

**O TRATAMENTO DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS NO SNC PROPOSTO: SUA
COMPARAÇÃO COM O POC**

Ana Maria Bandeira

Docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Instituto Superior Politécnico do Porto

Rua Jaime Lopes Amorim, Gab. 431

S. Mamede Infesta

E-mail address: bandeira@iscap.ipp.pt

Benjamim de Sousa

Docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Instituto Superior Politécnico do Porto

Rua D. Afonso Henriques, 2688, Sala Q

Águas Santas - Maia

E-mail address: bsousa@iscap.ipp.pt

Susana Neto

Docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Instituto Superior Politécnico do Porto

Rua Jaime Lopes Amorim, Gab. 327

S. Mamede Infesta

E-mail address: sneto@iscap.ipp.pt

ÁREA CIENTÍFICA: Contabilidade Financeira

ÀREA TEMÁTICA DO CONGRESSO: Normalização contabilística

PALAVRAS-CHAVE: Normalização; Activos fixos tangíveis; propriedades de
investimento; SNC; POC

PORTUGUÊS

O TRATAMENTO DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS NO SNC PROPOSTO: SUA COMPARAÇÃO COM O POC

ABSTRACT

Este artigo compara o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e o Plano Oficial de Contabilidade (POC), no que respeita ao reconhecimento, mensuração e divulgação dos activos fixos tangíveis. Para o efeito, analisou-se os dois normativos e procedeu-se à elaboração de quadros comparativos.

Verificou-se que, de um modo geral, o SNC não se afasta muito do POC, pelo facto deste último nos últimos anos, ter sofrido várias influências anglo-saxónicas, e o SNC baseia-se nas normas internacionais de contabilidade adaptadas pela União Europeia. No entanto, trata-se de um sistema mais complexo do que o POC, contemplando numa só norma, todas as disposições gerais relativamente a esta matéria e remetendo para outras normas o tratamento de situações específicas.

Palavras-chave: Normalização; Activos fixos tangíveis; SNC; POC

Introdução

O novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que visa substituir o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e legislação complementar baseia-se nas Normas Internacionais de Contabilidade e de Relato Financeiro adoptadas na União Europeia. Segundo Lérias (2008) constitui um normativo complexo e diferente do actual, pelo que a transição deve ser realizada com o devido cuidado, isenta de precipitações.

O sistema proposto assenta num modelo baseado em princípios e não em regras, apresentando como componentes as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) e a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro - Pequenas Entidades (NCFR-PE), esta última destinada às pequenas e médias empresas que representam aproximadamente 90% das empresas existentes no nosso país.

No SNC, os activos fixos tangíveis são tratados autonomamente na NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis – que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 16 com a mesma designação. No POC, as disposições relativas aos activos fixos tangíveis, encontram-se essencialmente no capítulo 5 – Critérios de Valorimetria, no capítulo 8 – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados e no capítulo 12 – Notas explicativas.

1. Definições

A NCRF 7 e o POC são coincidentes no que respeita ao conceito de activos fixos tangíveis, apesar de não existir uma correspondência total nos termos utilizados pelos dois normativos. Segundo o SNC os activos fixos tangíveis são designados por

investimentos, enquanto no POC são tratados como imobilizações. Ambos os normativos classificam estes activos na classe 4, embora em contas diferentes.

Assim, relativamente às definições, apresenta-se no quadro seguinte o que os dois normativos contemplam.

Quadro 1 – As definições segundo o SNC-NCRF 7 e o POC

Definições	SNC / NCRF 7	POC
Activos fixos tangíveis	(a) Bens detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e	Imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis, que a empresa utiliza na sua actividade operacional, que não se destinam a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano (capítulo 12).
	(b) que se espera que sejam usados durante mais que um período.	
Custo	É a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção.	Não está definido
Depreciação (amortização)	É a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.	Não está definido *
Justo valor	É a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.	A DC 1 - Tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais - define justo valor como a quantia pela qual um bem/serviço poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance. A DC 13 - Justo Valor - desenvolve o conceito.
Perda por imparidade	É o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.	O conceito de imparidade está contemplado no ponto 5.4.4. do POC. Designada por amortização extraordinária correspondente à diferença entre o valor do activo imobilizado e o valor registado na contabilidade se for de prever que a redução desse valor seja permanente.

* O POC não apresenta uma definição autónoma, mas refere no seu ponto 5.4.1 que, quando os elementos tiverem uma vida útil limitada, ficarão sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período.

Quadro 1 – As definições segundo o SNC-NCRF 7 e o POC (Cont.)

Definições	SNC / NCRF 7	POC
Quantia depreciável	É o custo de um activo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.	Não está definido
Quantia escriturada	É a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.	Não está definido
Quantia recuperável	É a quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.	Não está definido
Valor específico para a entidade	É o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.	Não está definido
Valor residual	É a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.	Não está definido
Vida útil	(a) período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para o uso; ou	Não está definido
	(b) o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.	Não está definido

Relativamente aos bens imóveis que se destinam exclusivamente ao arrendamento são classificados como propriedades de investimento pelo SNC e são regidos pela NCRF 11 - Propriedades de investimento, só devendo ser aplicada a NCRF 7, enquanto a propriedade estiver em construção ou quando houver uma utilização mista da propriedade (uma parte para arrendar e outra afecta à actividade operacional) e não for possível vender as partes em separado. Já o POC refere expressamente que os imóveis

que não estejam afectos à actividade operacional, devem ser considerados investimentos financeiros e não como imobilizações corpóreas (nota explicativa à conta 414).

2. O reconhecimento dos activos fixos tangíveis

Nesta secção analisa-se como o SNC e o POC procedem em termos de reconhecimento de um activo fixo tangível. Assim, no Quadro 2 apresenta-se a comparação entre os dois normativos.

Quadro 2 – O reconhecimento dos activos fixos tangíveis segundo o SNC-NCRF 7 e o POC

Reconhecimento	SNC – NCRF 7	POC
Princípio de reconhecimento	O custo de bem de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se: (a) For provável que benefícios económicos futuros associados ao bem fluam para a empresa; e (b) Puder ser mensurado fielmente.	Devem ser reconhecidos como imobilizações os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa (capítulo 12).
Podem ser considerados no activo por uma só quantidade e quantia fixa os bens que no seu conjunto satisfaçam as seguintes condições:	(a) Sejam renovados frequentemente; (b) representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade; (c) tenham uma vida útil não superior a 3 anos.	(a) Sejam frequentemente renovados; (b) representem um valor global de reduzida importância para a empresa; c) não haja variação sensível na sua quantidade, no seu valor e na sua composição (capítulo 5).
Custos iniciais	A aquisição de um bem ou serviço adquirido por razões de segurança ou ambientais, embora não aumentando directamente os benefícios económicos futuros, pode ser necessária para que a entidade obtenha benefícios económicos futuros dos seus outros activos. Apresenta como exemplo o caso da indústria química.	No caso do equipamento básico refere os gastos adicionais com a adaptação de maquinaria e de instalações ao desempenho das actividades da própria empresa.
Custos subsequentes	(a) Os custos com a assistência diária (mão-de-obra, consumíveis e pequenas peças) de um bem devem ser reconhecidos nos resultados como incorridos em "reparações e manutenção".	a) Os bens e serviços destinados à manutenção dos elementos do activo imobilizado e que não provoquem um aumento do seu custo ou da sua vida útil são reconhecidos nos resultados do exercício em "conservação e reparação".

	(b) Estes custos subsequentes podem ser reconhecidos no respectivo item do activo tangível se os critérios de reconhecimento forem cumpridos.	b) As benfeitorias e as grandes reparações são reconhecidas no custo do respectivo imobilizado (capítulo 12).
--	---	---

Relativamente ao reconhecimento dos activos tangíveis, quer o SNC quer o POC, dão ênfase à continuidade ou permanência dos bens. O SNC, refere nas notas de enquadramento à classe 4 – Investimentos, que esta classe inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa. No entanto, a NCRF 7, ao transpor a NIC 16, considera que só se deve reconhecer como activo fixo tangível, aqueles bens que tenham associado a probabilidade de benefícios económicos futuros fluírem para a empresa, e que sejam mensurados com fiabilidade (aplicação da definição de activo), enquanto o POC exige que estes estejam afectos à actividade operacional da empresa.

Quanto à possibilidade de um conjunto de bens serem considerados no activo por uma só quantidade e quantia fixa, os dois normativos são unânimes em permiti-lo, desde que os bens no seu conjunto, satisfaçam as condições acima referidas.

Quanto ao tratamento dos custos subsequentes, há uma coincidência entre os dois normativos, considerando que estes podem ser registados como custo do exercício ou capitalizados, consoante se trate de meros custos de conservação ou não.

3. Mensuração

Segundo a Estrutura Conceptual do SNC, mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias, pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados.

O Quadro 3 apresenta a base de mensuração segundo os dois normativos.

Quadro 3 – Base de mensuração segundo o SNC-NCRF 7 e o POC

Mensuração	SNC – NCRF 7	POC
No reconhecimento	Deve ser mensurado pelo seu custo.	Deve ser valorizado pelo custo de aquisição ou de produção.

A principal base de mensuração dos activos fixos tangíveis, dos dois normativos, assenta no custo histórico. De acordo com o disposto no capítulo 5 do POC, o activo imobilizado deve ser valorizado ao custo histórico ou de produção, i.e., de acordo com o princípio do custo histórico, segundo o qual qualquer um deles deve ser expresso em unidades monetárias constantes ou a unidades monetárias correntes. Para o SNC o custo histórico é considerado numa das diferentes bases de mensuração, em que “*Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição.*” SNC (2008). A NCRF 7 refere ainda que, a base de mensuração geralmente adoptada é a do custo histórico, podendo ser no entanto, combinada com outras bases de mensuração.

3.1. Elementos do custo

O custo de um activo fixo tangível, compreende vários tipos de elementos como se verifica no quadro seguinte.

Quadro 4 – Elementos do custo segundo o SNC-NCRF 7 e o POC

Mensuração	SNC	POC
Elementos do custo	<p>O custo de um item do activo tangível compreende:</p> <p>a) o preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;</p> <p>b) quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;</p> <p>c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado.</p>	<p>O custo de aquisição e de produção compreende:</p> <p>a) custo de aquisição: soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para colocar o bem no seu estado e local actual.</p> <p>b) custo de produção: soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para produzir e colocar o bem no estado e local em que se encontra. (capítulo 5).</p>

Os elementos que integram o custo segundo a NCRF 7 e o POC, são praticamente coincidentes, uma vez que ambos os normativos consideram que, o custo de aquisição ou preço de compra, inclui o somatório das despesas necessárias para colocar o activo em condições de funcionar, só as despesas com a remoção do item não são referidas expressamente no POC.

O normativo mais recente apresenta vários exemplos de custos directamente atribuíveis, tais como:

- a) custos de benefícios de empregados decorrentes da construção ou aquisição de um bem;
- b) custos de preparação do local;
- c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- d) custos de instalação e montagem;
- e) custos de testar se o bem funciona correctamente;
- f) honorários.

Embora o POC não seja muito exaustivo na exemplificação de custos atribuíveis, podemos considerar que estes estão implícitos na sua definição.

Relativamente aos custos que não devem ser considerados na mensuração de um activo fixo tangível a NCRF 7 apresenta os seguintes exemplos:

- a) custos de abertura de novas instalações;*
- b) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);*
- c) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);*
- d) custos de administração e outros custos gerais. SNC (2007)*

A este propósito o POC considera que os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção. O POC, no entanto, abre uma excepção quanto a aos custos financeiros, admitindo que os juros suportados para financiamento de imobilizações possam ser imputados, mas somente enquanto estas estiverem em curso. Também o SNC na NCRF 10 - Custos de empréstimos obtidos preconiza o mesmo tratamento.

3.2. Mensuração do custo

Segundo a NCRF 7 o custo de um activo fixo tangível, é o equivalente ao preço em numerário à data do reconhecimento. O POC não faz referência ao que se deve entender por equivalente de um custo de um activo fixo tangível.

A forma mais habitual de uma empresa adquirir imobilizado corpóreo é a título oneroso, neste caso os dois normativos consideram que a mensuração do custo deverá ser efectuada ao custo histórico, tendo em conta todos os aspectos relacionados com a mensuração inicial analisados nas secções anteriores.

Porém, existem determinadas operações específicas e para as quais os dois normativos apresentam as seguintes soluções.

3.2.1. Activo fixo tangível construído pela própria empresa

Quando se trata de elementos construídos pela própria empresa, o tratamento a dar, de acordo com os dois normativos, apresenta-se no Quadro 5.

Quadro 5 – Elementos construídos pela própria empresa segundo SNC e o POC

Mensuração	SNC-NCRF 7	POC
Custo de um activo construído pela própria empresa	a) determina-se o custo usando os mesmos princípios relativos a um activo adquirido;	Custo de produção do bem.

	b) no caso da empresa produzir bens idênticos para venda o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (NCRF 18 - Inventários).	
--	--	--

O POC e o SNC são coincidentes relativamente aos trabalhos para a própria empresa no que diz respeito à sua mensuração.

3.2.2. Aquisição a título gratuito (por doação)

A NCRF 7 não refere a mensuração do custo de um activo fixo tangível adquirido a título gratuito.

O POC contempla este tipo de operações na DC 2 – Contabilização pelo donatário de activos transmitidos a título gratuito – segundo a qual *“devem constar no activo das empresas, de acordo com a classificação do plano oficial de contabilidade, todos os activos detidos, adquiridos quer a título oneroso quer a título gratuito. Estes últimos serão valorizados, no estado e local onde se encontrem, pelo justo valor (...) Neste caso a dotações têm como contrapartida a conta 576 – Reservas/doações”*

3.2.3. Aquisição por troca

Os dois normativos são coincidentes, i.e., a mensuração do custo deve ser efectuada pelo justo valor (de acordo com a NCRF 7 e com a DC 2 – Contabilização pelo donatário de activos transmitidos a título gratuito).

3.2.4. Locações

O custo de um bem em locação financeira, é determinado de acordo com a NCRF 9 - Locações. No POC, o custo de um bem nestas circunstâncias, é determinado com base na DC 25 - Locações.

O POC refere-se às locações no capítulo 12, nas notas explicativas às contas de imobilizações corpóreas, *fornecimentos e serviços externos – rendas e alugueres*, e no capítulo 8, nas notas ao Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, mais propriamente na nota 15. A DC 25, cujo objectivo é complementar o POC, apresenta os conceitos de locação, de locação financeira e de locação operacional e indicando ainda que o tratamento contabilístico das locações, deve atender ao princípio da substância sobre a forma.

Quanto à locação financeira e operacional, os dois normativos não diferem, classificando-se do seguinte forma:

Quadro 6 – Classificação da locação financeira segundo o SNC e o POC

Locações	SNC-NCRF 9	POC-DC 25
Classificação	Locação financeira – é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.	Locação financeira – é uma locação em que, em substância, o locador transfere para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à detenção de um dado activo, independentemente de o título de propriedade poder ou não vir a ser transferido.
	Locação operacional - é uma locação que não seja uma locação financeira.	Locação operacional – é uma locação que não seja de considerar financeira.

Ou seja, para os dois normativos a locação financeira distingue-se da locação operacional por transferir todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do activo.

Segundo a NCRF 9, a classificação das locações depende da substância da transacção e não da forma do contrato. Por sua vez a DC 25, também considera que para a classificação contabilística de uma locação financeira ou operacional, é relevante a substância da transacção independentemente da sua forma legal.¹

Relativamente ao modo de contabilização nos dois normativos, segue os mesmos procedimentos, como se pode verificar no quadro a seguir apresentado.

Quadro 7 – A contabilização da locação financeira segundo o SNC e o POC

Locação financeira	SNC-NCRF 9	POC-DC 25
Reconhecimento inicial	Activo	Activo (de acordo com o princípio da substância sobre a forma)
Mensuração subsequente	Gastos e perdas	Encargos financeiros
	Redução do passivo	Redução do passivo

Quanto à contabilização da locação operacional, também os dois normativos seguem o mesmo procedimento:

- SNC-NCRF 9 - Gasto do exercício na subconta 6261 - *Rendas e alugueres*;
- POC-DC 25 - Custo do exercício na subconta 62219 - *Rendas e alugueres*

¹ Segundo a estrutura conceptual do SNC a substância sobre a forma é considerada uma característica qualitativa da informação financeira.

Analisadas as várias situações, referentes à mensuração inicial dos activos fixos tangíveis nos dois normativos contabilísticos, passamos a analisar na secção seguinte, a mensuração após o reconhecimento desses activos.

4. A mensuração após o reconhecimento

Segundo o SNC uma entidade deve, relativamente a cada classe inteira de activos fixos tangíveis, adoptar como sua política contabilística, um dos seguintes modelos:

- Modelo de custo – em que um item do activo fixo tangível, será escriturado pelo seu custo, deduzido das depreciações acumuladas e de eventuais perdas por imparidade;
- Modelo de revalorização – em que um item do activo fixo tangível, será escriturado pelo seu justo valor à data da revalorização, deduzido das depreciações acumuladas e de eventuais perdas por imparidade subsequentes.

Também no normativo actual, embora o POC adopte o modelo de custo como regra geral, considerando que o activo imobilizado deva ser registado pelo custo de aquisição ou de produção, e sujeito a uma amortização sistemática e a eventuais amortizações extraordinárias, podemos considerar que o modelo de revalorização está previsto na DC 16 – Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis. Considerando também que a reavaliação, deva abranger todos os elementos pertencentes a um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes.

4.1. A revalorização ou reavaliação

A terminologia relativamente a esta matéria adoptada pelo SNC, é a de revalorização, o que significa voltar a valorizar algo, enquanto no POC e a DC 16 – Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis - é tratado por reavaliação. Dois termos que neste contexto significam o mesmo.

No quadro 8 apresenta-se as principais características do modelo de revalorização do SNC, e compara-se com o que está contemplado sobre o assunto na DC 16.

Quadro 8 – Modelo de revalorização

Mensuração após o reconhecimento	SNC – NCRF 7	POC – DC 16
Base da revalorização:	O justo valor	- Poder aquisitivo da moeda: - índices de preços; - “coeficientes de desvalorização monetária” - Justo valor.
Determinação do justo valor:	Terrenos e edifícios - avaliação normalmente realizada por avaliadores qualificados; Instalações e equipamentos - valor de mercado;	Terrenos e edifícios - valores de avaliação com referência aos valores correntes do mercado; Instalações e equipamentos - custo de reposição

	Bens muito específicos - abordagem pelo rendimento ou custo de reposição depreciado.	(Remissão para a DC 13 - Conceito de justo valor)
Procedimentos na primeira revalorização	- Ajustar a quantia bruta do activo e proporcionalmente ajustar a depreciação acumulada à data da revalorização. Método muito utilizado quando a revalorização for efectuada por meio de aplicação de um índice ao seu custo de reposição depreciado.	Se for baseada na variação do poder aquisitivo da moeda: Substitui-se a quantia bruta pela quantia reavaliada e ajusta-se proporcionalmente as amortizações acumuladas.
	- Eliminar a depreciação acumulada até à data, reexpressando a quantia líquida para a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes usado para edifícios.	Se for baseada no justo valor estão previstos dois métodos: - Do custo de reposição depreciado: Em que se substitui a quantia bruta pelo custo de reposição, ajustando-se proporcionalmente as amortizações acumuladas. - Do valor corrente do mercado: Em que a quantia líquida do activo é substituída pelo valor corrente do mercado. Este método é geralmente aplicado a edifícios e terrenos.
	- Se a quantia escriturada for aumentada, esse aumento deve ser reflectido directamente nos capitais próprios numa conta com o título de excedentes de revalorização; - Se a quantia escriturada for diminuída, essa diminuição será reconhecida nos resultados.	Considerando que a reavaliação significa ajustar, geralmente por acréscimo, a quantia assentada do mesmo, dará origem a um excedente a inscrever no capital próprio. Se a reavaliação não tiver suporte legal, dando lugar às designadas “reavaliações livres”, deverá utilizar-se uma subconta específica no âmbito da conta 56- Reservas de reavaliação que poderá ter a designação de “Outros excedentes”.

No que concerne à base de revalorização, a DC 16 prevê, além do justo valor, o poder aquisitivo da moeda, enquanto o SNC só admite o justo valor. A DC 16 contempla aliás duas possibilidades (índices de preços e de “coeficientes de desvalorização monetária”) para contemplar também as reavaliações ao abrigo de diplomas fiscais, distinguindo-as das designadas “reavaliações livres”. Já o SNC não faz qualquer referência a esses diplomas.

Quanto à relevação da revalorização, ambos prevêem duas possibilidades, em que as depreciações acumuladas tanto podem ser ajustadas como eliminadas, passando o bem a figurar pelo seu valor líquido, este último geralmente aplicado a edifícios.

Após a revalorização de um activo fixo tangível deveremos adoptar os procedimentos apresentados no seguinte quadro.

Quadro 9 – Procedimentos subsequentes

Mensuração após o reconhecimento	SNC – NCRF 7	POC – DC 16
Frequência da revisão do justo valor	As revalorizações devem ser feitas regularmente para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.	Em cada período contabilístico deve proceder-se de novo ao cálculo do excedente e à diferença para a quantia assentada, quando for materialmente relevante.
Revisões subsequentes	Se positiva deve, ser acrescentada ao excedente de revalorização, a não ser que anteriormente tenha havido um reconhecimento de um decréscimo reflectido nos resultados; Em caso afirmativo esse aumento deverá ser reconhecido directamente nos resultados até ao ponto em que haja reversão do efeito anteriormente considerado;	Se positiva, será acrescentada ao excedente reconhecido anteriormente;
	Se negativa, a diminuição deve ser debitada directamente no capital próprio até saldar o excedente de revalorização, sendo o remanescente reconhecido nos resultados. O excedente de revalorização pode ser transferido na sua totalidade, directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido; ou essa transferência pode ir ser realizada ao longo do tempo, enquanto o bem estiver a ser utilizado pela entidade. Nesse caso a quantia a transferir deverá corresponder à diferença entre a depreciação actual e a original.	Se negativa, será diminuída ao excedente, desde que não o ultrapasse; em caso afirmativo, a diminuição remanescente é de considerar como perda extraordinária do período contabilístico. O excedente obtido do processo de reavaliação só se considera realizado, pelo uso ou pela alienação. A realização implica a sua transferência para a conta 59Y “Resultados transitados - regularização de excedentes”: - Se houver realização total, o excedente deve ser transferido na totalidade; - Se houver realização parcial, a quantia a transferir é a diferença entre a amortização actual e a original.
Realização do excedente		

Ambos os normativos, consideram que a revalorização não pode ser realizada de forma selectiva e discricionária, exigindo que todos os itens de uma classe, sejam simultaneamente revalorizados e sujeitos a uma revisão sistemática. No entanto, o SNC prevê a possibilidade de estabelecer a revalorização, numa base rotativa para uma classe de activos.

Quanto à realização do excedente, o SNC prevê que este possa ser efectuado de uma só vez quando o bem for desreconhecido, enquanto o DC 16, impõe que a realização parcial seja sempre reconhecida.

A realização do excedente não poderá nunca afectar os resultados do período. Quanto a esta matéria o SNC refere que:

“As transferências do excedente de revalorização para resultados retidos não são feitas por via de resultados.”

Já na DC 16, ao prescrever o procedimento de transferência para resultados transitados, quando há realização total, acrescenta:

“ (...), não sendo em caso algum, de considerar como proveito no âmbito da demonstração de resultados do período.”

Ainda no que concerne à regularização do excedente, a DC 16 critica a disposição fiscal que impõe a sua estrita utilização para aumento de capital ou cobertura de prejuízos, pois considera que através da realização e da conseqüente transferência para resultados transitados, esta poderá ter diversas aplicações.

4.2. Depreciação

Relativamente à depreciação dos activos fixos tangíveis, o tratamento previsto na NCRF 7 assenta no conceito de vida útil tal como preconiza a NIC 16. O POC não apresenta quaisquer métodos de amortização e a maior parte das empresas, amortizam os seus activos com base na legislação fiscal (Decreto Regulamentar 2/90).

Quadro 10 – Modelo de revalorização

Mensuração após o reconhecimento	SNC – NCRF 7	POC
Depreciação	O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de outro activo.	Os activos fixos tangíveis que tiverem uma vida útil limitada ficam sujeitas a uma amortização sistemática durante esse período.
Quantia depreciável	A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.	Não está definido
	A quantia depreciável de um activo é determinada após a dedução do seu valor residual.	
Período de depreciação	A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.é., quanto estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida.	Não está definido

	São considerados na determinação da vida útil de um activo: o uso esperado do activo; desgaste normal esperado; obsolescência técnica ou comercial e os limites legais.	
	A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade do activo para a entidade.	
Métodos	Método da linha recta - débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar;	Não estão definidos
	Método do saldo decrescente - débito decrescente durante a vida útil do bem;	
	Método das unidades de produção - débito baseado no uso ou produção esperados.	

Como se constata no Quadro 10, o actual normativo em vigor, é praticamente omissivo quanto à depreciação do activo fixo tangível.

4.3. Imparidade

O SNC tem a NCRF 12 intitulada de Imparidade de Activos, cujo objectivo é o de prescrever os procedimentos a adoptar por uma entidade, de modo a assegurar que um activo, não esteja registado no balanço por um valor superior ao seu valor recuperável. O valor recuperável será o maior entre o justo valor (valor de mercado) deduzido dos custos associados à venda, e o valor de uso (valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil). A NCRF 12 transpõe para o ordenamento contabilístico português a NIC 36 – Imparidade de activos.

No Quadro 11 apresenta-se uma breve análise comparativa entre os dois normativos.

Quadro 11 – A imparidade segundo o SNC e o POC

Imparidade	SNC - NCRF 12	POC
Imparidade	Se o valor recuperável do activo for inferior à sua quantia registada, deve-se reconhecer uma perda por imparidade	Quando, à data do balanço, alguns activos fixos tangíveis tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente (sub capítulo 5.4.4).

A NCRF 7 refere ainda que a compensação por imparidade, ou seja, a “*compensação por parte de terceiros por bens do activo fixo que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos deve ser incluída nos resultados quando a compensação se tornar recebível*”.

5. Desreconhecimento

As reduções do activo fixo tangível, podem ser realizadas por via de alienação, por sinistro ou por abate. Assim, os dois normativos abordam este tema de forma idêntica, como se pode ver no Quadro 11.

Quadro 11 – O desreconhecimento segundo o SNC e o POC

Desreconhecimento	SNC	POC
Uma quantia deve ser desreconhecida	- No momento da alienação; - Quando não se espere benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação.	Não está definido
O ganho ou perda	- Deve ser incluído nos resultados (687 <i>Gastos e perdas em investimentos não financeiros</i> ou 787 <i>Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros</i> - Os ganhos não devem ser classificados como rédito.	Deve ser registado em resultados extraordinários (Capítulo 12 - notas explicativas das <i>subcontas 694 Perdas em Imobilizações e 794 – Ganhos em Imobilizações</i>).

O ganho ou perda segundo o SNC, deverá ser registado nos resultados, mas salienta-se a particularidade deste novo normativo não contemplar no seu plano de contas, os custos e perdas extraordinárias, integrando o seu registo nas contas “Outros gastos e perdas” ou “Outros rendimentos e ganhos”.

6. A divulgação nas demonstrações financeiras

O SNC² através da NCRF 7, enumera um conjunto de informações que devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras. Quanto ao POC, o tipo de informação a divulgar, está definido no capítulo 8 no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

Quadro 12 – A divulgação segundo o SNC e o POC

Divulgação	SNC	POC
As DF devem divulgar:	a) critérios de mensuração;	Não apresenta
	b) métodos de depreciação;	Nota 1

² A estrutura conceptual do SNC, considera que um conjunto completo de demonstrações financeiras, é composto por: Um balanço; Uma demonstração dos resultados; Uma demonstração das alterações na posição financeira; Uma demonstração dos fluxos de caixa; Notas anexas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras.

	c) vida útil ou a taxa de depreciação;	Não apresenta
	d) a quantia bruta e a depreciação acumulada no início e no fim do período;	Nota 10
	e) uma reconciliação das quantias no início e no fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.	Nota 10
As DF devem também divulgar:	a) a existência de activos que sejam dados como garantia de passivos;	Não apresenta
	b) a quantia de dispendidos de um activo no decurso da sua construção;	Nota 14
	c) a quantia de compromissos contratuais para a aquisição de activos;	Não apresenta
	d) se não for divulgada separadamente na DR a quantia de compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.	Não apresenta
Relativamente à depreciação é necessário divulgar	a) a depreciação, quer reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros activos, durante um período;	Nota 10
	b) a depreciação acumulada no final do período.	Nota 10
Se houver quantias revalorizadas deve ser divulgado o seguinte:	a) a data da eficácia da revalorização;	Não refere estas características mas impõe a divulgação de outras: - os diplomas legais seguidos; - o modelo de reavaliação seguido; - necessidade de elaborar um quadro discriminativo das reavaliações realizadas (Notas 12 e 13).
	b) se esteve ou não envolvido um avaliador independente;	
	c) os métodos e pressupostos aplicados na estimativa do justo valor;	
	d) a medida em que o justo valor foi determinado;	
	e) o excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.	

A Nota 14 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, solicita a ainda a informação com relação às imobilizações corpóreas e imobilizações em curso, do valor global e dos custos financeiros capitalizados no exercício e acumulados, de:

- *Imobilizações em poder de terceiros;*

- *Imobilizações afectas a cada uma das actividades da empresa;*
- *Imobilizações implantadas em propriedade alheia;*
- *Imobilizações localizadas no estrangeiro;*
- *Imobilizações reversíveis.*

Ainda no POC, a Nota 15 do anexo, solicita a indicação dos bens utilizados em regime de locação financeira, com menção dos respectivos valores contabilísticos.

7. Principais conclusões

O SNC através da NCRF 7, introduz alguns tratamentos contabilísticos relativamente ao POC, dos quais destacam-se os seguintes:

- Quanto à mensuração subsequente dos activos fixos tangíveis, dos activos intangíveis e das propriedades de investimento - A mensuração subsequente dos activos fixos tangíveis, pode fazer-se pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização através do justo valor, deduzindo depreciações/amortizações, quando aplicáveis, e perdas por imparidade acumuladas, quando existam;
- Relativamente aos métodos de depreciação e amortização - Na depreciação dos activos fixos tangíveis pode ser usado o método da linha recta, o método das unidades de produção e ainda o método do saldo decrescente.

As divulgações preconizadas no SNC são mais extensas que no POC.

Finalmente, pode-se referir que o SNC não se afasta muito do POC, no tratamento dos activos fixos tangíveis. Tal constatação, deve-se ao facto deste último ter vindo a sofrer influências anglo-saxónicas nas suas várias alterações, e o SNC baseia-se nas normas internacionais de contabilidade adaptadas pela União Europeia. No entanto, trata-se de um sistema não só mais completo como também mais complexo do que o POC, contemplando numa só norma, todas as disposições gerais relativamente ao tema objecto deste trabalho, e remetendo para outras normas o tratamento de situações específicas.

Referências Bibliográficas

- Bento, José, Machado, J. F. (2002). *Plano Oficial de Contabilidade*. Porto Editora, 26ª Edição, Porto.
- Borges, António, Rodrigues, Azevedo, Rodrigues, Rogério (2006). *Elementos de Contabilidade Geral*. Áreas Editora. 23ª Edição. Lisboa. ISBN 989 8058 00 5.
- CNC (2007). *Activos Fixos tangíveis*. NCRF nº 7 em www.cnc.min-financas.pt, consulta efectuada em 22 de Maio de 2008.
- CNC (2007a). *Imparidade de Activos*. NCRF nº 12 em www.cnc.min-financas.pt, consulta efectuada em 22 de Maio de 2008.

CNC (2007b). *Locações*. NCRF nº 9 em www.cnc.min-financas.pt, consulta efectuada em 22 de Maio de 2008.

CNC (2007c). *SNC - Estrutura conceptual* em www.cnc.min-financas.pt, consulta efectuada em 22 de Maio de 2008.

Costa, C. Batista, Alves, Gabriel C. (2008). *Contabilidade Financeira*. Editora Rei dos Livros. 6ª Edição. Lisboa. ISBN 978 972 51 1136 9.

Lérias (2008). Sistema de Normalização Contabilística: o modo e o tempo da transição. Revista TOC nº 94, pág.