando no seu relato anteriormente a adopção das NCRF. Corresponde ao Plano Oficial de Contabilidade e às Directrizes Contabilística. Contudo, consoante o sistema contabilístico que a entidade adoptasse podemos estar perante um “Plano Oficial de Contabilidade Sectorial Público”, um “Plano Oficial de Contabilidade de uma Federação Desportiva”, um “Plano Oficial de Contabilidade de uma Instituição Particular de Solidariedade Social”, consoante o caso. Estamos perante um sinal claro da evolução verificada com a passagem para o SNC, uma vez que este, utiliza não só alguns princípios qualitativos constantes já no POC mas também assenta em características qualitativas que as DF’s devem conter. Importa distinguir que os princípios qualitativos são um conjunto de Normas e convenções que guiam ou orientam os contabilistas na preparação das DF’s, enquanto as características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas DF’s úteis aos utentes.

**Primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF:** são as primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adoptou as NCRF.

Esta definição faz apelo a dois aspectos fundamentais:

- O de que por “demonstrações financeiras” deverá ser entendido um conjunto completo de demonstrações financeiras (tal como definido no ponto 2.1.4. das bases para apresentação das demonstrações financeiras, integrantes do SNC, publicadas pelo Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho e na Portaria 986/2009, de 7 de Setembro);
- O de que as primeiras demonstrações financeiras segundo as NCRF devem abarcar um período correspondente a um ano, sendo esse o primeiro ano de vigência do SNC. Perante as dúvidas que essa questão pode suscitar em entidades cujo período de relato não coincida com o ano civil, e face à entrada em vigor do SNC em 1 de Janeiro de 2010 é entendimento dos TOC’s, nesse caso o primeiro ano deverá ser aquele que tenha um início em

data posterior a 1 de Janeiro de 2010. Deste modo, uma empresa que tenha um período oficial de relato que se inicie por exemplo em 1 de Julho, aplicará o POC às suas demonstrações financeiras do período que vai de 1 de Julho de 2009 até 30 de Junho de 2010, sendo que a sua data de transição para as NCRF corresponde com a de 1 de Julho de 2010.

## ***Reconhecimento e Mensuração***

No que diz respeito às políticas contabilísticas podemos desde logo antecipar que poderá ser uma matéria polémica, devido à subjectividade das regras, por exemplo, interpretação quer na sua aplicação. Desde logo o parágrafo referente às políticas contabilísticas indica que as mesmas têm de ser iguais quer no Balanço de abertura quer nas primeiras DF's anuais apresentadas segundo as NCRF, de forma a garantir a coerência das mesmas. Seguidamente o texto da Norma esclarece claramente que devem ser realizadas quatro operações distintas na elaboração do Balanço de abertura, com as devidas excepções, sendo elas:

- “ Reconhecer todos os Activos e Passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF”;
- “ Não reconhecer itens como Activos ou Passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento”;
- “ Reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores como um tipo de Activo, Passivo ou componente do Capital Próprio, mas que são um tipo de diferente de Activo, Passivo ou componente do Capital Próprio segundo as NCRF”;
- “ Aplicar as NCRF na mensuração de todos os Activos e Passivos reconhecidos”.

As empresas deverão analisar os Activos e Passivos detidos pelas mesmas ou sob os quais elas têm o controlo e obtêm benefícios (com base na regra da substância

sob a forma, parágrafo 35 da Estrutura Conceptual (EC) do SNC) de forma a analisarmos se os Activos e Passivos reconhecidos pelo anterior normativo cumprem as regras das NCRF para serem reconhecidos como tal. No parágrafo 52 a 58 da EC o Activo é definido com sendo “um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espere que fluam para a entidade benefícios económicos” e Passivo parágrafo 59 a 63 é entendido como sendo “uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos”; depois de analisados os Activos e Passivos da empresa devem ser reconhecidos aqueles se enquadrem nestas definições e desreconhecidos aqueles que não cumpram algum dos critérios das definições anteriores, isto é, devem ser considerados como Gasto (Custo segundo a anterior classificação), utilizando o Capital Próprio (usando como regra a conta de Resultados Transitados) como contrapartida para o seu reconhecimento. Relativamente ao terceiro caso, onde a Norma indica que os Activos, Passivos e componentes do Capital Próprio devem ser Reclassificados porque cumprem os requisitos para constarem no Balanço da empresa, estes apenas terão de ser transferidos para rubricas mais adequadas à sua natureza, e de acordo com as regras do SNC. É ainda exposto que no Balanço de abertura devem utilizar-se as regras constantes nas NCRF no que diz respeito à mensuração dos Activos e Passivos, para que se siga um critério uniforme. No quadro nº1 apresentamos um resumo das áreas do SNC que serão alvo de Reconhecimento, Desreconhecimento, Reclassificação e Mensuração na transição:

**Quadro nº2 – Principais áreas alvo de intervenção no Balanço de abertura**

<b>Reconhecimento</b>	<b>Desreconhecimento</b>	<b>Reclassificação</b>	<b>Mensuração</b>
Activos Intangíveis	Activos Intangíveis gerados internamente	Activos detidos para venda	Trespasse (goodwill)
Activos e Passivos relacionados com locações	Despesas de Investigação	Unidades Operacionais descontinuadas	Activos e Passivos relacionados com locações
Exploração e Avaliação de recursos minerais	Contratos de construção	Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	Propriedades de Investimento
Activos biológicos	Despesas de Instalação	Activos biológicos	Exploração e Avaliação de recursos minerais
Provisões para garantia de clientes, <b>reestruturação e matérias ambientais</b>	Despesas de desenvolvimento (que não estejam de acordo com a NCRF 6)	Subsídios e apoios do Governo	Activos biológicos
Instrumentos financeiros	Provisões para reestruturação (que não estejam de acordo com a NCRF 21)	Propriedades de Investimento	Contratos de construção
Benefícios dos empregados	Campanhas publicitárias capitalizadas		Provisões para garantia de clientes, reestruturação e matérias ambientais
			Instrumentos financeiros
			Benefícios dos empregados

Fonte: SNC - Sistema de Normalização Contabilística – Explicado, 2ª edição João Rodrigues 2011

Salienta-se o facto deste quadro ser um resumo das principais áreas que estão sujeitas a alterações, mas isso será variável conforme a empresa e o tipo de Activos e Passivos que a constitui.

A NCRF 3, nos seus parágrafos 9 a 12, estabelece duas categorias de excepções ao princípio de que o Balanço de abertura de acordo com as NCRF deve estar conforme com as mesmas:

1. Isenções de alguns requisitos de algumas NCRF;
2. Proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos previstos nas NCRF.

Atente-se que, as isenções se referem a adopções de Políticas Contabilísticas, que a NCRF 3 não impõe, mas cuja adopção na transição não proíbe. Se uma entidade revalorizar os seus Activos Fixos Tangíveis ou as suas propriedades de investimento, ou os seus Activos Intangíveis, respeitando escrupulosamente os requisitos das respectivas NCRF, e assumir as novas quantias obtidas como o custo considerado nas posições do Balanço de abertura, estamos perante algo que a Norma não impõe, mas também não proíbe.

De salientar que, no caso das proibições, as mesmas devem ser vistas como verdadeira excepção ao princípio de que, em geral, os Activos, Passivos e rubricas componentes do Capital Próprio, devem ser reexpressas como se as NCRF já viessem sendo aplicadas.

No parágrafo 11 deparámos com uma referência directa para a Norma Internacional originária, a IFRS 1 no que diz respeito às excepções permitidas e à obrigatoriedade de seguir as NCRF no Balanço de abertura. Estas serão devidamente analisadas posteriormente a quando do estudo na IFRS 1.

## ***Apresentação e Divulgação***

Passando agora para aspectos ligados à Apresentação e Divulgação a Norma refere desde logo que não existem quaisquer isenções relativamente aos requisitos de Apresentação e Divulgação, daí que no concerne a este item as empresas terão de adequar as suas primeiras DF's às exigências das NCRF.

A informação comparativa que é exigida pela NCRF 3 vem de encontro ao que era exigido anteriormente no normativo POC, pois o Balanço e a Demonstração dos Resultados tinham sempre o último ano em causa e o anterior. Com a transição para SNC a obrigatoriedade manteve-se o que vai obrigar as entidades a prepararem DF's com dois normativos diferentes para períodos iguais, como vimos anteriormente, para o exercício de 2009. Decorrente desta situação a NCRF 3 exige no parágrafo 14 que sejam divulgados alguns aspectos relacionados com a transição de contas, mais concretamente:

- “Reconciliação do seu Capital Próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu Capital Próprio segundo as NCRF entre:
  - A data de transição para as NCRF;
  - O final do último período apresentado nas mais recentes DF's anuais da entidade, elaboradas segundo os PCGA”;
- “ A reconciliação do lucro ou perda relatado segundo os PCGA anteriores, relativo ao último período das mais recentes DF's anuais da entidade, com o lucro ou a perda segundo as NCRF relativo ao mesmo período;”
- “ Caso se tenham reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o Balanço de abertura de acordo com as NCRF a entidade deve apresentar as divulgações exigidas pela NCRF 12 – Imparidade de Activos teria exigido se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as NCRF”.

Esta exigência expressa da Norma procura explicar claramente aos utentes das DF's as variações ocorridas com as transformações originadas pelos diferentes normativos, mais concretamente, os factos geradores de diferenças entre o POC e o SNC, assim como eventuais ajustes nas Políticas Contabilísticas que as entidades decidam realizarem na transição e o seu impacto. Um caso frequente, está directamente relacionado com os Activos e/ou Passivos que à luz das novas regras do SNC poderão ser desreconhecidos por não cumprirem com os requisitos exigidos originando custos adicionais que influenciarão não só os resultados mas provocarão também alterações nos Capitais Próprios, uma vez que todas as alterações

decorrentes de ajustes de transição serão feitas em contrapartida de forma preferencial da conta de Resultados Transitados. Este aspecto torna-se deveras importante uma vez que se os utentes analisarem as DF's sem esta explicação adicional sobre a origem destas alterações poderão colocar em causa as mesmas e levar em casos extremos a desconfianças, e à consequência final de decidirem não investir na entidade. A exigência crescente sobre a qualidade das DF's consegue-se verificar por exemplo, no aspecto relacionado com o financiamento das entidades, uma vez que quer se financiem junto dos bancos ou de investidores ambos estão, agora, muito mais interessados em perceberem correctamente as DF's apresentadas, não colocando em causa nem variações nem critérios, que só podem ser explorados se a Contabilidade existir com um nível de qualidade, precisão e cumprimento das NCRF.

No caso de a empresa ser obrigada pelo POC a apresentar uma Demonstração de Fluxos de Caixa deve também explicar as alterações decorrentes dos ajustes materiais utilizando o normativo SNC e seus movimentos de transição, divulgando-os no Anexo. A Norma esclarece ainda que no que diz respeito à NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, alterações nas estimativas Contabilísticas e erros essa não trata de alterações de Políticas Contabilísticas decorrentes da transição de POC para SNC.

## ***Apêndice***

A NCRF 3, que implica com todas as demais NCRF do SNC, em virtude da sua abrangência é portanto uma Norma completa em virtude de tratar todos os temas contabilísticos correspondentes aos quatro grandes pilares de normalização: Reconhecimento, Mensuração, Apresentação e Divulgação.

Reconhecimento – entende-se como o conjunto de regras que estipulam como se deve efectuar o registo das diversas operações que ocorrem no dia-a-dia da empresa e que sejam passíveis de alterar o seu património;

Mensuração – é a forma de valorização dos factos patrimoniais, que sejam passíveis de reconhecimento, em unidades monetárias;

A apresentação - em que parte das DF's, em que rubricas, com que detalhe ou em que agregação, com que relação algébrica, compensadas ou não compensadas, quais e sob que formas devem ser mostradas na face das demonstrações financeiras as respectivas informações;

A divulgação - quais as notas de teor qualitativo ou quantitativo, de desenvolvimento, de explicação, de fundamentação, de discriminação, de complemento informativo para os utentes das DF's, a ser incluídas no Anexo, e que se agrupam em dois grandes conjuntos: bases de preparação e apresentação das DF's e outras notas anexam.

## **2.2 – Norma Internacional de Relato Financeiro 1**

No que diz respeito às origens da Norma Internacional de Relato Financeiro nº 1 – Adopção pela primeira vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro esta substitui a SIC 8 “Primeira aplicação das IAS como base primária de Contabilidade”. O Conselho desenvolveu esta Norma Internacional de Contabilidade para responder a preocupações de que :

a) “Alguns aspectos do requisito da SIC 8 relativo à totalidade da aplicação retrospectiva originaram custos que excederam os benefícios prováveis para os utentes das DF's. Além disso, embora a SIC 8 não exigisse a aplicação retrospectiva quando tal fosse impraticável, não explicava se um adoptante pela primeira vez devia interpretar a impraticabilidade como uma barreira alta, além de que não especificava qualquer tratamento específico em casos de impraticabilidade;

b) A SIC-8 podia exigir a um adoptante pela primeira vez que aplicasse duas versões diferentes de uma Norma, caso uma nova versão fosse aprovada durante os períodos abrangidos pelas suas primeiras demonstrações financeiras preparadas segundo as IAS e a nova versão proibisse a aplicação retrospectiva;

c) A SIC-8 não afirmava claramente se um adoptante pela primeira vez deveria utilizar a percepção passada na aplicação retrospectiva de decisões de reconhecimento e mensuração;

d) Existiam dúvidas sobre a forma como a SIC-8 interagia com disposições específicas de transição em Normas individuais.”<sup>21</sup>.

A IFRS 1 é a grande base da NCRF nº 3, daí elas partilharem a maior parte da sua estrutura, onde o âmbito, objectivos, os critérios de reconhecimento e mensuração, Políticas Contabilísticas e formas de apresentação e divulgação sejam no seu essencial comum às duas Normas. Contudo as isenções e proibições de aplicação das Políticas Contabilísticas, foi mais desenvolvido na IFRS 1 (razão pela qual a NCRF 3 no seu paragrafo 10 remete para a consulta da IFRS 1 em caso de dúvidas).

Uma das formas de efectuar a análise destes elementos é identificar as isenções e proibições que esta Norma concede na aplicação das diversas Políticas Contabilísticas, visível do quadro nº 2:

---

<sup>21</sup> Fonte: texto original da IFRS 1

**Quadro nº 3 – Excepções de aplicação das NCRF no Balanço de abertura segundo as NCRF**

<b>Isenções</b>	<b>Proibições</b>
Concentração actividades empresariais	Desreconhecimento de Activos e Passivos financeiros
Justo Valor ou revalorização como custo considerado	Contabilidade cobertura
Benefícios dos empregados	Estimativas
Diferenças de transposição cumulativas	Activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas
Activos e Passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	
A designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos	
Instrumentos financeiros compostos	
Transacções de pagamento com base em acções	
Contratos de seguro	
Passivos por descomissionamento incluídos no custo do Activo fixo Tangível	
Locações	
Mensuração pelo justo valor de Activos financeiros ou Passivos financeiros no reconhecimento inicial	

Fonte: texto original da IFRS 1.

Importa referir que no campo das Isenções podemos optar por as seguintes acções, como refere João Amaro Santos Cipriano (Janeiro de 2010):

- Não aplicação retrospectiva da NCRF 14 – concentrações de actividades empresariais a concentrações ocorridas no passado;

- Adopção do justo valor ou proceder a uma revalorização, à data de transição, assumindo esse valor como custo a depreciar a partir daí. A Norma não exclui que o custo depreciado que resulte da adopção dos POC possa ser o considerado na transição, se e só se, o mesmo não se afastar significativamente do seu justo valor à data ou de um valor revalorizado, ou, pelo menos, dum valor objecto de correcção monetária;
- O reconhecimento, à data da transição, de quantias de Activos ou Passivos afectos a planos de benefícios definidos para o pessoal da empresa, em condições que o POC e as DC não contemplassem, pode ou não ser adoptada no Balanço de abertura, em função das opções a assumir pelo órgão de gestão da entidade;
- Não reconhecimento de diferenças de transposição de DF's de unidades operacionais estrangeiras cuja moeda seja diferente da moeda de relato pela casa-mãe (matéria tratada na NCRF 23 – Os efeitos das alterações em taxas de câmbio);
- Não reconhecimento da componente de Passivo de um instrumento financeiro composto (nos termos da NCRF 27 – Instrumentos financeiros e de uma forma complementar a IAS 32 – Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação);
- Em certas circunstâncias, uma subsidiária, uma associada ou uma entidade participante num empreendimento conjunto, pode reconhecer os Activos e Passivos à data de transição por quantias diferentes das adoptadas pela sua empresa-mãe;
- Designar certos instrumentos financeiros como disponíveis para venda, ou como instrumentos a justo valor através de resultados, mediante a consideração das orientações definidas na IFRS 1 – Adopção pela primeira vez das Normas Internacionais de relato financeiro (para a qual remete a NCRF 3).

No caso das Proibições Cipriano (2010) refere que devemos ter em conta que estamos proibidos de realizar as seguintes acções retroactivamente:

- O reconhecimento de Activos ou Passivos financeiros que tenham sido desreconhecidos nos termos do POC, e da aplicação retrospectiva dos requisitos de desreconhecimento estabelecidos na NCRF 27 e, supletivamente, da IAS 39;
- Fazer reflectir-se no Balanço de abertura relacionamentos de cobertura do passado, provenientes da adopção do POC e das DC, que não se qualifiquem com tal nos termos da NCRF 27, complementada pela IAS 39;
- O dever de consistência entre as estimativas Contabilísticas adoptadas ao abrigo do POC e as que devam ser assumidas nos termos das NCRF, salvo se existir prova objectiva que essas estimativas estavam erradas. Por exemplo, todos os pressupostos e cálculos na base dos quais se fizeram os acréscimos de custos e os acréscimos de proveitos, se são adequados, deverão ser mantidos no primeiro Balanço em NCRF;
- A classificação retrospectiva de Activos, ou grupos de Activos, como detidos para venda e de unidades operacionais descontinuadas, nos termos da NCRF 8.

## **Capítulo 3 – IMPLICAÇÕES DA NCRF 3**

Atendendo à realidade da Contabilidade a nível europeu constato que esta sofreu uma enorme transformação nos últimos tempos essencialmente no pensamento Contabilístico, uma vez que as Normas emitidas pelo IASB e agora aceites pela União Europeia são muito próximas das Normas internas dos Estados Unidos da América (EUA.), as US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Neste ponto analisaremos as consequências a vários níveis decorrentes da aplicação do SNC e da NCRF 3.

### ***3.1 – Mudança de pensamento e as suas consequências***

Um aspecto a ter em conta é o facto que no mercado financeiro dos EUA a maior parte das empresas recorre ao mercado de capitais como principal fonte de financiamento, o que as obriga a um reporte financeiro com uma exigência qualitativa elevada, pois os utentes desta informação são exigentes e conseguem interpretar as DF's. A consequência natural deste nível de exigência é o facto de a Contabilidade se ver obrigada a um rigor mais elevado e maior informação financeira prestada, para corresponder às necessidades dos utentes.

A nível interno o nosso país não ficou indiferente a estas grandes alterações e acompanhou esta mudança de normativo com a aprovação do SNC, que tem por base as Normas Internacionais de Contabilidade, conforme estipulado pela União Europeia através das suas Directivas. O SNC é um modelo Contabilístico com base em princípios e não tanto em regras explícitas, como era o POC. Com a criação do SNC a CNC teve como principais objectivos aumentar a qualidade e ao mesmo tempo a importância da informação financeira prestada através da Contabilidade, assentes num conceito denominado *full disclosure*, que segundo João Rodrigues se trata de “divulgações alargadas, o que proporciona informação mais transparente, com os consequentes benefícios para a entidade decorrentes de uma atitude de maior confiança dos utentes das contas, por exemplo redução do spread, maior propensão para investir”; e também aumentar a comparabilidade da informação financeira à escala internacional.

Estes dois aspectos têm uma importância elevada nos dias correntes porque é indispensável que a Contabilidade acompanhe as exigências dos mercados, que nos últimos tempos têm sofrido grandes alterações, com a globalização dos mercados financeiros, liberalização e globalização da economia e o desenvolvimento tecnológico que potencia e facilita os negócios à escala mundial. Para tal é necessário que a Contabilidade possa utilizar uma linguagem global que possa ser entendida por um conjunto vasto de utentes da informação financeira. É necessário aumentar a sua comparabilidade e também apresentar os devidos documentos (mais completos, rigorosos e compreensíveis) que permitam uma correcta interpretação das DF's.

Em Portugal, entendeu-se que seria obrigatório acompanhar a mudança não só económica mas também Contabilística. Daí que a origem do SNC esteja na necessidade de alinhamento com as Normas Internacionais de Contabilidade, para que se tornar a Contabilidade como uma ferramenta de gestão mais útil e pronta a utilizar, afastando-a da Fiscalidade e preparando-a para ser incitadora da internacionalização, acabando com as dificuldades na compreensão e interpretação das DF's à escala internacional.

Dado que a maior parte do tecido empresarial português é constituído por pequenas e médias entidades, o SNC contempla uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades (NCRF-PE). Esta engloba um resumo das outras NCRF de forma a simplificar a utilização das mesmas às entidades com dimensão mais reduzida, pois o SNC pretende ser um benefício para as entidades, e não um custo. Pretende-se que a sua utilização seja o mais simples e eficaz possível e só em casos mais específicos é que devem ser consultadas as NCRF completas, como por exemplo nos Contratos de Construção (NCRF 19).

### **3.2 – Regime das Micro-entidades**

Como já vimos a maior parte do tecido empresarial não só português mas também europeu é constituído por pequenas e médias empresas. Depois da entrada em vigor do SNC, em 01 de Janeiro de 2010 foi crescendo a necessidade de facilitar ainda mais o processo contabilístico das entidades com uma dimensão reduzida.

Surge então a Lei 35/2010 de 2 de Setembro criando então uma nova classificação, as Micro-entidades, que para serem tratadas como tal não podem estar obrigadas a ter Certificação Legal de Contas nem podem ultrapassar, em dois anos consecutivos, os seguintes limites:

- Total de Balanço: € 500.000
- Volume de negócios: € 500.000
- Nº médio de empregados: 5

Nesta altura é referido que, será criado um regime de exceção para este conjunto de empresas, deixando estas de estar obrigadas à aplicação das Normas do SNC, passando a reger-se por Normas Contabilísticas simplificadas, que ficaram a aguardar regulamentação específica. Esta surge já em 2011, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 36/A 2011 de 9 de Março onde é aprovado o regime de Normalização Contabilística para as Micro-entidades.

Este regime está estruturado de forma semelhante ao SNC, mas apresenta um conjunto de alterações que visam a simplificação do processo contabilístico, esperando alcançar um maior benefício da informação, reduzindo também os seus custos de preparação. A estrutura geral da NCM (Norma Contabilística das Micro-Entidades) apresentada no Anexo I do Decreto-Lei nº 36/A 2011 de 9 de Março é a seguinte:

1. Apresentação
2. Bases de apresentação das Demonstrações Financeiras
3. Modelos de Demonstrações Financeiras
4. Código de Contas
5. Norma Contabilística para as Micro-Entidades
6. Normas Interpretativas para as Micro-Entidades

No primeiro ponto salienta-se que apesar de este ser um modelo autónomo recorre na sua essência a conceitos e procedimentos contabilísticos consagrados no SNC. A Estrutura Conceptual constitui uma base de referência da Normalização Contabilística para Micro-entidades. Utiliza um método lógico-dedutivo e estabelece os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira. Sentiu-se então a necessidade de criar um quadro de referência que permitisse eliminar ou reduzir a

influência de opiniões. As Micro-entidades adoptaram como base de mensuração o custo histórico e o valor realizável líquido (de liquidação).

Num segundo ponto pressupõe-se que o órgão de gestão encare a empresa como entidade em continuidade, e as suas DF's devem encará-la da mesma forma. A entidade deve preparar as suas DF's com base no regime contabilístico do acréscimo. Nas DF's a informação deve ser mantida de um período para o outro.

No entanto a entidade pode alterar as suas DF's, no caso de a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante, ao efectuar as alterações, estas devem ser feitas de acordo com 2.7 do Anexo I ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março.

Segundo esta Norma os Activos e Passivos, os Rendimentos e Gastos, não devem ser compensados, excepto quando tal for exigido ou permitido por um capítulo da NC-ME.

Segundo a Portaria n.º 104/2011, de 14 de Março as DF's aprovadas são Balanço para Micro-entidades, Demonstração dos Resultados por Naturezas para Micro-entidades e Anexo para Micro-entidades. Todas estas Demonstrações devem ser apresentadas anualmente, devem ser claras, identificar claramente a entidade, deve conter datas e com as classes separadas. Quanto as notas do Anexos devem ser apresentadas de uma forma sistemática.

No que respeita ao Balanço, este deve ser dividido em 2 partes, e estas simultaneamente subdivididas. No caso do Activo deve ser dividido em Activo corrente e não corrente o mesmo se aplica ao Passivo.

Quanto à Demonstração de Resultados inclui todos os rendimentos e gastos, porem não admite itens extraordinários.

Outro ponto importante refere-se ao quadro de contas em que este representa igualmente a simplificação dos processos patente na Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, que instituiu o regime especial simplificado das Normas e Informações Contabilísticas aplicáveis às designadas Micro-entidades, e tem ainda como objectivo reduzir a pormenorização de subcontas.

Num quinto ponto pretende-se pormenorizar a Norma Contabilística para Micro-entidades, esta tem como objectivo estabelecer os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação, tidos como os requisitos contabilísticos aplicáveis às Micro-entidades tal como são definidas pelo Decreto -Lei n.º 36 -A/2011, de 9 de

### NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Março. Esta Norma aplica-se a todas as Micro-entidades que não optem pela aplicação das Normas Contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

A Norma contabilística para Micro-entidades aborda considerações gerais de reconhecimento, estrutura e conteúdo das DF's e adopção pela primeira vez da NC-ME. Esta Norma trata de 13 áreas específicas separadamente.

Vejamos a seguinte figura que relaciona as NCRF com a Norma Contabilística Pequenas entidades (NCRF-PE) e a Norma Contabilística para Micro-entidades (NC-ME):

**Figura nº3: relacionamento das NCRF com a Norma PE e NC-ME**

NCRF	IAS	TÍTULO	NCRF-PE	NC-ME
1	IAS 1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	✓	✓
2	IAS 7	Demonstração dos Fluxos de Caixa		
3	IFRS 1	Adopção pela primeira vez das NCRF	✓	✓
4	IAS 8	Políticas Cont., Alterações nas Estimativas Contab. e Erros	✓	✓
5	IAS2 4	Divulgações de Partes Relacionadas		
6	IAS3 8	Activos Intangíveis	✓	✓
7	IA16	Activos Fixos Tangíveis	✓	✓
8	IFRS 5	Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas		
9	IAS1 7	Locações	✓	✓
10	IAS2 3	Custos de Empréstimos Obtidos	✓	✓
11	IAS4 0	Propriedades de Investimento		
12	IAS3 6	Imparidade de Activos		
13	IAS2 8 e 31	Interesses em Empreend. Conjuntos e Investimentos em Associadas		
14	IFRS 3	Concentrações de Actividades Empresariais		
15	IAS2 7	Investimentos em Subsidiárias e Consolidação		

NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

16	IFRS 6	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais		
17	IAS4 1	Agricultura		
18	IAS 2	Inventários	✓	✓
19	IAS1 1	Contratos de Construção		
20	IAS1 8	Rédito	✓	✓
21	IAS3 7	Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	✓	✓
22	IAS2 0	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	✓	✓
23	IAS2 1	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	✓	✓
24	IAS1 0	Acontecimentos Após a Data do Balanço		
25	IAS1 2	Impostos sobre o Rendimento	✓	✓
26	-	Matérias Ambientais		
27	IAS3 2 e 39	Instrumentos Financeiros	✓	
		Activos e Passivos Financeiros		✓
28	IAS1 9	Benefícios dos empregados	✓	✓

Fonte: Formação sobre Regime de Normalização das Micro-entidades, Abril 2011 OTOC

Depois de analisarmos o quadro percebemos claramente que a NC-ME aborda a maior parte das Normas da NCRF-PE, com simplificações e acrescenta ainda regras sobre Activos e Passivos Financeiros que serão analisados mais à frente.

No Balanço os Activos são reconhecidos quando seja provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade e seja mensurado com fiabilidade, por

outro lado os Passivos são reconhecidos quando seja provável que haja um exfluxo de recursos e a liquidação seja mensurada com fiabilidade. Quanto aos rendimentos são reconhecidos na Demonstração dos Resultados provocando aumento dos benefícios económicos futuros, aumento dos Activos e diminuição de Passivos; no caso dos gastos são reconhecidos na Demonstração de Resultados provocando diminuição dos benefícios económicos futuros, diminuição de Activos e aumento de Passivos.

Quando nas Micro-entidades se adopta pela primeira vez a Norma Contabilística presente, as alterações de políticas decorrentes da transição tem aplicação prospectiva e os itens devem ser reconhecidos pela quantia escriturada. No caso dos ajustamentos de transição são reconhecidos nos Capitais Próprios em Resultados Transitados.

Deve ainda ser efectuada explicação dos impactos da transição na posição financeira e desempenho financeiro.

A Norma Contabilística para Micro-entidades regula também Políticas Contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros. O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados do período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período se a alteração afectar ambas as situações deve ser reconhecido no período de alteração e futuros períodos.

No que respeita á correcção de erros materiais de período anterior é excluído dos resultados do período sendo efectuada directamente em Resultados Transitados.

No que se refere às Normas interpretativas devem ser aprovadas pela CNC e publicadas no Diário da República, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

Importa ainda salientar que a 7 de Julho 2011 a Direcção Geral dos Impostos (DGCI) emitiu uma informação vinculativa sobre o regime transitório fiscal em termos de IRC aplicável às Micro-entidades. A DGCI entende que os efeitos nos Capitais Próprios que forem fiscalmente relevantes em termos de IRC, concorrem na íntegra

para a formação do lucro tributável do ano de 2010, não se aplicando o regime de tributação diferida (2010 até 2014) previsto no art.º 5º do Decreto-Lei 159/2009 de 13 de Julho. A DGCI invoca que a Normalização Contabilística para Micro-entidades É um modelo contabilístico que opera de forma autónoma, pelo que não se deve reger pelo SNC. Esta informação tem um impacto significativo para as Micro-entidades, uma vez que serão penalizadas em termos fiscais quando comparadas com as demais entidades, já que suportarão o impacto fiscal da transição num só ano, impedidas que estão de o diferir. Ao nível prático torna-se uma decisão no mínimo contestável, uma vez que surgiu muito depois do prazo de entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC ter terminado (o que aconteceu a 3 de Junho de 2011), e como não haviam esclarecimentos sobre este tema as Micro-entidades regeram-se pelo único regime transitório fiscal em IRC existente, ou seja, aquele que é aplicado às entidades que se regem pelo SNC.

### **3.3 - Implicações da NCRF3 na Auditoria**

A origem da Auditoria remonta ao ano 4000 antes de Cristo onde surgem os primeiros conhecimentos de Auditorias realizadas na Babilónia, na China e no Egipto, relativamente à cobrança de impostos e controlo de armazéns dos faraós. Existem ainda passagens bíblicas sobre controlos internos e Auditorias de surpresa, no entanto a Auditoria como a conhecemos hoje em dia teve o seu início na Grã-Bretanha, em meados do século XIX, como consequência da revolução industrial. Nesta altura foram publicadas as primeiras Normas de Relato Financeiro e de Auditoria. Em 1854 foi criada *The Society of Accountants in Edinburgh*, que mais tarde em 1951 deu origem ao actual *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*, primeiro organismo profissional de contabilísticas e auditores a nível mundial. Com o aumento do número de empresas industriais e comerciais e da sua dimensão foi necessário criar controlos internos através de medidas eficientes, e foi neste momento que a Auditoria começou a ser executada tal e qual nós a conhecemos. Com a colonização inglesa nos E.U.A. e Canadá a Auditoria teve uma grande difusão, pelo que em 1887 foi criado o *American Institute of Accountants* que publicou os primeiros documentos técnicos de Auditoria, sendo o sucessor deste organismo, o *American Institute of Certified Public Accountants* que publicou em

1948 as Normas de Auditoria geralmente aceites. Com os grandes escândalos financeiros do final do século XX, foi publicado nos E.U.A., em 2002, a Lei *Sarbanes-Oxely (SOA)*<sup>22</sup> que se destina a proteger os investidores melhorando a precisão e a fiabilidade das DF's das empresas emitentes de valores mobiliários, e através do *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, começaram a monitorizar os auditores de tais empresas.

A criação do SNC deu origem a uma nova era Contabilística, pelo que isso acarretará inevitavelmente riscos mas também oportunidades para os auditores. Juntando este a este aspecto temos ainda a crise internacional que se vive, e mais concretamente a crise das dívidas soberanas dos países europeus trouxe mais exigência ao trabalho da preparação e supervisão da informação financeira. Os resgates económico-financeiros realizados à Grécia, Irlanda e Portugal vieram complicar em muito o dia-a-dia das empresas e famílias, pois o acesso ao crédito está cada vez mais difícil, o que cria dificuldades acrescidas. Estes aspectos têm um impacto negativo no trabalho dos auditores pois aumento o risco de Auditoria e consequentemente a necessidade de maior vigilância também cresce, reduzindo por seu lado o volume de trabalho devido ao encerramento de empresas e o atraso no recebimento dos honorários, por falta de liquidez dos clientes.

São novos desafios que os auditores necessitam de enfrentar, e devem-se focar nas oportunidades que surgem em paralelo como por exemplo na reestruturação e recuperação de empresas, racionalizações de custos através de análises internas, negociação e acordos com credores, entre outros. Sendo o auditor uma figura associada sempre a elevados padrões de qualidade e exigência no trabalho que desenvolve, esses critérios não devem ser descurados pela actual conjuntura económica, e necessitam sim, de ser reforçados para vencer os novos desafios.

A mudança de normativo trouxe novos desafios ao auditor, isto porque é indispensável demonstrar a importância desta mudança aos responsáveis das entidades, pois não será apenas pela obrigatoriedade de aplicação, mas sim com o intuito de melhorar a informação financeira prestada. Na vida prática torna-se muitas vezes difícil de demonstrar nas empresas não só a melhoria mas também o trabalho

---

<sup>22</sup> A Lei Sarbanes-Oxley de 2002 reescreveu, literalmente, as regras para a governança corporativa, relativas à divulgação e à emissão de relatórios financeiros. Contudo, sob a infinidade de páginas da Lei, repletas de “legalismos”, reside uma premissa simples: a boa governação corporativa e as práticas éticas do negócio não são mais requintes – são leis.

acrescido que foi realizado pelos auditores. É também indispensável que a colaboração com os Técnicos Oficiais de Contas seja cada vez mais próxima e eficaz, para que o trabalho desenvolvido por eles não se torne em mais um risco de Auditoria, mas sim uma mais-valia para o auditor.

Uma Auditoria eficiente e eficaz só pode ser executada se a Auditoria for cuidadosamente planeada e adequada. A importância do planeamento de Auditoria não pode ser mais enfatizado do que na Directriz de revisão/Auditoria (DRA) 300 – Planeamento onde contém as disposições que o auditor é obrigado a cumprir no planeamento de uma Auditoria. Em resumo, a DRA 300 diz que o planeamento da Auditoria deve ser usado para estabelecer uma estratégia global para a Auditoria, desenvolver um plano de Auditoria e reduzir o risco de Auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Em outras palavras, o auditor deve planear o trabalho de Auditoria de modo que será realizada de forma eficaz e de acordo com as Normas de Auditoria. O planeamento de Auditoria elaborado de forma adequada irá assegurar que a devida atenção é dada para áreas cruciais da Auditoria e que os problemas potenciais são identificados em tempo útil. A DRA 300 acrescenta ainda que no caso de uma primeira revisão/Auditoria, o revisor/auditor pode ter que ampliar o processo de planeamento, uma vez que terá o primeiro contacto com a realidade da organização, por forma a garantir, por exemplo, a prova de Auditoria sobre os saldos de abertura.

O conhecimento da entidade e do meio envolvente é importante para o auditor, pois é necessário que ele obtenha uma compreensão abrangente da entidade e meio envolvente, mas também dos controlos internos existentes. O objectivo deste conhecimento será a identificação e determinação dos riscos de distorção material das DF's, percebendo antecipadamente de onde poderão surgir erros e/ou fraudes que levem a procedimentos de Auditoria adicionais. O conhecimento do negócio é fundamental pois permite ao auditor apreciar as transacções e práticas no decorrer da actividade da empresa, fornecendo assim informações que, devido aos julgamentos efectuados, poderão influenciar não só o seu trabalho como também a relatório de Auditoria. Este conhecimento obtém-se com muitas horas de trabalho despendidas em reuniões com pessoal da gestão, auditores internos, consultores e visitas a instalações. A DRA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa

Auditoria de DF's refere que o auditor deve ter em atenção o incumprimento de leis e regulamentos, que pode afectar significativamente as DF's, não sendo no entanto expectável que uma Auditoria detecte todas as infracções. A compreensão do sistema de informação da empresa assume uma grande relevância, pois é necessário entender as formas com as quais se registam, processam e relatam as transacções e acontecimentos da empresa. Dentro dos sistemas de informação surge o sistema contabilístico, sobre o qual o auditor deve obter um domínio generalizado.

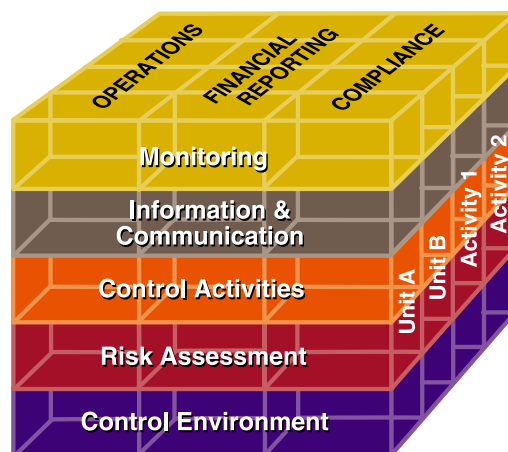
Segundo Francisco Banha (2009) “o sistema de controlo interno é o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos Activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna”. Existem alguns tipos de controlos internos, tais como:

- Controlos **preventivos** – os que servem para impedir a ocorrência de factos não desejados. São controlos *a priori*, que devem actuar antes que os factos ocorram (por exemplo: duas assinaturas nos cheques, lista de fornecedores, *passwords*);
- Controlos **detectivos** – os que são aplicados na identificação de erros e omissões (por exemplo: reconciliações bancárias, contagens físicas);
- Controlos **directivos** – os utilizados para que ocorram factos pretendidos (definição de políticas e procedimentos);
- Controlos **correctivos** – os que são aplicados para a correcção de factos ocorridos e indesejados (por exemplo: relatórios de excepções, lista de diferenças de inventário);
- Controlos **compensatórios** – os que são aplicados para colmatar eventuais falhas de outros controlos (por exemplo: total de comissões de venda processadas *versus* facturação a clientes, ordenados e salários processados *versus* valores a pagar à Segurança Social);

- Controlos **administrativos** – delegação de competências, definição de funções, estrutura orgânica;
- Controlos **operacionais** – plano e orçamento, sistema contabilístico, de informação e de documentação, políticas e procedimentos;
- Controlos de **recursos humanos** – políticas e procedimentos de recrutamento e selecção, formação e desenvolvimento;
- Controlos de **supervisão** – revisões internas e externas das operações e programas;
- Controlos de **salvaguarda** – custódia de Activos, acesso a instalações e equipamentos e existências, acesso à informação.

A avaliação do controlo interno deve ser realizada com a ponderação entre os objectivos, riscos e controlos. Os componentes de controlo interno são também eles importantes para que estes controlos funcionem eficazmente numa organização. A figura seguinte mostra claramente esses componentes através do cubo da organização *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*<sup>23</sup>.

**Figura nº4: Cubo do COSO**



Fonte: Carlos Mendes – O Controlo Interno, ISCAP 2009

<sup>23</sup> O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efectividade dos controlos internos e governação corporativa.

**Supervisão (*Monitoring*):** Processo de avaliação da qualidade do sistema de controlo interno e de se o mesmo está adequado no seu desenho, e é efectivo na sua execução;

**Informação e Comunicação (*Information Communication*):** Processo que garante que toda a informação relevante é identificada, recolhida e comunicada de forma atempada;

**Actividades de Controlo (*Control Activities*):** Processo através do qual políticas, procedimentos e práticas específicas são implementadas para atender a cada objectivo de controlo, de forma a mitigar os riscos identificados no processo de avaliação de risco;

**Avaliação de risco (*Risk Assessment*):** Este processo envolve a identificação, análise e documentação pela gestão, de quais os riscos relevantes ou que poderão comprometer a consecução dos objectivos fixados para a empresa;

**Ambiente de controlo (*Control Environment*):** O ambiente de controlo está relacionado com a cultura da empresa e a forma como esta lida com o controlo interno. Inclui conceitos tais como liderança, competência, recompensas e estilo de gestão que derivam essencialmente do posicionamento da gestão de topo e seus executivos. (“*soft controls*”).

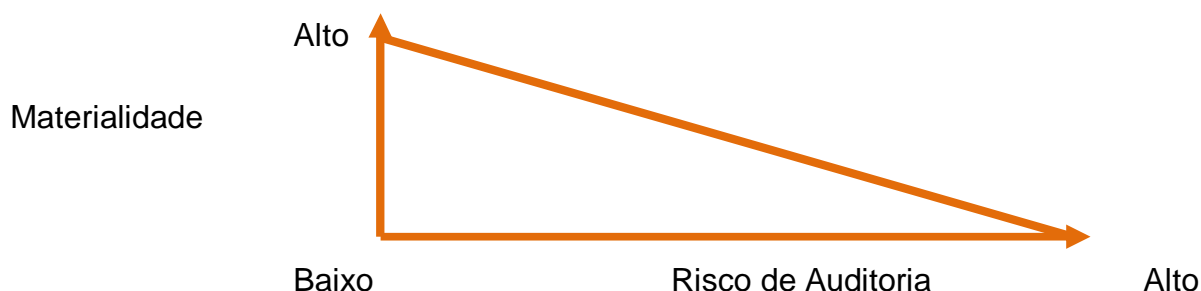
Fonte: Carlos Mendes – O Controlo Interno, ISCAP 2009

Os critérios para a avaliação dos controlos internos devem ser devidamente adequados, e para isso os auditores devem assegurar-se da extensão desses mesmos critérios. A gestão da empresa define-os, mas cabe ao auditor perceber se os mesmos estão a funcionar correctamente e se têm o alcance pretendido, caso contrário devem ser revistos.

A materialidade é um conceito importante pois acompanha os trabalhos desenvolvidos pelos auditores, e poderá desde logo colocar em causa o seu trabalho. Começando pela sua definição e de acordo com a Estrutura Conceptual do IASB “a informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base das DF’s. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgados nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Assim a materialidade proporciona um limiar ou ponto de corte em vez de ser uma característica qualitativa principal que a informação deve

ter para ser útil”. Um facto torna-se materialmente relevante se: caso ocorra a sua omissão, pode colocar em causa decisões importantes no seio da organização, e se os utilizadores pudessem repensar as suas opções caso tivessem conhecimento desse erro e/ou omissão, estamos perante um facto materialmente relevante. A DRA 320 – Materialidade de revisão/Auditoria refere-se não só à magnitude da omissão ou do erro mas também à impossibilidade de definição geral matemática, “uma vez que envolve aspectos qualitativos e quantitativos ajuizados nas circunstâncias particulares da omissão ou da distorção”. Daí que a questão da materialidade está subjacente ao juízo profissional do auditor. A quando da definição do nível de materialidade o auditor deve ser capaz de o estabelecer para se assegurar que as distorções serão detectadas, quer a nível qualitativo (natureza) quer a nível quantitativo (quantias)<sup>24</sup>. Existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de revisão/Auditoria, isto é, quanto mais elevado o nível de materialidade, mais baixo o risco de revisão/Auditoria e vice-versa. Hayes et al. (2005) apresenta a seguinte representação gráfica para evidenciar a relação inversa entre materialidade e risco de Auditoria:

**Figura nº5: Relação inversa entre risco de Auditoria e Materialidade**



Fonte: *In Principles of Auditing – Na introduction to International Santandards on Auditing, 2ª edição, Hayes et al.0 Pearson Education Limited 2005*

<sup>24</sup> São exemplos de distorções qualitativas a descrição inadequada ou indevida de uma política contabilística, quando for provável que um utilizador das demonstrações financeiras seja confundido pela descrição e não divulgação do não cumprimento de requisitos legais ou regulamentares, ou quando for provável que a conseqüente imposição de restrições legais ou regulamentares possa reduzir significativamente a capacidade operacional

O auditor toma em conta a relação inversa entre materialidade e risco de Auditoria quando determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de Auditoria. Por exemplo, se após planejar procedimentos de Auditoria específicos, o auditor determinar que o nível de materialidade aceitável é mais baixo, o risco de Auditoria aumentou. O auditor compensa esta situação:

- a) Reduzindo o nível estimado de risco de controlo, se tal for possível, e suportando o nível reduzido, levando a efeito testes de controlo alargados ou adicionais; ou
- b) Reduzindo o risco de detecção através da modificação da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos planeados.

Um exemplo reside na análise dos saldos de clientes: se o nível de materialidade for elevado (verificação de todos os saldos de clientes) o respectivo risco de Auditoria é baixo embora não inexistente; se o nível de materialidade for baixo (não confirmação de nenhum saldo de clientes) o respectivo risco de Auditoria é elevado.

A DRA 320 refere também “que o risco do auditor expressar uma opinião de Auditoria inapropriada quando as DF’s estão materialmente distorcidas”, pelo que na determinação do risco de Auditoria existem um conjunto de riscos que devem ser considerados, como ilustra a seguinte fórmula:

**Risco de Auditoria = Risco Inerente X Risco de Controlo X Risco de Detecção (1)**

**Risco Inerente** – é a susceptibilidade de que uma afirmação possa estar materialmente distorcida, individualmente ou quando agregada com outras distorções, antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados.

**Risco de Controlo** – é o risco de que uma distorção, que possa ocorrer numa afirmação e que possa ser material, individual ou quando agregada com outras distorções, não seja evitada ou detectada e corrigida tempestivamente pelo controlo interno da entidade.

**Risco de Detecção** – é a possibilidade da asserção não ser detectada ou ainda levar o auditor a concluir pela sua inexistência em função de um erro de avaliação próprio ou da sua equipa.

Ao longo do seu trabalho o auditor vai obtendo muita e variada informação sobre todos os aspectos relevantes, pelo que a obtenção de prova por parte do auditor é crucial. A prova é indispensável para que o trabalho desenvolvido pelo auditor possa ser revisto, quer por pessoas mais experientes no caso de firmas de auditores, quer por outros organismos encarregados de supervisão. Não pode também faltar prova dos trabalhos desenvolvidos caso seja necessário demonstrar em tribunal que o relatório emitido se baseou em informação recolhida e devidamente tratada. A DRA 510 – Prova de Auditoria refere que “O revisor/auditor deve obter prova de revisão/Auditoria apropriada e suficiente, através de inspecções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas de forma a suportar a sua opinião”, precavendo-se assim para eventuais esclarecimentos que tenham de prestar.

Para a obtenção de prova de Auditoria é indispensável efectuar um ou vários procedimentos de Auditoria. Esses procedimentos são métodos ou técnicas usadas pelos auditores na realização do seu exame, tarefas que têm como objectivo a obtenção de provas necessárias para a emissão do relatório. Os procedimentos podem ser divididos em gerais e específicos, sendo que os gerais se aplicam em várias fases da execução do exame, os específicos são usadas em situações muito concretas, como por exemplo uma Auditoria interna ao sistema de qualidade de uma empresa. A própria DRA 510 enumera os procedimentos para a obtenção da prova:

“a) **Inspeção**, que consiste no exame dos registos e dos documentos de suporte dos Activos Tangíveis, sendo as seguintes as principais categorias de prova documental de revisão/Auditoria com diferentes graus de credibilidade:

- (i) a criada e detida por terceiros;
- (ii) a criada por terceiros e detida pela entidade; e
- (iii) a criada e detida pela entidade;

- b) **Observação**, que consiste em presenciar a execução por outrem de um processo ou procedimento (por exemplo, assistência à contagem física das existências);
- c) **Indagação**, que consiste em procurar obter informação, escrita ou oral, de pessoas conhecedoras dentro e fora da entidade;
- d) **Confirmação**, que consiste em obter respostas corroborativas da informação contida nos registos contabilísticos (por exemplo, confirmação directa de saldos de terceiros);
- e) **Cálculo**, que consiste na verificação da exactidão aritmética dos documentos de suporte e dos registos contabilísticos ou na realização de cálculos separados.”

A DRA 510 refere também que “A prova de revisão/Auditoria é obtida a partir de uma combinação adequada de testes de controlo e de procedimentos substantivos”. Os testes aos controlos são os procedimentos de Auditoria concebidos para avaliarem a eficácia operacional dos controlos em prevenirem, detectarem ou corrigirem, distorções materiais a nível das asserções. Mais concretamente são os testes que se realizam para obter prova de Auditoria acerca da adequada concepção e da eficaz operacionalidade do sistema de controlo interno. Os procedimentos substantivos são também procedimentos de Auditoria concebidos para se detectarem distorções materiais a nível das asserções. Os procedimentos substantivos incluem:

- a) Testes de detalhes (de classes de transacções, de saldos de contas e de divulgações);
- b) Procedimentos analíticos substantivos (avaliações da informação financeira feita através da análise de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros);

Segundo Attie (1998) os papéis de trabalho formam o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações. São através destes documentos que a Auditoria demonstra o que foi executado, quais foram os itens examinados, qual foi a data de execução dos trabalhos, quem os executou, dentro

outras informações importantes. Conforme ensinamentos de Almeida (2003) os principais objectivos dos papéis de trabalho são os seguintes:

- ❖ Atender às Normas de Auditoria emitidas por entidades de classe;
- ❖ Acumular as provas necessárias para suportar a opinião do auditor;
- ❖ Auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- ❖ Facilitar a revisão por parte do auditor responsável, a fim dele assegurar-se de que o serviço foi executado de forma correta;
- ❖ Servir como base para avaliação dos auditores;
- ❖ Ajudar no trabalho da próxima Auditoria, uma vez que uma Auditoria bem executada em um exercício serve de base para que no outro seja conduzida de uma forma mais eficiente;
- ❖ Apresentar na justiça as evidências do trabalho realizado, caso seja movido uma acção contra o auditor;
- ❖ Para defesa da conduta ética-profissional junto a sua entidade de classe.

Atendendo à entrada em vigor do novo normativo surgem novas situações ao auditor que carecem de evidência física, e um papel de trabalho adequado faz toda a diferença. No Anexo 10 é apresentado um papel de trabalho sobre as Políticas Contabilísticas adoptadas pela empresa apresentada no capítulo seguinte, onde foi realizado a análise às Políticas Contabilísticas iniciais e suas alterações (com instruções claras do trabalho a desenvolver), por forma a verificar se estão de acordo com o normativo em vigor.

### **3.4 - Implicações da NCRF3 na Fiscalidade**

A entrada em vigor do SNC através da publicação do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, teve um grande impacto contabilístico, como vimos, e também fiscal, pois obrigou a várias alterações ao nível do CIRC e legislação complementar. As Normas do SNC obrigam a um conjunto de operações novas que influenciam a determinação do tributável, tais como testes às Imparidades dos Activos, contabilização dos benefícios dos empregados no exercício no qual são atribuídos, aceitação de provisões, entre outras. Isto obriga a uma adaptação das regras fiscais para ser possível a correcta determinação do lucro tributável, evitando assim a Dupla Contabilidade. Este novo regime vai redefinir relação entre a Contabilidade da Fiscalidade, pois será necessário não só a mudança fiscal, essencialmente ao nível do CIRC, mas também será importante que exista uma aproximação entre ambas para eliminar as divergências existentes.

A redacção do artigo 17º do CIRC refere que o lucro tributável é “constituído pela soma algébrica do Resultado Líquido do Período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na Contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”, denotando-se a contínua utilização da Contabilidade como ponto de partida na tributação, e neste campo manteve-se inalterado. As correcções em termos fiscais é que se alteraram por força do novo normativo, e um aspecto que foi desde logo alterado foram as terminologias constantes do CIRC. O quadro seguinte apresenta as alterações operadas:

**Quadro nº 4 - Alterações Operadas**

Terminologia Antiga	Terminologia Nova
Imobilizado Corpóreo	Activo Fixo Tangível
Imobilizado Incorpóreo	Activo Intangível
Investimentos em imóveis	Propriedades de Investimento
Existências	Inventários
Provisões (bens do Activo)	Ajustamentos/Perdas por imparidade
Provisão para depreciação de existências	Ajustamentos em Inventários
Outras provisões	Perdas por imparidade
Reintegração e Amortização	Depreciação e Amortização
Custos e Perdas	Gastos
Proveitos e Ganhos	Rédito/Rendimento
Registo	Reconhecimento
Reposições de Provisões	Reversões de ajustamentos/de perdas por imparidade
Valor actual	Valor de mercado
Reavaliação	Revalorização
Resultado Líquido do Exercício	Resultado Líquido do período
Princípio da especialização dos exercícios	Regime de periodização económica

Fonte: “Alterações ao CIRC decorrentes do Novo Sistema de Normalização Contabilística” Jaime Lopes Amorim (2010).

Estas foram as transformações ocorridas, e com base no estudo de Jaime Lopes Amorim (2010) podemos constatar que no CIRC ficam ainda muitos conceitos com os nomes inalterados.

No que concerne à NCRF 3 podemos verificar que esta tem impacto directo na tributação. O seu parágrafo 8 refere que todos os ajustamentos resultantes da adopção pela primeira vez das NCRF, derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data de transição, pelo qual deverão ser reconhecidos directamente nos Capitais Próprios, mais concretamente nos Resultados Transitados. Os referidos ajustamentos, se forem fiscalmente relevantes, “concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do 1º período de tributação em que se apliquem aquelas Normas e dos quatro períodos seguintes”, conforme a redacção do nº 5 do Decreto-Lei nº 159/2009 de 13 de Julho, que aprovou as alterações ao CIRC depois da aprovação do SNC. Quer isto dizer que todas as operações de transição que impliquem alterações no Capital Próprio e que sejam relevantes nos termos do CIRC e legislação complementar, concorrerão para a formação do lucro tributável, através de uma correcção efectuado no Modelo 22. Será deduzido ao resultado antes de imposto apurado contabilisticamente uma quinta parte dos ajustamentos realizados, assumindo-se estes como uma variação patrimonial negativa de acordo com regime

transitório previsto no Decreto-Lei nº 159/2009 de 13 de Julho. Esta disposição abrange quer as entidades que apliquem o SNC quer as que apliquem as NIC. No mesmo Decreto-Lei mas no seu nº 3 é constituída a obrigatoriedade de documentar os ajustamentos contabilísticos decorrentes da transição e também o seu impacto fiscal no dossier fiscal.

Até agora vimos as alterações ocorridas decorrentes do novo normativo em termos de Imposto Corrente, no entanto a NCRF 3 terá de ser abordada também numa perspectiva de Impostos Diferidos.

Os Impostos Diferidos estão consagrados na NCRF 25 e resultam de diferenças temporárias que estão definidas no parágrafo 5 da referida Norma da seguinte forma: “são as diferenças resultantes entre a quantia escriturada de um Activo ou de um Passivo no Balanço e sua base de tributação.” Estas diferenças podem ser diferenças temporárias tributáveis, que originam Passivos por Impostos Diferidos (valor do imposto sobre o rendimento que vai ser pago em períodos futuros) e diferenças temporárias dedutíveis que originam Activos por Impostos Diferidos (valor do imposto sobre o rendimento a recuperar em períodos futuros). A Norma impõe regras para o reconhecimento dos Activos e Passivos por Impostos Diferidos.

**Activos por Impostos Diferidos** – devem ser reconhecidas todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista lucro tributável suficiente para a sua utilização, a não ser que o Activo por Imposto Diferido resulte do reconhecimento inicial de um activo ou Passivo numa transacção que:

- Não seja uma concentração de actividades empresariais;
- No momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

**Passivos por Impostos Diferidos** - devem ser reconhecidas todas as diferenças temporárias tributáveis até ao ponto em que esse Passivo por Imposto Diferido resultar de:

- Reconhecimento inicial do goodwill;
  
- Reconhecimento inicial de um Activo ou Passivo numa transacção que:
  - Não seja uma concentração de actividades empresariais;
  - Não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Resultante da aplicação da NCRF 3 podem surgir situações que originem Activos e/ou Passivos por Impostos Diferidos. Mais concretamente a empresa estudada poderia ter contabilizado Activos por Impostos Diferidos, decorrente do reporte de prejuízos fiscais de anos anteriores e ainda devido aos ajustamentos de transição. Ela decidiu derrogar a aplicação na NCRF 25 uma vez que os efeitos nas DF's seriam irrelevantes.

Apresento de seguida um exemplo concreto sobre Activos por Impostos Diferidos, neste caso sobre provisões não aceites fiscalmente. Suponhamos que em 31/12/N a entidade XPTO constitui uma provisão para reestruturação no montante de €100.000,00 e que a mesma não foi aceite fiscalmente. Em N+1 a entidade utilizou parcialmente a referida provisão no montante de € 70.000,00 ao passo que em N+2 utilizou mais €20.000,00. A parte remanescente da provisão foi revertida nesse mesmo período, em virtude da extinção da responsabilidade que originou a sua constituição. Considera-se ainda uma taxa de imposto sobre o rendimento de 25%.

Pela constituição da provisão em 31/12/N:

- ❖ Debita-se 677 – Provisões do Período
- ❖ Credita-se 297 – Provisões
- ❖ Montante: €100.000,00

Pelo reconhecimento de um Activo por Imposto Diferido da provisão não aceite fiscalmente em 31/12/N:

- ❖ Debita-se 2741 – Activos por Impostos Diferidos
- ❖ Credita-se 8122 – Imposto diferido
- ❖ Montante: €100.000,00 X 25% = €25.000,00

Pela utilização da provisão em 31/12/N+1:

- ❖ Debita-se 297 – Provisões
- ❖ Credita-se 12 ou 22 ou 278 – Bancos, Fornecedores ou Outros Devedores e Credores
- ❖ Montante: €70.000,00

Pelo desreconhecimento parcial do Activo por Impostos Diferidos anteriormente constituído em 31/12/N+1:

- ❖ Debita-se 8122 – Imposto diferido
- ❖ Credita-se 2741 – Activos por Impostos Diferidos
- ❖ Montante: €70.000,00 X 25% = €17.500,00

Pela utilização da provisão em 31/12/N+2:

- ❖ Debita-se 297 – Provisões
- ❖ Credita-se 12 ou 22 ou 278 – Bancos, Fornecedores ou Outros Devedores e Credores
- ❖ Montante: €20.000,00

Pela reversão da provisão em 31/12/N+2:

- ❖ Debita-se 297 – Provisões
- ❖ Credita-se 7637 – Reversões de provisões
- ❖ Montante: €10.000,00

Pelo desreconhecimento do saldo remanescente do Activo por Impostos Diferidos anteriormente constituído em 31/12/N+2:

- ❖ Debita-se 8122 – Imposto diferido
- ❖ Credita-se 2741 – Activos por Impostos Diferidos
- ❖ Montante: €30.000,00 X 25% = €7.500,00

## **Capítulo 4 – APLICAÇÃO PRÁTICA DA NCRF 3**

Neste capítulo será explicado como foi realizada a transição de normativo, tendo por base as DF's apresentadas nos anos de 2009 (com base no normativo POC) e 2010 (com base no normativo SNC) numa determinada empresa.

### **4.1 – Apresentação do caso investigado**

A empresa em estudo actua no sector do calçado, realizando não só a sua produção como também a sua comercialização e optou-se pelo regime de confidencialidade da mesma para salvaguarda da entidade mediante pedido desta. Note-se que a empresa está fora do regime das Pequenas Entidades, uma vez que ultrapassa os limites do n.º1 artigo 9º do DL 158/2009 de 13 de Julho, e está dispensada da consolidação de contas com base no n.º 1 do artigo 7º do mesmo DL 158/2009 de 13 de Julho. É assim que uma empresa tem que aplicar todas as NCRF.

Vamos apresentar o Balanço, DR por Naturezas e Demonstração de Fluxos de Caixa em POC à data de 31/12/2009 da empresa, que estão remetidas em Anexo, mais concretamente nos Anexos 1, 2 e 3 respectivamente.

### **4.2 – Trabalho de transição de normativos**

#### ***Balanço:***

Ao nível desta DF foram inicialmente testados todos os itens do Activo, Passivo e Capital Próprio por forma a verificar se cumprem com as definições constantes no SNC. Recorrendo a análise dos mapas de imobilizado da empresa foram seleccionados itens (com base na materialidade) de todas as categorias de Activos e analisados se cumpriam os requisitos. No que diz respeito ao Passivo foram verificados planos financeiros dos Financiamentos Obtidos mais relevantes, assim como contas correntes de Fornecedores a fim de averiguar a origem do Passivo. No Capital Próprio foram analisados todos os saldos das contas com data de 31 de Dezembro de 2009. Foi detectado que a maior parte dos valores escriturados como Imobilizado Incorpóreo não cumpriam a definição de Activo Intangível, por se tratar

de despesas com a participação em feiras internacionais e registo de marcas. Nesse sentido foi realizado o seguinte movimento de desreconhecimento:

#### Quadro nº 5 – Lançamento de desreconhecimentos Activo Intangível

Situação	Débito	Crédito	NCRF
Desreconhecimento de Activos Intangíveis	438 - Depreciações acumuladas - €2046 56 - Resultados transitados - €10.853	444 - Propriedade industrial - €12.898	NCRF 6

Depois de efectuada esta análise foram então reclassificados todos os itens do Balanço em POC para as respectivas contas em SNC. Destaque para a realização de algumas reclassificações que foram realizadas, mais concretamente as seguintes:

- 1.Reclassificação para Financiamentos Obtidos dos financiamentos por locação financeira, anteriormente classificados em Fornecedores de Imobilizado. Esta rubrica apresenta a seguinte decomposição: € 7.398 não corrente e € 22.326,95 corrente. Esta reclassificação também foi considerada em termos de Fluxos de Caixa, deixando de ser um pagamento de Amortização nos Contratos de Locação Financeira para um pagamento de Financiamentos Obtidos. Isto porque no SNC deixou de ser realizada a separação entre Empréstimos Bancários e Leasings, como se fazia até então em POC;
- 2.Reclassificação de Acréscimos de Proveitos para Outras Contas a receber, no valor de € 660,33, mais concretamente para a conta de Devedores por acréscimo de rendimentos, a nova denominação da conta;
- 3.Reclassificação de Acréscimos de Custos para Outras Contas a pagar, Credores por acréscimo de gastos uma vez ser este o novo nome da conta, no valor de € 166.464,84;
- 4.Reclassificação de Fornecedores de Serviços anteriormente classificados em Outros Credores (Consultores, assessores e intermediários) para Fornecedores, no valor de € 12.006,73, já que o SNC indica que apenas os fornecedores de

investimentos devem ter conta própria, sendo os restantes fornecedores de bens e/ou serviços aglomerados na conta de Fornecedores;

5. Reclassificação do subsídio do governamental, anteriormente classificado em Proveitos Diferidos para a rubrica Outras variações no Capital Próprio – Subsídios, no valor de € 3.363,64, que se traduziu num aumento no Capital Próprio por este montante. O SNC alude que os subsídios ao investimento a fundo perdido devem ser reconhecidos no Capital Próprio, e como o subsídio em causa cumpres esses requisitos foi efectuado o devido ajuste;

6. Reclassificação do Excedente de Revalorização relativos a Terrenos, no valor de € 261.599,15 para Resultados Transitados, em virtude da adopção do modelo de custo para Activos Fixos Tangíveis. Note-se a opção pelo uso da isenção prevista na NCRF 3 associada à utilização da revalorização como custo considerado, porque foi considerado que o custo da operação não era justificativo pelo benefício obtido.

É devidamente assinalado no Anexo da empresa que ela não procedeu ao reconhecimento dos Impostos Diferidos referentes aos Ajustamentos de Transição, ao Reporte de Prejuízos Fiscais de exercícios anteriores e ao Subsídio, pelo facto do seu efeito não ser material.

As políticas contabilísticas e os critérios de mensuração adoptados a 31 de Dezembro de 2010 são comparáveis com os utilizados na preparação das DF's em 31 de Dezembro de 2009, à excepção do tratamento do plano de participação nos lucros dos empregados. A sociedade optou pelo uso da isenção prevista na NCRF 3 associada aos benefícios dos empregados. Com base neste normativo, desde que a entidade tenha uma obrigação presente e possa efectuar uma estimativa fiável da obrigação, deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros.

No Anexo 4 é apresentado o quadro de reclassificações do Balanço em POC para SNC, atendendo também ao desreconhecimentos realizados.

### ***Demonstração dos Resultados:***

Ao nível da Demonstração dos Resultados foram realizadas algumas reclassificações, e o desreconhecimentos de itens nos Activos Intangíveis teve impacto ao nível do resultado, uma vez que se fizeram correcções nas Amortizações do exercício, alterando-o daquele que foi obtido em POC. Ao nível das reclassificações denotam-se as seguintes:

1. Reclassificação de Descontos de pronto pagamento obtidos, no valor de € 26.379,13 anteriormente classificados como Outros juros e proveitos similares para Outros Rendimentos e Ganhos.
2. As rubricas anteriormente classificadas autonomamente em Impostos, Outros Custos Operacionais e Custos Extraordinários encontram-se apresentadas ao nível da rubrica Outros Gastos e Perdas. Por sua vez, as rubricas anteriormente classificadas autonomamente em Proveitos Suplementares e Proveitos Extraordinários encontram-se apresentadas ao nível da rubrica Outros Rendimentos e Ganhos.

O quadro de resumo das reclassificações em relação à Demonstração dos Resultados está devidamente exemplificado no Anexo 5.

Ao nível da Demonstração de Fluxos de Caixa foram também realizadas algumas reclassificações, mais concretamente as seguintes:

1. Reclassificação dos Fluxos de Caixa anteriormente classificados como associados a rubricas extraordinárias, como por exemplo, o pagamento de multas para operacionais, no valor de € 4.726,10:
2. Reclassificação dos Fluxos de Caixa anteriormente classificados como Amortização de Contratos de Locação Financeira para Financiamentos Obtidos, no valor de € 48.969,13.

No capítulo das remensurações, foi aplicado modelo de justo valor a resultados obtidos nos instrumentos de capital negociados publicamente e cujo justo valor é obtido de forma fiável. Esta remensuração não deu origem a ajustamento, uma vez que se encontrava reconhecida perda por imparidade equivalente à variação negativa de justo valor. Esta variação foi reconhecida para efeitos de Demonstração de Fluxos de Caixa.

Depois destes ajustamentos foram elaboradas as DF's que permitiram fornecer dados comparativos para 2010, constantes nos Anexos nº 6, 7, 8 e 9.

### **4.3 - Inquérito sobre NCRF 3 e impacto da transição**

Neste ponto do trabalho foi desenvolvido um Inquérito dirigido aos TOC residentes no distrito do Porto. Foram enviados, em suporte digital, um total de 25 Inquéritos, dos quais foram obtidas um total de 16 respostas válidas. Vamos agora analisar as respostas obtidas.

“1 - No que diz respeito às Despesas de Instalação foram, em todos os casos, desreconhecidas as quantias escrituradas no Balanço, à data de transição?”

#### **Quadro nº 6 – Respostas à pergunta nº 1**

Hipóteses	Sim	Não
Total de Respostas		
16	93,75%	6,25%

Esta pergunta recolheu quase na totalidade a resposta “Sim” uma vez que as Despesas de Instalação ocorridas no momento de abertura da empresa e que segundo o POC poderiam ser capitalizadas durante cinco anos, não cumpriam com a definição de Activo Intangível (paragrafo 8 da NCRF 6 – Activos Intangíveis) pois é

difícil associar algum benefício económico futuro decorrente destas despesas. Apenas um dos TOC entrevistados respondeu que nem todas estas despesas foram desreconhecidas.

“2 - Algum dos itens registados em POC como "Investigação e Desenvolvimento" cumpriam os requisitos para ser qualificado como Activo Intangível?”

#### Quadro nº 7 – Respostas à pergunta nº 2

Hipóteses	Sim	Não
Total de Respostas		
16	37,50%	62,50%

Neste caso específico que o SNC refere que apenas as despesas na fase do desenvolvimento poderão ser reconhecidas como Activo Intangível, desde que seja possível mensurar fiavelmente os seus custos e se tenha um grau de certeza elevado que o bem será realmente produzido e comercializado (gerando assim benefícios económicos futuros) tivemos uma discrepância de resultados. Cerca de 62,5% dos inquiridos afirmaram que depois de revistos todos os itens registados em POC como Investigação e Desenvolvimento nenhum deles cumpriam os requisitos para se manter como Activo Intangível em SNC pelo que procederam ao seu desreconhecimentos. Os restantes 37,5% decidiram manter os itens que cumpriam com os critérios do SNC.

“3 - Utilizou, em alguma entidade, a Isenção prevista na NCRF 3 no que diz respeito à aplicação retrospectiva da contabilização dos benefícios dos empregados?”

**Quadro nº 8 – Respostas à pergunta nº 3**

Hipóteses	Sim	Não
Total de Respostas		
16	18,75%	81,25%

A NCRF 3 exige que o Balanço de Abertura seja elaborado com base nas disposições de cada uma das NCRF constantes do SNC, prevendo apenas algumas exceções, como no caso dos benefícios dos empregados. As respostas dos TOC indicam que apenas 3 deles utilizaram esta isenção e não aplicaram retrospectivamente a NCRF 28 – Benefícios dos Empregados. Os restantes 13 não o fizeram, mas por limitação do inquérito não foi possível determinar a razão, e se fizeram a reconversão das suas DF's de anos anteriores com base neste aspecto.

“4 - Aproveitou a entrada em vigor do SNC para alterar alguma política contabilística?”

**Quadro nº 9 – Respostas à pergunta nº 4**

Hipóteses	Sim	Não
Total de Respostas		
16	6,25%	93,75%

O SNC fomenta a revisão das políticas contabilísticas a quando da sua primeira aplicação, no entanto verifica-se que apenas um dos TOC que responderam o fez, ao rever a vida útil dos bens, todos os outros optaram por manter inalteradas as suas políticas.

“5 - Indique, em média, a variação percentual ocorrida no Resultado do Período obtido em POC com o obtido em SNC.”

**Quadro nº 9 – Respostas à pergunta nº 5**

Hipóteses	Entre 0 e 5%	Entre 5% e 10%	Entre 10% e 15%	Maior que 20%
Total de Respostas	43,75%	37,50%	12,50%	6,25%
16				

Como objectivo de quantificar o real impacto que a entrada em vigor do SNC teve foi questionado a variação percentual ocorrida nos resultados das empresas, pelo que a maioria indicou que esta se ficou até aos 5% ou entre 5% e 10%. Apenas 2 inquiridos afirmam que o impacto se quantificou entre os 10% e 15%, e num dos casos esse impacto ocorreu mesmo uma variação superior a 20%. Estes resultados são muito voláteis, uma vez que dependem muito do sector de actividade da empresa e da constituição do seu património. As empresas ligadas aos sectores tecnológicos, por exemplo, é expectável que tenham obtido uma variação nos resultados superior, devido ao inúmero de projectos que são descontinuados, isto é, que não avançam da fase de pesquisa para o desenvolvimento do produto por não ser viável.

“6 - Foi necessário efectuar alguma remensuração ao *Goodwill* que estava contabilizado em POC?”

**Quadro nº 10 – Respostas à pergunta nº 6**

Hipóteses	Sim	Não
Total de Respostas	0,00%	100,00%
16		

No capítulo do *Goodwill* nota-se uma perfeita harmonia, pois todos os pesquisados afirmaram que não efectuaram nenhuma remensuração, aproveitando a Isenção prevista no parágrafo 10 da NCRF 3.

“7 - Foi reconhecido algum Activo e/ou Passivo por Impostos Diferidos, em resultado dos ajustamentos de transição? (excluindo as entidades que aplicam a NCRF-PE)”

**Quadro nº 11 – Respostas à pergunta nº 7**

Hipóteses	Sim	Não
Total de Respostas		
16	43,75%	56,25%

Decorrentes da primeira aplicação do SNC poderão surgir eventuais diferenças fiscais temporárias, pelo que deverão ser alvo de tratamento contabilístico. Em 56,25% dos casos não foi efectuado nenhum registo e pode ser justificado por não ser materialmente relevante, como no caso prático analisado anteriormente. Os restantes 43,75% afirmaram que relevaram esse facto.

“8 - Como avalia o impacto da transição no Capital Próprio das entidades?”

**Quadro nº 12 – Respostas à pergunta nº 8**

Hipóteses	Muito Fraco	Fraco	Significativo
Total de Respostas			
16	31,25%	31,25%	37,50%

Por fim foram questionados sobre a sua avaliação do impacto que a aplicação do SNC teve nos Capitais Próprios das empresas, onde 6 referiram que esse impacto foi significativo, 5 afirmaram que o impacto foi fraco e os restantes 5 também

classificaram esse impacto como muito fraco. Daqui depende-se que o impacto nas DF's não gerou transformações muito significativas, pelo menos na opinião dos TOC's entrevistados.

**Quadro nº 13 – Idades dos inquiridos (em anos)**

Hipóteses	Entre 26 e 35	Entre 36 e 45
Total de Respostas		
16	62,50%	37,50%

**Quadro nº 14 – Habilitações dos inquiridos**

Hipóteses	Licenciatura	Mestrado
Total de Respostas		
16	81,25%	18,75%

**Quadro nº 14 – Experiência profissional dos inquiridos (em anos)**

Hipóteses	Entre 1 e 5	Entre 6 e 15	Entre 16 e 25
Total de Respostas			
16	25,00%	56,25%	18,75%

**Quadro nº 15 – Forma de trabalho dos inquiridos**

Hipóteses	Individual	Colectiva
Total de Respostas		
16	50,00%	50,00%

A amostra caracteriza-se pela recolha aos TOC com idades compreendidas entres 26 e 35 anos 62,5%, 35 e 45 anos os restantes 37,5%, quase todos com o grau de Licenciatura, excepto 3 deles que têm o grau de Mestrado. A maior parte apresenta um nível de experiência elevado, entre 6 e 15 anos 56,25%, 18,75% têm inclusive entre 16 e 25 anos de experiência, sendo que 25% (4) têm apenas de 1 a 5 anos de experiência. A forma de trabalho está dividida em duas partes iguais, isto é, metade trabalha a título individual e outra metade integrado em organizações.

## Conclusão

Estudar a aplicação da NCRF 3 sem estudar o SNC seria impossível, devido à envolvência que esta Norma tem no conjunto das demais Normas do SNC. Desde logo foi possível apurar que a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade é já um tema com muitos artigos publicados por autores de renome. Este trabalho pretende ser mais uma ferramenta no apoio à continuidade na investigação na área, mais especificamente na aplicação prática da NCRF 3 e de todo o processo de transição subsequente.

A Harmonização Contabilística Internacional tem ganho desenvolvimentos muito importantes ao longo dos últimos anos. São apontadas críticas ao processo, tais como ser um processo mais direccionado para grandes entidades, e a relação custo/benefício ser deficitário para as entidades de reduzida dimensão, no entanto não se questiona a sua utilidade à escala global.

O estudo da Norma forneceu um conjunto de dados sobre toda a problemática de transição de normativos e funcionará como base para utilizações futuras, apesar de esta Norma ter atingido no exercício de 2010 o seu “*ex libris*” em termos de utilidade. Isto porque a nível nacional a generalidade das empresas foi obrigada a efectuar a transição com data de 1 de Janeiro de 2010.

As DF’s analisadas demonstram o impacto prático que a transição obrigou, pois foi necessário elaborar um conjunto acções. Salienta-se a análise a todos os Activos e Passivos constantes do Balanço em POC para verificar se estes cumpriam com os requisitos obrigatórios do SNC para se manterem no Balanço de Abertura. Foi também necessário efectuar remensurações, para atingir o resultado final, que se apresentou como as primeiras DF’s com base nas NCRF. Na empresa estudada verifica-se uma divulgação adequada por parte da empresa, devido ao facto de as suas contas estarem sujeitas a Certificação Legal de Contas, e um impacto reduzido no Resultado do Período com diferentes normativos, isto porque, apenas o desreconhecimentos de alguns itens do Activo Intangível é que influenciaram os resultados.

Foi também importante aferir a opinião dos TOC's entrevistados, e saber como reagiram a aspectos práticos ligados à NCRF 3 e ao processo de transição. Não podendo globalizar os resultados obtidos devido à insuficiência da amostra, denota-se que no desempenho da sua profissão sentiram as diferenças entre normativos, aplicando a NCRF 3 com base na sua interpretação dos factos.

Ao nível fiscal importa referir que a actualização dos normativos legais foi atempadamente realizada, e na sua maioria de encontro ao conceito de Harmonização Contabilística, adoptando os novos conceitos e aproximando cada vez mais a Fiscalidade da Contabilidade. No entanto no caso das Micro-entidades é questionável o *timing* do esclarecimento da Direcção Geral dos Impostos (7 de Julho de 2011) que considerou os efeitos nos Capitais Próprios que forem fiscalmente relevantes em termos de IRC, concorrem na íntegra para a formação do lucro tributável do ano de 2010, não se aplicando o regime de tributação diferida (2010 até 2014) previsto no art.º 5º do Decreto-Lei 159/2009 de 13 de Julho, invocando que a Normalização Contabilística para Micro-entidades um modelo contabilístico que opera de forma autónoma, pelo que não se deve reger pelo SNC.

Para colmatar esta falha e com o intuito de reduzir os custos fixos das entidades mais pequenas, foi criado a nível nacional o regime de Normalização Contabilística para as Micro-entidades, aspecto que merece um grande reconhecimento. Isto porque sem colocar em causa o processo de Harmonização foi possível elaborar um normativo de simples consulte e desobrigar as entidades com necessidades de relato financeiro consideravelmente menores, de um conjunto tão extenso de DF's e informações anexas.

A área da Contabilidade será sempre uma área em constante mudança, pelo que quer os TOC's quer os auditores necessitam de tirar deste novo ciclo um conjunto de oportunidades que supere o risco da profissão que exercem. Se os TOC têm por um lado o desafio de aplicarem estes novos conceitos às DF's e mostrar valor acrescentado aos clientes, os auditores têm de garantir uma maior exactidão no controlo e fiscalização que realizam, não só às DF's mas também ao nível interno,

NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

por forma a evitarem que problemas estruturais ocorram no seio das empresas, e surjam mais escândalos financeiros.

Como apontamento final seria interessante que fossem desenvolvidos estudos posteriores ao primeiro ano de aplicação das NCRF, apurando não só o nível de melhoria qualitativa da informação financeira divulgada, mas também o nível de Harmonização obtido com esta mudança de normativos.

## Referências Bibliográficas

Alarcão Isabel ,Cardoso Teresa, e Jacinto e Celorico Antunes -Revisão da Literatura e Sistematização do Conhecimento

Almeida Rui, Isabel Dias Ana e Carvalho Fernando-SNC e o Regime da Normalização Contabilística para as Micro-entidades

Amaral catarina Xavier- Processo da Harmonização contabilística Internacional: tendências Actuais

Amorim José de Campos- As Alterações do código de IRC decorrentes do novo sistema de Normalização Contabilística

Cordeiro Gualter e Ruben Cordeiro- The Impact of IFRS in the Financial information of the portuguese companies(September 2006)

Cipriano João Amaro santos - A adopção pela primeira vez da NCRF 3

Cordeiro Ruben e Gualter Couto (2006): The Impact of IFRS in the Financial Information of the Portuguese Companies

Caires, Neiva Andrade, Régis Monteiro Ferreira, Romualdo Douglas Colauto e Oscar Lopes da Silva: Proposta de mensuração dos Activos Intangíveis por meio de Fair Value e Impairment Test

Ferreira Elisabete, Sara Serra e Patrícia Gomes(2005): Activos intangíveis: o grau de adaptação das empresas portuguesas cotadas na Euronext relativamente à IAS 38

Guerreiro Marta -A Harmonização Contabilística Internacional –, Revista Outubro a Dezembro 2008 OROC

Guerrero, Marta Alexandra Silva: Impacto da adopção das International Financial Reporting Standards: factores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas portuguesas cotadas

Guimarães J.F.Cunha: Impostos Diferidos; Re-enquadramento Histórico-Contabilístico e Perspectivas Futuras

Lopes, Cidália Maria da Mota e Ana Maria Gomes Rodrigues: A Base Comum Consolidada na União Europeia: Avanços e Recuos

Lopes, Patricia Teixeira e Maria Joao Santos: A Percepção dos Profissionais da Contabilidade Sobre a Adopção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

Lopes, Ilídio Tomas: The boundaries of intellectual property valuation: Cost, Market, Income based approaches and Innovation Turnover

Marques João Paulo, Avelino Antão e Armando Tavares-Regime da Harmonização das Micro-entidades (Abril 2011)

Moura Herval Silva e António Carlos Ribeiro da Silva: As novas tendências da Contabilidade no terceiro milénio

Neumann Regina Aparecida, Jerônimo Antunes e Daniel Takeo Aihara: Risco com Operações entre Partes Relacionadas: Uma Análise relativa à Governança Corporativa, Legislação Vigente, Auditoria e Demonstrações Contábeis

Neves João- a comparison of the IAS and the Accounting Standards in Europe and US for the Real Estate industry

Neves João C.: A comparison of the IAS and the Accounting Standards in Europe and US for the real Estate Industry

Pires Amélia Maria Martins- Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística no quadro das relações de coexistência entre a Contabilidade e a fiscalidade

Quíros Joaquin Texeira, Maria do Céu Almeida e Fábio de Albuquerque: A Divulgação de Perdas por Imparidade em Investimentos Não Financeiros: O Caso Português

Revista de Contabilidade e Gestão da OTOC – Volume 9, Março de 2010

Riccio Edson Luis e Humberto Nuno Rito Ribeiro: O Conceito de Activo: De Património a Recurso Económico

Rodrigues Fernando José Peixinho de Araújo e Amélia maria Pires: O impacto da adopção das NIC/NIRF nas Micro e PME'S Portuguesas  
Rodrigues João -Sistema de Normalização Contabilística Explicado

Rodrigues José (2009).Sistema de Normalização Contabilística – Perspectiva dos Revisores: Principais reflexos na Auditoria –de Jesus Revista Revisores e auditores Julho a Setembro

Rua Susana Catarino: O Custo Histórico e Justo Valor enquanto critérios de valorização de Activos Públicos: Análise comparativa dos normativos Portugueses e Internacionais

Sistema de Normalização Contabilística: Perspectiva do Utilizador (DGCI)

Sobrino Jesús N. Ramirez , Horácio Molina Sanchez e Marta de Vicente Lama: Disclosure Level and Compliance in IFRS and the Conception of Reliability: An Empirical Investigation in Spain and the United Kingdom

Vicente Ernesto Fernando Rodrigues e Fernanda Lazzaretti: Convergência apos a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade

Velez José Carlos, O SNC na óptica do IRC

Harmonização Contabilística – Uma nova Estratégica relativamente á Harmonização Internacional

Alteração ao SNC- Novas Regras para as Micro-entidades (16 de Dezembro de 2010)

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:0004:PT:PDF> – consultado no mês de Julho de 2011

<http://www.citeve.pt/bin-cache/XPQC1DD5C55806DF7273C88ZKU.pdf> - consultado no mês de Agosto de 2011

<http://www.infocontab.com.pt> – consultado no mês de Janeiro de 2010

[www.b-on.pt](http://www.b-on.pt) – consultado no mês de Junho de 2011

# Anexos

## Anexo 1 – Balanço a 31-12-2009

Valores em euros

ATIVO	2009			2008
	AB	AA	AL	AL
Fixo:				
<b>Imobilizações incorpóreas</b>				
Despesas de instalação	0,00	0,00	0,00	0,00
Despesas de investigação e de desenvolvimento	0,00	0,00	0,00	0,00
Propriedade industrial e outros direitos	28.159,83	16.712,02	11.447,61	13.615,09
Trespases	0,00	0,00	0,00	0,00
Imobilizações em curso	0,00		0,00	0,00
Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas	0,00		0,00	0,00
	28.159,83	16.712,02	11.447,61	13.615,09
<b>Imobilizações corpóreas</b>				
Terrenos e recursos naturais	601.729,47	25.862,70	575.868,77	578.453,04
Edifícios e outras construções	684.720,94	363.969,91	320.751,03	291.715,78
Equipamento básico	1.448.301,55	1.141.012,18	307.289,37	282.000,93
Equipamento de transporte	297.507,47	275.658,70	21.848,77	37.967,56
Ferramentas e utensílios	919.992,07	854.070,89	65.921,18	107.849,00
Equipamento administrativo	187.391,52	174.214,85	13.178,67	17.294,67
Teres e vasilhame	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras imobilizações corpóreas	23.107,16	13.860,81	9.248,35	10.604,48
Imobilizações em curso	0,00		0,00	0,00
Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas	0,00		0,00	0,00
	4.162.750,18	2.648.650,04	1.314.100,14	1.326.105,46
<b>Investimentos financeiros</b>				
Partes de capital em empresas do grupo	0,00	0,00	0,00	0,00
Empréstimos a empresas do grupo	0,00	0,00	0,00	0,00
Partes de capital em empresas associadas	0,00	0,00	0,00	0,00
Empréstimos a empresas associadas	0,00	0,00	0,00	0,00
Títulos e outras aplicações financeiras	12.498,80	0,00	12.498,80	2.498,80
Outros empréstimos concedidos	0,00	0,00	0,00	0,00
Imobilizações em curso	0,00		0,00	0,00
Adiantamentos por conta de investimentos financeiros	0,00		0,00	0,00
	12.498,80	0,00	12.498,80	2.498,80

NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Valores em euros

ATIVO	2009			2008
	AB	AA	AL	AL
<b>Circulante:</b>				
<b>Existências</b>				
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	803.891,83	0,00	803.891,83	731.278,28
Produtos e trabalhos em curso	204.513,08	0,00	204.513,08	56.738,90
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulos	0,00	0,00	0,00	0,00
Produtos acabados e intermédios	350.588,98	0,00	350.588,98	202.640,48
Mercadorias	4.140,00	0,00	4.140,00	750,00
Adiantamentos por conta de compras	0,00		0,00	0,00
	1.362.933,89	0,00	1.362.933,89	991.407,66
<b>Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo (b)</b>				
<b>Dívidas de terceiros - Curto prazo</b>				
Clientes, c/c	1.308.884,82		1.308.884,82	1.190.575,41
Clientes - Títulos a receber	15.709,20	0,00	15.709,20	16.988,37
Clientes de cobrança duvidosa	280.123,83	279.106,70	1.017,13	7.441,05
Empresas do grupo	0,00		0,00	0,00
Empresas participadas e participantes	0,00		0,00	0,00
Outros accionistas(sócios)	85.000,00		85.000,00	100.000,00
Adiantamento a fornecedores	0,00		0,00	570,36
Adiantamentos a fornecedores de imobilizado	0,00		0,00	0,00
Estado e outros entes públicos	127.781,02		127.781,02	253.935,39
Outros devedores	10.207,33		10.207,33	23.312,47
Subscritores de capital	0,00		0,00	0,00
	1.825.508,00	279.106,70	1.548.399,30	1.592.823,05
<b>Títulos negociáveis:</b>				
Ações em empresas do grupo	0,00	0,00	0,00	0,00
Obrigações e títulos de particip. em empresas do grupo	0,00	0,00	0,00	0,00
Ações em empresas associadas	0,00	0,00	0,00	0,00
Obrigações e tit. de particip. em empresas associadas	0,00	0,00	0,00	0,00
Outros títulos negociáveis	58.945,83	18.147,16	38.798,47	43.835,70
Outras aplicações de tesouraria	0,00	0,00	0,00	0,00
	58.945,83	18.147,16	38.798,47	43.835,70
<b>Depósitos bancários e caixa:</b>				
Depósitos bancários	240.374,83		240.374,83	217.563,31
Caixa	960,17		960,17	900,04
	241.335,00		241.335,00	218.463,35
<b>Acréscimos e diferimentos</b>				
Acréscimos e proventos	860,33		860,33	15.341,28
Custos diferidos	47.830,33		47.830,33	48.765,24
Activos por imposto diferidos	0,00		0,00	0,00
	48.290,66		48.290,66	64.106,50
<i>Total de amortizações.....</i>		2.865.362,08		
<i>Total de ajustamentos.....</i>		297.253,86		
<i>Total do activo.....</i>	7.738.419,79	3.162.615,92	4.575.803,87	4.252.855,61

NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Valores em euros

<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
<b>Capital próprio</b>		
Capital	800.000,00	800.000,00
Acções ( quotas ) próprias - Valor nominal	0,00	0,00
Acções ( quotas ) próprias - Descontos e prémios	0,00	0,00
Prestações suplementares	0,00	0,00
Prémios de emissão de acções ( quotas )	0,00	0,00
Ajustamento de partes de capital em filiais e associadas	0,00	0,00
Reservas de reavaliação	261.599,15	261.599,15
Reservas:		
Reservas legais	58.272,48	53.305,92
Reservas estatutárias	0,00	0,00
Reservas contratuais	0,00	0,00
Outras reservas	0,00	0,00
Resultados transitados	323.553,14	299.188,54
Subtotal.....	1.443.424,77	1.414.093,61
Resultado líquido do exercício	62.638,24	99.331,16
Dividendos antecipados	0,00	0,00
Total do capital próprio.....	1.506.063,01	1.513.424,77
<b>Passivo</b>		
<b>Provisões</b>		
Provisões para pensões	0,00	0,00
Provisões para impostos	0,00	0,00
Outras provisões	0,00	0,00
	0,00	0,00
<b>Dívidas a terceiros - Médio e longo prazo ( b )</b>		
Dívidas a instituições de crédito	901.785,75	141.071,42
Outros accionistas ( sócios )		
Fornecedores de imobilizado, c/c	7398	30.571,13
Estado e outros entes públicos		
	909.183,75	171.642,55
<b>Dívidas a terceiros - Curto prazo</b>		
<b>Empréstimos por obrigações:</b>		
Convertíveis	0,00	0,00
Não convertíveis	0,00	0,00
Empréstimos por títulos de participação	0,00	0,00
Dívidas a instituições de crédito	592.472,88	273.451,91
Adiantamentos por conta de vendas	0,00	0,00
Fornecedores, c/c	821.535,85	1.177.725,30
Fornecedores - Facturas em recepção e conferência	0,00	0,00
Fornecedores - Títulos a pagar	370.769,78	609.347,64
Fornecedores de imobilizado - Títulos a pagar	12.349,51	38.399,33
Empresas do grupo	0,00	0,00
Empresas participadas e participantes	0,00	0,00
Outros accionistas ( sócios )	0,00	0,00
Adiantamentos de clientes	0,00	4.641,00
Outros empréstimos obtidos	0,00	0,00
Fornecedores de imobilizado, c/c	60.041,66	115.031,02
Estado e outros entes públicos	53.714,68	47.583,42
Outros credores	79.844,27	136.450,54
	1.990.728,63	2.402.630,16
<b>Acréscimos e diferimentos</b>		
Acréscimos de custos	166.464,84	161.373,93
Proveitos diferidos	3.363,64	3.784,20
Passivos por impostos diferidos	0,00	0,00
	169.828,48	165.158,13
Total do passivo.....	3.069.740,86	2.739.430,84
Total do capital próprio e do passivo.....	4.575.803,87	4.252.855,61

**Anexo 2 - Demonstração dos Resultados a 31-12-2009**

Valores em euros

<b><u>Custos e perdas</u></b>	<b>2009</b>		<b>2008</b>	
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas				
Mercadorias.....	35.795,98		69.250,85	
Matérias.....	3.448.680,02	3.484.476,00	3.901.555,12	3.970.805,97
Fornecimentos e serviços externos.....		2.049.735,21		2.490.831,03
Custos com o pessoal				
Remunerações.....	1.034.586,22		993.233,26	
Encargos sociais:				
Pensões.....	0,00		0,00	
Outros.....	215.528,51	1.250.114,73	228.597,77	1.221.831,03
Amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo .....	317.230,27		374.579,49	
Ajustamentos.....	41.081,89		18.935,32	
Provisões.....	0,00	358.312,16	0,00	393.514,81
Impostos.....	14.670,42		10.353,31	
Outros custos e perdas operacionais.....	30.714,07	45.384,49	25.551,91	35.905,22
(A).....		7.188.022,59		8.112.888,06
Perdas em empresas do grupo e associadas.....		0,00		0,00
Amortizações e ajust. de aplicações e investimentos financeiros	5.037,23		13.109,93	
Juros e custos similares:				
Relativos a empresas do grupo.....	0,00		0,00	
Outros.....	54.896,27	59.933,50	79.804,72	92.914,65
(C).....		7.247.956,09		8.205.802,71
Custos e perdas extraordinários.....		7.473,74		8.283,31
(E).....		7.255.429,83		8.214.086,02
Impostos sobre o rendimento do exercício.....		6.023,27		7.591,25
(G).....		7.261.453,10		8.221.677,27
Resultado líquido do exercício .....		62.638,24		99.331,16
		7.324.091,34		8.321.008,43
<b><u>Proveitos e ganhos</u></b>				
Vendas:				
Mercadorias .....	69.269,27		78.864,22	
Produtos .....	6.812.530,33		8.095.770,24	
Prestações de serviços .....	42.855,80	6.924.655,40	3.370,40	8.178.004,86
Variação da produção .....		295.722,68		65.141,50
Trabalhos para a própria empresa .....		0,00		0,00
Proveitos suplementares .....	8.291,70		10.729,56	
Subsídios à exploração .....	30.550,00		39.116,69	
Outros proveitos e ganhos operacionais .....	0,00		0,00	
Reversões de amortizações e ajustamentos.....	0,00	38.841,70	0,00	49.846,25
(B).....		7.259.219,78		8.292.992,61
Ganhos em empresas do grupo associadas .....	0,00		0,00	
Rendimentos de participações de capital .....	0,00		0,00	
Rendimentos de títulos negociáveis e de outras aplicações fin...				
Relativos a outras empresas do grupo .....	0,00		0,00	
Outros .....	0,00		0,00	
Outros juros e proveitos similares:				
Relativos a empresas do grupo .....				
Outros .....	48.907,25	48.907,25	21.852,24	21.852,24
(D).....		7.308.127,03		8.314.844,85
Proveitos e ganhos extraordinários .....		15.964,31		6.163,58
(F).....		7.324.091,34		8.321.008,43
<b>Resumo:</b>				
Resultados operacionais : (B) - (A).....		71.197,19		180.104,55
Resultados financeiros : (D - B) - (C - A).....		-11.026,25		-71.062,41
Resultados correntes : (D) - (C).....		60.170,94		109.042,14
Resultados antes de impostos : (F) - (E).....		68.661,51		106.922,41
Resultado líquido do exercício : (F) - (G).....		62.638,24		99.331,16

### Anexo 3 - Demonstração dos Fluxos de Caixa – Método Directo a 31-12-2009

Valores em euros

RUBRICAS	2009	2008
<b>ACTIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
Recebimentos de Clientes	7.011.581,03	8.141.620,05
Pagamentos a Fornecedores	-7.166.926,56	-7.412.729,88
Pagamentos ao Pessoal	-1.098.086,44	-915.781,08
<b>Fluxo gerado pelas operações</b>	<b>-1.253.431,97</b>	<b>-186.890,91</b>
Pagamento/recebimento do Imposto s/ o rendimento	-1.509,08	-6.303,57
Outros pagamentos/recebimentos da actividade operacional	668.227,46	833.870,73
<b>Fluxos gerados antes das rubricas extraordinárias</b>	<b>-586.713,59</b>	<b>640.676,25</b>
Recebimentos de rubricas extraordinárias	3.957,10	0,00
Pagamentos de rubricas extraordinárias	769,00	-80,06
<b>FLUXO DAS ACTIVIDADES OPERACIONAIS (1)</b>	<b>-581.987,49</b>	<b>640.596,19</b>
<b>ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>Recebimentos provenientes de:</b>		
Investimentos Financeiros	0,00	0,00
Imobilizações Corpóreas	1.461,50	3.190,73
Imobilizações Incorpóreas	0,00	0,00
Subsídios de Investimento	0,00	0,00
Juros e Proveitos Similares	23.874,57	1.590,51
Sócios	15.000,00	10.000,00
Dividendos	0,00	0,00
sub-total	40.336,07	14.781,24
<b>Pagamentos respeitantes a:</b>		
Investimentos Financeiros	10.000,00	
Imobilizações Corpóreas	405.745,83	433.233,35
Imobilizações Incorpóreas	683,00	1.400,00
sub-total	416.428,83	434.633,35
<b>FLUXOS DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO (2)</b>	<b>-376.092,76</b>	<b>-419.852,11</b>
<b>ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>Recebimentos provenientes de:</b>		
Empréstimos obtidos	3.729.509,16	4.071.272,64
Contratos de locação financeira	0,00	0,00
Aumento de Capital, Prest.Suplem. e Prémios Emissão	0,00	0,00
Subsídios e Doações	0,00	0,00
Venda de Acções (quotas) próprias	0,00	0,00
Empréstimos de accionistas	0,00	0,00
Cobertura de prejuízos	0,00	0,00
sub-total	3.729.509,16	4.071.272,64
<b>Pagamentos respeitantes a:</b>		
Empréstimos Obtidos	2.672.437,70	3.934.740,43
Amortização de Contratos de Locação Financeira	48.969,13	104.608,89
Juros e Custos Similares	49.814,27	43.947,43
Dividendos	0,00	0,00
Reduções de Capital e prestações Suplementares	0,00	0,00
Aquisição de Acções (quota) próprias	0,00	0,00
sub-total	2.771.221,10	4.083.296,75
<b>FLUXO DAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO (3)</b>	<b>958.288,06</b>	<b>-12.024,11</b>
<b>Variação de Caixa e seus equivalentes (4) = (1) + (2) + (3)</b>	<b>207,81</b>	<b>208.719,97</b>
Efeito das Diferenças de Câmbio	0,00	-25.710,74
Caixa e seus equivalentes no início do período	275.385,65	92.376,42
Caixa e seus equivalentes no fim do período	275.593,46	275.385,65

## Anexo 4 - Quadro de reclassificações do Balanço em POC para SNC

Valores em euros

Reclassificação de quantias dos Activos de POC para SNC a 31-12-2009												
SNC	Activo não corrente			Inventários	Activo corrente							TOTAL
	Activos fixos tangíveis	Activos intangíveis	Outros Activos Financeiros		Clientes	Estado e Outros entes públicos	Accionistas/sócios	Outras contas a receber	Diferimentos	Activos financeiros detidos para negociação	Caixa e depósitos bancários	
POC												
<b>Imobilizado Incorpóreo</b>												
Propriedade industrial e outros direitos		595,05										595,05
<b>Imobilizado Corpóreo</b>												
Terrenos e recursos naturais	575.866,77											575.866,77
Edifícios e outras construções	320.751,03											320.751,03
Equipamento Básico	307.289,37											307.289,37
Equipamento de Transporte	21.848,77											21.848,77
Ferramentas e Utensílios	65.921,18											65.921,18
Equipamento Administrativo	13.176,67											13.176,67
Outras Imobilizações Corpóreas	9.246,35											9.246,35
<b>Investimentos Financeiros</b>												
Títulos e outras aplicações financeiras			12.498,80									12.498,80
<b>Existências</b>												
Matérias Primas, subsidiárias e de cons.				803.691,83								803.691,83
Produtos e trabalhos em curso				204.513,08								204.513,08
Produtos acabados e intermédios				350.588,98								350.588,98
Mercadorias				4.140,00								4.140,00

NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

<b>Dívidas de Terceiros - Curto Prazo:</b>												
Clientes C/C					1.306.684,62							1.306.684,62
Clientes - Títulos a receber					15.709,20							15.709,20
Clientes de cobrança duvidosa					1.017,13							1.017,13
Outros							85.000,00					85.000,00
Accionistas Sócios												
Estado e Outros Entes Públicos						127.781,02						127.781,02
Outros Devedores								10.867,66				10.867,66
<b>Títulos Negociáveis</b>												
Outros Títulos Negociáveis									38.798,47			38.798,47
<b>Depósitos bancários e caixa</b>												
Depósitos Bancários										240.374,83		240.374,83
Caixa										960,17		960,17
<b>Acréscimos e Diferimentos</b>												
Acréscimos de Proveitos												
Custos Diferidos									47.630,33			47.630,33
<b>TOTAL</b>	<b>1.314.100,14</b>	<b>595,05</b>	<b>12.498,80</b>	<b>1.362.933,89</b>	<b>1.323.410,95</b>	<b>127.781,02</b>	<b>85.000,00</b>	<b>10.867,66</b>	<b>47.630,33</b>	<b>38.798,47</b>	<b>241.335,00</b>	<b>4.564.951,31</b>

NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Valores em euros

Reclassificação de quantias dos Passivos do POC para SNC a 31-12-2009							
SNC	Passivo não corrente		Passivo corrente				TOTAL
	Financiamentos obtidos	Outras contas a pagar	Fornecedores	Estado e outros entes públicos	Financiamentos obtidos	Outras contas a pagar	
POC							
<b>Dívidas a terceiros - Médio e Longo Prazo</b>							
Dívidas a instituições de crédito	901.785,75						<b>901.785,75</b>
Outros Accionistas (sócios)							
Fornecedores de imobilizado	7.398,00						<b>7.398,00</b>
Outros empréstimos obtidos							
<b>Dívidas a terceiros - Curto Prazo</b>							
Dívidas a instituições de crédito					59.2472,88		<b>592.472,88</b>
Adiantamentos por conta de vendas							
Fornecedores C/C			833.542,58				<b>833.542,58</b>
Fornecedores - Facturas em recep. e confer.							
Fornecedores - Títulos a pagar			370.769,78				<b>370.769,78</b>
Forneced. de Imobilizado - Títulos a pagar						50.064,22	<b>50.064,22</b>
Fornecedores de Imobilizado C/C					22.326,95		<b>22.326,95</b>
Estado e Outros Entes Públicos				53.714,68			<b>53.715</b>
Outros Credores						67.837,54	<b>67.837,54</b>
<b>Acréscimos e Diferimentos</b>							
Acréscimos de Custos						166.464,84	<b>166.464,84</b>
Proveitos Diferidos							
<b>TOTAL</b>	<b>909.183,75</b>	<b>0,00</b>	<b>1.204.312,36</b>	<b>53.714,68</b>	<b>614.799,83</b>	<b>284.366,60</b>	<b>3.066.377,22</b>

NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Valores em euros

Reclassificação das quantias do Capital Próprio de POC para SNC a 31-12-2009							
SNC	Capital realizado	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Outras variações no Capital Próprio	Resultado líquido do exercício	TOTAL
POC							
Capital	800.000,00						<b>800.000,00</b>
Acções (Quotas) Próprias							
Prestações Suplementares							
Reserva Reavaliação				261.599,15			<b>261.599,15</b>
Ajustament. de partes de capital em filiais e assoc.							
Reservas legais		58.272,48					<b>58.272,48</b>
Reservas livres							
Reservas Estatutárias							
Outras Reservas							
Reservas de Reavaliação							
Resultados transitados				312.700,61			<b>312.700,61</b>
Resultado líquido do exercício				-2.045,46		64.683,70	<b>62.638,24</b>
Outras Variações CP					3.363,64		<b>3.363,64</b>
<b>TOTAL</b>	<b>800.000,00</b>	<b>58.272,48</b>	<b>0</b>	<b>572.254,30</b>	<b>3.363,64</b>	<b>64.683,70</b>	<b>1.498.574,12</b>

## Anexo 5 - Quadro de reclassificações da Demonstração dos Resultados em POC para SNC

Valores em euros

SNC	Vendas e serviços prestados	Subsídios à exploração	Variação nos inventários da produção	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	Fornecimentos e serviços externos	Gastos com o pessoal	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	Aumentos/reduções de justo valor	Outros rendimentos e ganhos	Outros gastos e perdas	Gastos/reversões de depreciação e de amortização	Juros e rendimentos similares obtidos	Juros e gastos similares suportados	Imposto Sobre rendimento do período	Total
<b>POC</b>															
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas				-3.484.476,00											-3.484.476,00
Fornecimentos e Serviços Externos					-2.049.735,21										-2.049.735,21
Custos com o Pessoal						-1.250.114,73									-1.250.114,73
Amortizações do imóvel Corpóreo e Incorpóreo											-315.184,00				-315.184,00
Ajustamentos							-41.081,89								-41.081,89
Impostos										-14.670,42					-14.670,42
Outros Custos e Perdas Operacionais										-30.714,07					-30.714,07
Amortiz. E ajust. Aplicações e investimentos financeiros								-5.037,23							-5.037,23
Custos e Perdas Financeiros													-54.896,27		-54.896,27
Custos e Perdas Extraordinários										-7.473,74					-7.473,74
Imposto sobre o rendimento do exercício														-6.023,27	-6.023,27
Vendas	6.881.799,60														6.881.799,60
Prestações de Serviços	42.855,00														42.855,00
Variação da Produção			295.722,68												295.722,68
Proveitos Suplementares									8.291,70						8.291,70
Subsídios à Exploração		30.550,00													30.550,00
Proveitos e Ganhos Financeiros									26.379,13			22.528,12			48.907,25
Proveitos e Ganhos Extraordinários									15.964,31						15.964,31
<b>TOTAL</b>	<b>6.924.654,60</b>	<b>30.550,00</b>	<b>295.722,68</b>	<b>-3.484.476,00</b>	<b>-2.049.735,21</b>	<b>1.250.114,73</b>	<b>-41.081,89</b>	<b>-5.037,23</b>	<b>50.635,14</b>	<b>-52.858,23</b>	<b>-315.184,00</b>	<b>22.528,12</b>	<b>-54.896,27</b>	<b>-6.023,27</b>	<b>64.683,71</b>

**Anexo 6 - Balanço de Abertura – SNC**

Valores em euros

BALANÇO	Observ.	01-Jan-10		
		SNC	Ajustam	POC
<b>ACTIVO</b>				
<b>Activo não corrente</b>				
Activos fixos tangíveis		1.314.100,14		1.314.100,14
Activos intangíveis		595,08	-10.852,53	11.447,61
Outros Activos financeiros		12.498,80		12.498,80
		1.327.194,02	-10.852,53	1.338.046,55
<b>Activo corrente</b>				
Inventários		1.362.933,89		1.362.933,89
Clientes		1.323.410,95		1.323.410,95
Estado e outros entes públicos		127.781,02		127.781,02
Accionistas/sócios		85.000,00		85.000,00
Outras contas a receber		10.867,66		10.867,66
Diferimentos		47.630,33		47.630,33
Activos financeiros detidos para negociação		38.798,47		38.798,47
Caixa e depósitos bancários		241.335,00		241.335,00
		3.237.757,32	0,00	3.237.757,32
<b>TOTAL DO ACTIVO</b>		4.564.951,34	-10.852,53	4.575.803,87

NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Valores em euros

<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>	<b>SNC</b>	<b>Ajustam</b>	<b>POC</b>
<b>Capital próprio</b>			
Capital realizado	800.000,00		800.000,00
Reservas legais	58.272,48		58.272,48
Resultados transitados	572.253,75	248.700,61	323.553,14
Excedentes de revalorização	0,00	-261.599,15	261.599,15
Outras variações no Capital Próprio	3.363,64	3.363,64	
	1.433.890,02	-9.534,75	1.443.424,77
Resultado líquido do período	64.684,10	2.045,86	62.638,24
	1.498.574,12	-7.488,89	1.506.063,01
<b>TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO</b>	1.498.574,12	-7.488,89	1.506.063,01
<b>Passivo não corrente</b>			
Financiamentos obtidos	909.183,75	7.398,00	901.785,75
Outras contas a pagar	0,00	-7.398,00	7.398,00
	909.183,75	0,00	909.183,75
<b>Passivo corrente</b>			
Fornecedores	1.204.312,36	12.006,73	1.192.305,63
Estado e outros entes públicos	53.714,68		53.714,68
Financiamentos obtidos	614.799,83	22.326,95	592.472,88
Outras contas a pagar	284.366,60	-34.333,68	318.700,28
Diferimentos	0,00	-3.363,64	3.363,64
	2.157.193,47	-3.363,64	2.160.557,11
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	3.066.377,22	-3.363,64	3.069.740,86
<b>TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO</b>	4.564.951,34	-10.852,53	4.575.803,87

**Anexo 7 – Demonstração dos Resultados – SNC**

Valores em euros

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS	Observ.	31-Dez-09		
		SNC	Ajustam	POC
Vendas e serviços prestados		6.924.655,40		6.924.655,40
Subsídios à exploração		30.550,00		30.550,00
Ganhos imputados de subsidiárias, associadas e empr. conjuntos		0,00		
Perdas imputadas de subsidiárias, associadas e empr. conjuntos		0,00		
Variação nos inventários da produção		295.722,68		295.722,68
Trabalhos para a própria entidade		0,00		
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-3.484.476,00		-3.484.476,00
Fornecimentos e serviços externos		-2.049.735,21		-2.049.735,21
Gastos com pessoal		-1.250.114,73		-1.250.114,73
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		0,00		
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		0,00		
Provisões (aumentos/reduções)		-41.081,89		-41.081,89
Imparidade de invest. não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		0,00		
Aumentos/reduções de justo valor		-5.037,23		-5.037,23
Outros rendimentos e ganhos		50.635,14	26.379,13	24.256,01
Outros gastos e perdas		-52.858,23		-52.858,23
<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>		<b>418.259,93</b>	<b>26.379,13</b>	<b>391.880,80</b>
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		-315.184,41	2.045,86	-317.230,27
Imparidade de Activos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)				
<b>Resultado operacional antes de gastos de financiamento e impostos</b>		<b>103.075,52</b>	<b>28.424,99</b>	<b>74.650,53</b>
Juros e outros rendimentos similares obtidos		22.528,12	-26.379,13	48.907,25
Juros e gastos similares suportados		-54.896,27		-54.896,27
<b>Resultado antes de Impostos</b>		<b>70.707,37</b>	<b>2.045,86</b>	<b>68.661,51</b>
Imposto sobre o rendimento do período		-6.023,27		-6.023,27
<b>Resultado líquido do período</b>		<b>64.684,10</b>	<b>2.045,86</b>	<b>62.638,24</b>

## Anexo 8 – Demonstração dos Fluxos de Caixa – SNC

DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA	Observ.	Valores em euros		
		31-Dez-09		
		SNC	Ajustam	POC
<b>Fluxos de caixa das actividades operacionais - método directo</b>				
Recebimentos de clientes		7.011.581		7.011.581
Pagamentos a fornecedores		-7.166.927		-7.166.927
Pagamentos ao pessoal		-1.098.086		-1.098.086
Caixa gerada pelas operações		-1.253.432	0	-1.253.432
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-1.509		-1.509
Outros recebimentos/pagamentos		672.954		668.227
Pagamento/recebimento de rubricas extraordinárias			4.726	4.726
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		-581.987	4.726	-581.987
<b>Fluxos de caixa das actividades de investimento</b>				
Pagamentos respeitantes a:				
Activos fixos tangíveis		-405.746		-405.746
Activos intangíveis		-683		-683
Investimentos financeiros		-10.000		-10.000
Outros Activos				
Recebimentos provenientes de:				
Activos fixos tangíveis		1.462		1.462
Activos intangíveis				
Investimentos financeiros				
Accionistas / Sócios		15.000		15.000
Outros Activos				
Subsídios ao investimento				
Juros e rendimentos similares		23.875		23.875
Dividendos				
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		-376.093	0	-376.093
<b>Fluxos de caixa das actividades de financiamento</b>				
Recebimentos provenientes de:				
Financiamentos obtidos		3.729.509		3.729.509
Realizações de capital e outros instrumentos de Capital Próprio				
Cobertura de prejuízos				
Doações				
Outras operações de financiamento				
Pagamentos respeitantes a:				
Financiamentos obtidos		-2.721.407		-2.721.407
Juros e gastos similares		-49.814		-49.814
Dividendos				
Reduções de capital e de outros instrumentos de Capital Próprio				
Outras operações de financiamento				
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		958.288	0	958.288
<b>Variações de caixa e seus equivalentes (1+2+3)</b>		208	4.726	208
Efeito das diferenças de câmbio				
Efeito das variações de justo valor		-18.147	-18.147	
Caixa e seus equivalentes no início do período		275.386		275.386
Caixa e seus equivalentes no fim do período		257.446	-18.147	275.593

## Anexo 9 – Demonstração das alterações no Capital Próprio – SNC

Valores em euros

DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO	Observ.	Capital Próprio atribuído aos detentores do capital da empresa-mãe							Interesses minoritários	Total do Capital Próprio
		Capital realizado	Reservas legais	Resultados transitados	Excedentes de revalorização	Outras variações no Cap. Prop	Resultado líquido do período	Total		
<b>Posição em 01 Jan 09</b>	1	800.000,00	53.305,92	398.519,70	261.599,15		0,00	1.513.424,77		1.513.424,77
<b>Alterações no período</b>										
Primeira adopção do referencial contabilístico				248.700,61	-261.599,00	3.363,64		-9.534,75		-9.534,75
Alterações de políticas contabilísticas								0,00		0,00
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras								0,00		0,00
Realização do excedente de revalorização de Activos fixos tangíveis e intangíveis										0,00
Excedentes de revalorização de Activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações								0,00		0,00
Ajustamentos em Impostos Diferidos								0,00		0,00
Outras alterações reconhecidas no Capital Próprio			4.966,56	-74.966,56			0,00	-70.000,00		-70.000,00
	2	0,00	4.966,56	173.734,05	-261.599,00	3.363,64	0,00	-79.534,75	0,00	-79.534,75
<b>Resultado líquido do período</b>	3						64.684,10	64.684,10		64.684,10
<b>Resultado integral</b>	4 = 2 + 3						64.684,10	-14.850,65	0,00	-14.850,65
<b>Operações com detentores de capital no período</b>										
Realização de capital								0,00		0,00
Realizações de prémios de emissão								0,00		0,00
Distribuições								0,00		0,00
Entradas para cobertura de perdas								0,00		0,00
Outras operações								0,00		0,00
	5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Posição em 31 Dez 09</b>	5	800.000,00	58.272,48	572.253,75	0,15	3.363,64	64.684,10	1.498.574,12	0,00	1.498.574,12

## Anexo 10 – Papel de trabalho de Auditoria

CLIENTE: \_\_\_\_\_ ROC \_\_\_\_\_

EXERCÍCIO: \_\_\_\_\_ ASSISTENTE: \_\_\_\_\_

### PLANO GERAL DA REVISÃO

#### Políticas contabilísticas adoptadas e suas alterações:

##### a) Activos Intangíveis:

###### **Política Contabilística:**

Os Activos Intangíveis são registados inicialmente pelo custo. A mensuração subsequente dos Activos Intangíveis assenta no modelo do custo deduzido de amortizações e perdas por imparidade acumuladas. As amortizações são calculadas, após o momento em que o bem se encontra em condições de ser utilizado, de acordo com método da linha recta, em conformidade com o período de vida útil estimado para cada grupo de bens, tendo em conta a estimativa de valor residual. As vidas úteis e método de amortização dos vários Activos Intangíveis são revistos anualmente. O efeito de alguma alteração a estas estimativas é reconhecido na Demonstração dos Resultados prospectivamente.

###### **Trabalho a realizar:**

Teste aos Intangíveis registados verificando que os mesmos cumprem os requisitos da NCRF 6 – Activos Intangíveis;

##### b) Activos Tangíveis:

###### **Política Contabilística:**

Os Activos fixos tangíveis adquiridos até data de transição para o SNC encontram-se registados ao custo considerado, que corresponde ao seu custo de aquisição, ou ao justo valor calculado com base em avaliações efectuadas por perito independente, deduzido das correspondentes depreciações acumuladas. Os Activos fixos tangíveis adquiridos após essa data são inicialmente registados ao custo de aquisição, o qual inclui o custo de compra e quaisquer custos directamente atribuíveis às actividades necessárias para colocar os Activos na localização e condição necessárias para operarem da forma pretendida. Os Activos adquiridos por meio de subsídios do governo são reconhecidos pelo custo. A mensuração subsequente dos Activos Fixos Tangíveis assenta no modelo do custo deduzido de depreciações e perdas por imparidade acumuladas. As depreciações são calculadas, após o momento em que o bem se encontra em condições de ser utilizado, de acordo com método da linha recta, em conformidade com o período de vida útil estimado para cada grupo de bens, tendo em conta a estimativa de valor residual.

###### **Trabalho a realizar:**

Confronto das políticas contabilísticas com o Mapa 32.1 e lançamentos subsequentes.

CLIENTE: \_\_\_\_\_ ROC \_\_\_\_\_

EXERCÍCIO: 2010

ASSISTENTE: \_\_\_\_\_

## PLANO GERAL DA REVISÃO

### c) Instrumentos Financeiros:

#### **Política Contabilística:**

Os Activos e os Passivos financeiros são reconhecidos no Balanço quando a empresa se torna parte das correspondentes disposições contratuais. As dívidas de clientes e de outros terceiros, incluindo empréstimos concedidos, encontram-se registadas pelo seu valor nominal (método do custo) deduzido de eventuais perdas de imparidade. As perdas de imparidade correspondem à diferença entre a quantia inicialmente registada e o seu valor recuperável. As contas a pagar, incluindo empréstimos de financiamento, encontram-se registadas pelo seu valor nominal (método do custo). Os montantes incluídos na rubrica de caixa e seus equivalentes correspondem aos valores em caixa, depósitos bancários e outros instrumentos financeiros que possam ser imediatamente mobilizáveis com risco insignificante de alteração de valor. Os valores em caixa e depósitos bancários são registados ao custo. Os outros instrumentos financeiros incluem investimentos financeiros detidos para negociação, mensurados ao justo valor por referência à cotação verificada na data do Balanço. As variações do justo valor e as perdas/reversões por imparidade são reconhecidas por resultados dos períodos em que ocorram. Os instrumentos de Capital Próprio da sociedade são reconhecidos no Capital Próprio, pelo método do custo, aquando da emissão de tais instrumentos e os subscritores fiquem obrigados a pagar dinheiro ou entregar qualquer outro recurso em troca dos referidos instrumentos de Capital Próprio.

#### **Trabalho a realizar:**

Verificação e confrontação dos valores escriturados e das cotações de mercado.

### d) Disponibilidades, dívidas de e a terceiros:

#### **Política Contabilística:**

Os registos nas diversas rubricas da Demonstração dos Fluxos de Caixa correspondem efectivamente aos recebimentos/pagamentos observados, sendo registados numa base bruta. Os recebimentos de clientes e os pagamentos a fornecedores e outros englobam IVA e outros impostos e taxas liquidados nas transacções realizadas. Os pagamentos ao pessoal não incluem encargos devidos pela própria sociedade, os quais são registados em outros recebimentos/pagamentos operacionais. Os fluxos de caixa resultantes de transacções em moeda estrangeira são registados à taxa de câmbio da data do fluxo de caixa. Os ganhos e as perdas não realizados provenientes de alterações de taxas de câmbio de moeda estrangeira, bem como de variações de justo valor, são relatados separadamente na Demonstração dos Fluxos de Caixa, a fim de reconciliar os valores iniciais e final de caixa e equivalentes. Os pagamentos ou recebimentos relacionados com impostos sobre o rendimento da sociedade são apresentados como actividade operacional. Para efeitos da Demonstração dos Fluxos de Caixa, a rubrica de caixa e seus equivalentes compreende também os descobertos bancários que não sejam considerados financiamentos. Os montantes incluídos na rubrica de caixa e seus equivalentes correspondem aos valores em caixa, depósitos bancários e outros instrumentos financeiros que possam ser imediatamente mobilizáveis com risco insignificante de alteração de valor.

CLIENTE: \_\_\_\_\_ ROC \_\_\_\_\_

EXERCÍCIO: 2010

ASSISTENTE: \_\_\_\_\_

## PLANO GERAL DA REVISÃO

**Trabalho a realizar:**

Verificação reconciliações bancárias, titularidade das contas e circularização de saldos.

**e) Acréscimos e Diferimentos:**

**Política Contabilística:**

Os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.

**Trabalho a realizar:**

Verificação da correcta aplicação

**f) Reconhecimento de Rendimentos e de Gastos:**

**Política Contabilística:**

O rédito é mensurado pelo justo valor da contraprestação recebida ou a receber, sem consideração dos efeitos de impostos dedutíveis, desde que o seu montante possa ser mensurado com fiabilidade e for provável que benefícios económicos futuros associados à transacção fluam para a entidade, com as especificações, mais relevantes. Os gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de Activos ou na incorrência de Passivos que resultem em diminuições do Capital Próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no Capital Próprio; são classificados como gastos ordinários (quando resultam do decurso da actividade ordinária da entidade) ou perdas.

**Trabalho a realizar:**

Averiguação dos documentos seleccionando por amostragem.

## Anexo 11 – Inquérito realizado

### **INQUÉRITO - NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro**

Este questionário insere-se no âmbito da dissertação de Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, subordinada ao tema "NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro" e destina-se a ser preenchido por Técnicos Oficiais de Contas.

O objectivo deste questionário é de averiguar a importância da NCRF 3 no processo de transição, identificando as decisões tomadas pelos Técnicos Oficiais de Contas, no que diz respeito a algumas questões práticas decorrentes da NCRF 3.

Todas as informações recolhidas são estritamente confidenciais e destinam-se ao tratamento no âmbito da dissertação atrás mencionada.

Desde já, apresento-lhe os meus agradecimentos pela sua disponibilidade.

Relativamente ao conjunto de informação que preparou, responda às seguintes questões:

\* Required

**1 - No que diz respeito às Despesas de Instalação foram, em todos os casos, desconhecidas as quantias escrituradas no balanço, à data de transição? \***

Sim

Não

**2 - Algum dos itens registados em POC como "Investigação e Desenvolvimento" cumpriam os requisitos para ser qualificado como Activo Intangível? \***

Sim

Não

**3 - Utilizou, em alguma entidade, a isenção prevista na NCRF 3 no que diz respeito à aplicação retrospectiva da contabilização dos benefícios dos empregados? \***

Sim

Não

**4 - Aproveitou a entrada em vigor do SNC para alterar alguma política contabilística? \***

Sim

Não

Se respondeu sim, indique uma.

**5 - Foi necessário efectuar alguma remensuração ao Goodwill que estava contabilizado em POC? \***

Sim

Não

Se respondeu sim, indique o novo método utilizado

6 - Indique, em média, a variação percentual ocorrida no Resultado do Período obtido em POC com o obtido em SNC. \*

0 - 5%    5% - 10%    10% - 15%    15 - 20%    Maior que 20%

7 - Foi reconhecido algum Activo e/ou Passivo por Impostos Diferidos, em resultado dos ajustamentos de transição? (excluindo as entidades que aplicam a NCRF-PE) \*

- Sim  
 Não

8 - Como avalia o impacto da transição no Capital Próprio das entidades? \*

Escala: 1 - Muito Fraco; 2 - Fraco; 3 - Significativo; 4 - Forte; 5 - Muito Forte

1    2    3    4    5

### Perfil

Com o objectivo de caracterização da amostra recolhida, solicito a resposta às seguintes questões:

Idade (em anos) \*

18 - 25    26 - 35    36 - 45    46 - 55    Mais de 55

Habilitações Académicas \*

- Doutoramento  
 Mestrado  
 Licenciatura  
 Bacharelato  
 Ensino Secundário ou equivalente

Experiência Profissional (em anos) \*

1 - 5    6 - 15    16 - 25    26 - 35    Mais de 35

Forma de trabalho \*

- Individual  
 Colectiva