

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

**SNC / NCRF 24 – Acontecimentos após a
data do Balanço e suas implicações Fiscais e
de Auditoria**

Por

Maria de Lurdes da Silva Costa

Dissertação apresentada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), para obtenção do grau de Mestre em Auditoria

Orientador

Prof. Dr. João Domingues Costa

Junho 2010

SNC / NCRF 24 – Acontecimentos após a data do Balanço e suas implicações Fiscais e de Auditoria

Por

Maria de Lurdes da Silva Costa

Dissertação apresentada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), para obtenção do grau de Mestre em Auditoria

Orientador

Prof. Dr. João Domingues Costa

ISCAP / Junho 2010

AGRADECIMENTOS

Esta Dissertação é o culminar de um objectivo académico e sendo o resultado de horas de pesquisa, estudo, reflexão e trabalho, que não seria possível sem ajuda.

Assim, gostaria de agradecer ao ISCAP por toda a formação e informação que me tem proporcionado ao longo destes anos desde o tempo do Bacharelato, mais tarde a Licenciatura e agora o Mestrado. Em particular aos professores que fizeram parte do mestrado em Auditoria, por toda a motivação que me incutiram, para além da transmissão de conhecimentos e dos conselhos e recomendações.

Desejo também expressar o meu reconhecimento ao professor Dr. João Domingues Costa, agradecendo a oportunidade de ter realizado sob a sua orientação este trabalho, a sua disponibilidade, a sua objectividade e seus ensinamentos.

À minha família, pelo exemplo de vida, por tudo o que me ensinaram tornando-me uma fiel seguidora do seu modelo de trabalho, dedicação, compreensão e aprendizagem permanente.

Aos meus amigos, pelo incentivo, e também pelo carinho que sempre me dedicaram e que é tão importante para o equilíbrio emocional.

A Deus.

RESUMO

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e suas implicações Fiscais e de Auditoria, especificamente, no que diz respeito aos “Acontecimentos após a data do Balanço”, Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 24, é o tema em foco. Para melhor abordagem do mesmo, será feito, em primeiro lugar o enquadramento histórico, sectorial e normativo do SNC e de cada uma das normas que o compõem. As normas NCRF 24 e a norma internacional de auditoria aplicável, a ISA (*International Standard on Auditing*) 560, serão estudadas numa forma mais detalhada, numa linguagem mais acessível e simples, evidenciando a responsabilidade do auditor nos eventos subsequentes. Serão analisados comparativamente dois relatórios de contas de duas empresas cotadas em bolsa, em 2004 e 2005, o ano transição dos normativos nacionais para as IFRS. Finalmente, será feita uma abordagem às implicações fiscais e de auditoria da norma em estudo.

Palavras-Chave: SNC, NCRF, IFRS, Eventos Subsequentes

ABSTRAT

System Accounting Standards (SNC) and their implications for tax and audit, specifically with regard to the "Events after the balance sheet date," Standard Accounting and Financial Reporting (NCRF) 24, is the theme in focus. To better approach the same will be done, first the historical context and regulatory SNC and each of the norms that compose it. Standards NCRF 24 and applicable, ISA (International Standard on Auditing) 560, will be studied at a more detailed, a more accessible language and simple, showing the auditor's liability in subsequent events. We will analyze and compare two reports of two accounts of listed companies in 2004 and 2005, the year of transition to IFRS national norms. Finally, there will be an approach to auditing and tax implications of the standard in the study.

Keywords: SNC, NCRF, IFRS, Subsequent Events.

INDICE

AGRADECIMENTOS	I
RESUMO.....	II
ABSTRAT.....	III
INDICE DAS FIGURAS	VI
ABREVIATURAS	VII
PREFÁCIO.....	1
INTRODUÇÃO.....	2
1. Objectivo e âmbito do trabalho	3
2. Interesse do tema e Revisão da Literatura	4
3. Metodologia Utilizada.....	6
PARTE I - ENQUADRAMENTO.....	7
Capítulo I –Evolução Histórica.....	8
Capítulo II – Sectorial	14
Capítulo III –Normativo	20
Capítulo IV – Conceitos utilizados	32
PARTE II – ESTUDO DA NORMA	45
Capítulo V - Acontecimentos após a data do balanço.....	46
5.1 - NCRF 24 -Acontecimentos após a data do balanço.....	46
5.2 – ISA 560 - Responsabilidade do Auditor nos Acontecimentos após a data do balanço	50
Capítulo VI - comparação com a IAS 10	54
Capítulo VII - Aplicações da NCRF 24.....	58
7.1 - Analise comparativa das prestações de contas de “soares da costa” e “teixeira duarte”, nos anos de 2004 e 2005, no que diz respeito a Acontecimentos após a data do Balanço	58
7.2 - Discussão de resultados	60
PARTE III – IMPLICAÇÕES FISCAIS E DE AUDITORIA	61
Capítulo VIII – Fiscais	62
Capítulo IX – De Auditoria.....	66
9.1 – No Controlo Interno.....	69
9.2 – No Planeamento, exame e relatório/opinião	76
CONCLUSÃO.....	82
BIBLIOGRAFIA E INTERNET	84
ANEXO 1 – GRUPO TEIXEIRA DUARTE (2004)	88
ANEXO 2 - GRUPO TEIXEIRA DUARTE (2005).....	89

ANEXO 3 – GRUPO SOARES DA COSTA (2004)	91
ANEXO 4 – GRUPO SOARES DA COSTA (2005)	93

INDICE DAS FIGURAS

Figura 1 - Comparação POC, SNC e POCP/POCAL.....	16
Figura 2 - Comparação, SNC (NCRF), IAS/IFRS e POC.....	27
Figura 3 – IAS 10, pontos: 5, 6 e 7.....	54
Figura 4 – Exemplo de <i>check-list</i> de eventos subsequentes.....	57
Figura 5 – Comparação das DF dos anos 2004 e 2005, de Teixeira Duarte e Soares da Costa, no que refere a acontecimentos Após a data do Balanço.....	59
Figura 6 – Alterações CIRC.....	66
Figura 7 – Contraposição dos componentes do SCI com o SNC.....	72
Figura 8 – Principais impactos SNC nas empresas e implicações de auditoria.....	74

ABREVIATURAS

AAA - *American Accounting Association*

ABDR – Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados

ACE – Agrupamento Complementar de Empresas

AEIE – Agrupamentos Europeus de Interesse Económico

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

APPC – Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas

BP – Banco de Portugal

CAE – Concentração Actividades Empresariais

CE – Comunidade Europeia/CEE – Comunidade Económica Europeia

CI – Controlo Interno

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMVM – Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilístico da Administração Pública

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission*

DC – Directriz Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

DFC – Demonstração Fluxos Caixa

DL – Decreto-Lei

DR – Demonstração de Resultados

EC – Estrutura Conceptual

EM – Estado (s) Membro (s)

FEI – *Financial Executives International*

GASB – *Governmental Accounting Standards Board*

IAS - *International Accounting Standard/ SIC – Standards Interpretations Committee*

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS - International Financial Reporting Standards/ IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

IIA – The Institute of Internal Auditors

IMA – The Association for Accountants and Financial Professionals in Business

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

ISA – International Standard on Auditing

ISP – Instituto de Seguros de Portugal

ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NI – Norma Interpretativa

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público

OROC – Ordem dos ROC

OTOC – Ordem dos TOC

PCAM – Plano de Contas das Associações Mutualistas

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PME – Pequena e Média Empresa

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POC Educação – POC Pública para o Sector da Educação

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCISSSS – POC das Instituições do Sistema de Solidariedade Social e Segurança Social

POCMS – POC do Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

PROFAC – POC das Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes

RA – Risco Auditoria

RC – Risco Controlo

RD – Risco Detecção

RI – Risco Inerente

ROC - Revisor Oficial de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SI – Sistemas de Informação

SNC – Sistema de Normalização Contabilístico

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

UEM – União Económica e Monetária

USGAAP – *United States Generally Accepted Accounting Principles*

PREFÁCIO

(...) Empresas em mais de 90 países agora compartilham um conjunto de normas de relato financeiro e muitos outros países fazem planos para a sua adoção ou para convergir com as IFRS. (...)

Surge, entretanto, a questão do equilíbrio entre, a procura dessa convergência, cada vez mais e melhor, e os custos que isso acarreta. Contudo, a transição para uma única linguagem contabilística a nível global significa menos custos de reporte, uma melhor comunicação com os *shareholders*¹ e custos de capital mais baixos. (...)

(...) O desafio para todos nós – Preparadores, Auditores e Utentes das DF – é manter e melhorar a comparabilidade que irão proporcionar os benefícios das IFRS.²

Os eventos que ocorrem após a data do balanço, mas antes da emissão do relatório do auditor podem ter um efeito material nas demonstrações financeiras e conseqüentemente em todos os que tomam decisões baseadas nessas demonstrações financeiras. Nos novos requisitos impostos pela SEC, para o reporte financeiro, é reduzido o tempo entre a data do balanço e a data de reporte, limitando assim a disponibilidade para reunirem as provas dos eventos subsequentes. Grupos profissionais, *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) e o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), já questionaram se irão existir provas suficientes se a informação sobre os eventos subsequentes não estiver disponível. Eles temem que a diminuição da disponibilidade de informações dos eventos subsequentes reduza a qualidade dos julgamentos, tanto da auditoria como do reporte financeiro.³

¹ Accionistas.

² *Insights into IFRS, KPMG's practical guide of IFRS, 2005/6 edition.*

³ *Janvrin D., et al, An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task, Accounting Horizons, Setembro 2007, Vol. 21, No. 3, pp. 295–312.*

INTRODUÇÃO

1. OBJECTIVO E ÂMBITO DO TRABALHO

O Parlamento Europeu e o Conselho da União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1606/2002, de 19 de Julho, vieram exigir às empresas a elaboração das suas contas em conformidade com as NIC, de forma a assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das DF. O grande objectivo desta normalização é a uniformização das normas contabilísticas a nível mundial de forma a contribuir para o melhor funcionamento dos mercados de capitais e mercados internos.

A partir de 1 de Janeiro de 2010, o Estado Português, através do Decreto-Lei (DL) nº 158/2009, de 13 de Julho, instituiu o Novo Sistema de Normalização Contabilística que veio substituir o Plano Oficial de Contabilidade e as Directrizes Contabilísticas. Este novo sistema vem alterar a estrutura das DF, os programas contabilísticos e consequentemente o CIRC.

Face a esta mudança estrutural, é importante fazer uma abordagem das implicações contabilísticas, fiscais e de auditoria, do novo Sistema de Normalização Contabilística. Este projecto pretende abordar essas implicações da NCRF 24 - Acontecimentos após a data do Balanço, em particular.

Esta Dissertação de Mestrado desenvolve-se ao longo de 9 capítulos, agrupados em 3 partes distintas. A primeira parte, “ Parte I - Enquadramento”, é composta pelos seguintes capítulos:

Capítulo I – Evolução histórica.

Capítulo II – Sectorial.

Capítulo III – Normativo.

Capítulo IV – Conceitos utilizados.

A segunda parte, “Parte II – Estudo da Norma”, é composta por três capítulos:

Capítulo V – Acontecimentos após a data do balanço.

Capítulo VI – Comparação com a IAS 10.

Capítulo VII – Aplicações da norma.

A terceira parte, “Implicações Fiscais e de Auditoria”, subdivide-se em 2 capítulos:

Capítulo VIII – Fiscais.

Capítulo IX – De Auditoria.

No capítulo I pretendeu-se efectuar o enquadramento do tema que norteou este projecto, apresentando, para o efeito, um breve resumo da história que culminou nesta normalização.

O capítulo II apresenta a aplicação sectorial ao sector público.

Por sua vez, o capítulo III é dedicado ao normativo relacionado com este tema, relacionando-o com outros normativos.

No capítulo IV enumeram-se as normas que constituem este novo SNC, fazendo uma breve descrição de cada uma delas, assim como da estrutura conceptual utilizada.

O capítulo V é onde se estuda detalhadamente a NCRF 24, abordando as implicações contabilísticas desta norma e a norma de auditoria relacionada, ISA 560.

A comparação com a IAS 10, norma internacional de referência, é tratada no Capítulo VI.

No capítulo VII, para se estudar a norma numa vertente mais prática, é feita uma análise detalhada de duas prestações de contas de duas entidades cotadas em bolsa, em anos diferentes, e são apresentadas as conclusões.

No capítulo VIII aborda-se as implicações fiscais e no capítulo IX as implicações de Auditoria, tanto a nível do controlo interno, como quanto ao planeamento, exame e relatório/opinião do auditor/revisor.

Por fim, são apresentadas as conclusões gerais sobre o trabalho realizado.

2. INTERESSE DO TEMA E REVISÃO DA LITERATURA

As primeiras preocupações da Comissão de Acompanhamento do Novo Sistema de Normalização Contabilística⁴ consistiram na avaliação dos previsíveis efeitos que a aplicação das normas em que se baseia o Novo SNC, poderá vir a ter na qualidade da informação financeira, atenta a circunstância de o objectivo de melhoria constituir o rácio fundador da alteração. Embora não existam, até ao momento, quaisquer estudos públicos que permitam aferir as consequências da aplicação do novo SNC em Portugal, dada a proximidade entre o modelo a adoptar em Portugal e as IAS/IFRS, pareceu

⁴ Composta por Domingos Cravo, Isabel Castelão Silva, Carlos Grenha, Pedro Colaço e Sérgio Pontes, criada por Despacho n.º 194/2008 – XVII do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 9 de Abril de 2008.

adequado apreciar os resultados de um estudo⁵, onde se demonstra que a maioria dos principais *stakeholders*⁶ da informação financeira consideraram que com a adopção do modelo IAS/IFRS existiu uma clara melhoria da qualidade da informação financeira prestada pelas entidades.⁷

Outro estudo, publicado pela *Accounting Horizons* em Setembro de 2007, por *Diane J. Janvrin* e *Cynthia G. Jeffrey*, analisa como a investigação dos auditores para descobrir e conseguir prova dos eventos subsequentes influencia esse mesmo processo. Este estudo contém ainda respostas de auditores que representam as quatro maiores firmas e que afirmam que a prova dos eventos subsequentes é importante. É dito ainda que os auditores normalmente seguem os procedimentos recomendados pelas normas de auditoria, no entanto, os procedimentos recomendados nem sempre descobrem a prova necessária para os eventos subsequentes. As implicações nas futuras pesquisas são discutidas concluindo-se que os auditores são mais propensos a pesquisar e encontrar prova de eventos subsequentes quando existe pouca evidência histórica e os seus julgamentos à data do balanço não vão de encontro às suas anteriores expectativas. E ainda, quando a avaliação das contas do balanço não rotineiras potenciam impacto nas demonstrações financeiras como um todo ao invés de uma conta e quando têm mais tempo para pesquisa. Concluindo-se finalmente que a pressão do tempo não tem qualquer efeito se os auditores entendem que encontraram evidências significativas de eventos subsequentes.⁸

Também Nelson Rodrigues de Bastos (ROC) no seu estudo, *A FASE DE FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE REVISÃO/AUDITORIA*, afirma que ao apurar se um acontecimento particular deve implicar o ajustamento das DF, ou, apenas a sua divulgação nas DF, o auditor deve considerar quando é que as condições subjacentes ao acontecimento tiveram lugar. (...) No que respeita à actuação do revisor perante os acontecimentos subsequentes, de uma forma geral, a sua responsabilidade não termina na data de encerramento das contas, nem no último dia do trabalho de campo, nem tão pouco na data da emissão do seu relatório, prolonga-se, por vezes, mesmo para além da data de emissão das DF.

⁵ Efectuado pelo ICAEW em 2007 “*EU Implementation of IFRS and Fair Value Directive*”

⁶ Destinatários.

⁷ <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2009/Comissao.pdf>

⁸ *Janvrin D., et al, An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task, Accounting Horizons, Setembro 2007, Vol. 21, No. 3, pp. 295–312.*

3. METODOLOGIA UTILIZADA

Método científico é o conjunto de processos ou operações mentais que se devem empregar na investigação. É a linha de raciocínio adoptada no processo de pesquisa. Neste caso, foi utilizado o método empírico indutivo.⁹ Convencionou-se que o método científico é indutivo, isto é, que a formulação da teoria científica começa pela evidência básica e primária dos sentidos – observação simples, directa, imparcial. Com base nestes dados sensoriais – vulgarmente designados por “factos” – estabelecem-se generalizações. Parte-se do princípio que de um conjunto de informações factuais desordenadas, emergirá de alguma forma uma teoria importante e ordenada.¹⁰

Assim, procedeu-se à observação e análise das Demonstrações Financeiras de duas empresas cotadas, antes e depois da adopção das IFRS, ou seja, aos anos de 2004 e 2005, no que concerne aos Eventos Subsequentes. Em seguida generalizou-se para o que se passará em Portugal nos anos de 2009 e 2010, ou seja, antes e depois da adopção das NCRF, uma vez que ainda não temos DF, apresentadas em NCRF para analisar. Finalmente, confirma-se o que foi observado e analisado, concluindo que serão maiores as vantagens do que as desvantagens da adopção das NCRF, não só para os *stakeholders*, assim como para as própria empresas, uma vez que os custos que têm que suportar para a sua adopção serão colmatados pelos benefícios futuros.

Seria também no interesse deste estudo, fazer inquéritos principalmente a auditores/revisores para apurar as diferentes opiniões que as implicações de auditoria que a NCRF 24 – Acontecimentos após a data do balanço irá ter na prática. Que, uma vez mais teria de ser por analogia com as IFRS. Estes inquéritos não foram possíveis por falta de oportunidade.

⁹ MARTINS, G., Metodologias convencionais e não convencionais e a pesquisa em administração, SÃO PAULO: Caderno de pesquisas em administração, 2ºSem./1994, pagina 1.

¹⁰ Philips, E., Pugh, D., (1998) Como preparar um Mestrado ou Doutoramento, Edições Lyon.

PARTE I - ENQUADRAMENTO

CAPÍTULO I –EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A convergência entre Portugal e as IAS/IFRS começa em 1991 quando a CNC começa a emitir as Directrizes Contabilísticas (DC) que foram o suporte regulamentar encontrado por Portugal para adaptar as IAS/IFRS. De realçar que o primeiro passo para iniciar esta convergência referida, foi com o DL n.º 410/89, de 21 Novembro, que introduz a Directiva n.º 78/660/CEE (4.ª directiva)¹¹, implicando a revisão do POC aprovado pelo DL 47/77, 7 de Fevereiro. E outros importantes momentos foram: DL 238/91, 2 Julho¹²; DL 44/99, 12 de Fevereiro¹³; Decreto Regulamentar 2/90, 12 Janeiro¹⁴. Com tudo isto, o Normativo Português foi perdendo a sua influência Francesa e aproximando-se, cada vez mais das IAS/IFRS. (Fontes *et al*, 2005). São 3 as etapas de convergência contabilística no caso Português em relação às IAS/IFRS. A primeira etapa, harmonização contabilística em Portugal, foi entre 1977-89, através de dois pontos chaves, Criação da CNC e publicação do POC 1977.

A segunda etapa, entre 1989 e 1995, verifica-se a adopção das directivas da UE e algumas normas internacionais, via DC. A entrada de Portugal para a UE em 1986, e a adopção da 4.ª e 7.ª Directivas em 1989, dando origem à substituição do POC, com conteúdo aproximado aos pronunciamentos do IASB.

A terceira e última etapa, entre 1995 e 2005, a progressiva internacionalização via DC. Foram emitidas 29 DC sendo a maior parte baseada nas Normas Internacionais¹⁵.

Quanto ao Sector Público¹⁶, foi a partir da segunda etapa de harmonização contabilística em Portugal que começou a ser desenvolvido um Novo Modelo de Gestão Pública, caracterizado pela introdução de critérios e técnicas de gestão do sector

¹¹ Directiva n.º 78/660/CEE (4.ª directiva) relativa a estrutura e conteúdo das contas anuais de certas formas de sociedades de responsabilidade limitada (Anónimas e por quotas), assim como, do relatório de gestão, critérios de valorimetria, exame e divulgação desses documentos. Com vista a protecção dos interesses dos associados e de terceiros e ainda assegurar a comparabilidade e equivalência da informação financeira divulgada.

¹² Estabelece as Normas relativas a Consolidação de Contas de Sociedade.

¹³ Estabelece a obrigatoriedade da adopção do Sistema Inventário Permanente e da Demonstração Resultados por funções e define os elementos básicos do Inventário Físico.

¹⁴ Estabelece o regime das Reintegrações e Amortizações para efeitos de IRC.

¹⁵ As Normas internacionais adaptadas foram: “Concentrações empresariais” (1991); “Contratos de Construção” (1991); “Despesas de Investigação e Desenvolvimento” (1992); “Erros Fundamentais e regularizações nas políticas contabilísticas” (1992); “Demonstrações dos Fluxos de Caixa” (1993); “reavaliação dos activos corpóreos” (1995); “Contratos de Futuros” (1997); “Benefícios de Reforma” (1997); “Rédito” (2000); “Relato por segmentos” (2001); “Impostos sobre o rendimento” (2003). Estas Directrizes Contabilísticas nunca foram revistas.

¹⁶ Quando é referido Sector Público é ao Sector Público Administrativo ou Organismos de direito privado sem fins lucrativos, uma vez que o Sector Empresarial do Estado se orienta pelas normas do sector privado.

privado, com o objectivo de responder às necessidades actuais, sentidas pelos organismos públicos e seus utentes.

A reforma da Contabilidade Pública iniciou-se com a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90 de 20 de Fevereiro), complementada pelo DL 155/92, de 28 de Julho, designado por Regime da Administração Financeira do Estado ou RAFE, que introduz a digrafia na contabilidade Pública.

Embora um marco importante, não foi suficiente para atingir o objectivo de harmonização e uniformização da Contabilidade Pública, porque:

- Existiam vários planos aprovados que eram simples adaptações do POC às especificidades de cada sector, sobretudo na componente relativa às contas, sem a preocupação de uniformizar para a totalidade do sector em questão;

- Verificava-se a ausência de contas específicas para o controlo orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos, imprescindível quando se fala de dinheiros públicos.

Assim assistimos à utilização simultânea no sector público de diversos planos, com o privilégio de outros aspectos que não o orçamental. Para além da confusão gerada impossibilitou a realização automática da consolidação de contas, dificultou a comparabilidade entre as DF dos diversos organismos e o controlo numa perspectiva de caixa e de compromissos, nomeadamente quando se trata de situações plurianuais ou com efeitos futuros.

Neste contexto surge o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) através do DL 232/97, de 3 de Setembro, tendo como principal objectivo a criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública moderna, capaz de constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação. Os critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia passam a ser as palavras chave na Nova Contabilidade Pública, onde a transparência na gestão dos dinheiros públicos é maior e o reporte de informação financeira é mais credível e feita atempadamente à União Europeia por causa dos critérios de convergência.

A IFAC (*International Federation of Accountants*), através de IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), tem vindo a publicar nos últimos anos Normas Internacionais de Relato financeiro específicas para o Sector

Público Administrativo. Mas ao contrário das IAS/IFRS, no que diz respeito ao sector público, as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), não são ainda de aplicação obrigatória em Portugal. No entanto, até à presente data foram emitidas 20 Normas Internacionais de Contabilidade Pública (NICP)¹⁷, das quais 17 já foram traduzidas para Português pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Em Portugal foi criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP). A CNCAP encontra-se prevista no artigo 4º do DL 232/97, de 3 de Setembro, diploma através do qual entrou em vigor o POCP. Esta comissão é criada no âmbito do Ministério das Finanças e é integrada pelos seguintes órgãos: a comissão executiva a quem cabe coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP; e o conselho de normalização contabilística a quem cabe coordenar a aplicação sectorial do POCP.

Assim, apresenta-se aqui a cronologia da evolução do Normativo Contabilístico Nacional:

Em 1977, aprovação do primeiro POC para as empresas em geral, incluindo as empresas públicas¹⁸, com excepção das Instituições de crédito e seguros. Simultaneamente é criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), também através do DL 47/77 de 7 de Fevereiro;

Em 1986, a 1 de Janeiro, adesão de Portugal às Comunidades Europeias, juntamente com o país vizinho Espanha, que passam a contar com 12 Estados-membros. Entretanto, a 17 e 28 de Fevereiro é assinado no Luxemburgo e em Haia o Acto Único Europeu (entra em vigor em 1 de Julho de 1987), com vista a relançar a integração europeia e a realizar o mercado único europeu até 1993;

Em 1989, revisão do POC (Cap. 1 a 12), afim de contemplar a Directiva 78/660/CEE do conselho de 25 de Julho (4ª Directiva), que estabelece os requisitos de elaboração de contas anuais de diversas entidades de acordo com art. 2º DL¹⁹²⁰. O DL

¹⁷ <http://www.ifac.org/PublicSector/>

¹⁸ É prevista a publicação de planos sectoriais, DL 47/77, de 7 de Fevereiro nº2 art. 1º.

¹⁹ O POC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades: a) sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo CSC; b) Empresas individuais reguladas pelo CC; c) EIRL; d) Empresas Públicas; e) Cooperativas; f) ACE e AEIE; g) Outras. Não é aplicável aos Bancos, Empresas de Seguros e outras entidades do sector financeiro. (art. 2º nº 1 e 2 do DL 410/89, de 21 de Novembro)

²⁰ As empresas individuais, reguladas pelo CC, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as sociedades por quotas, e as sociedades anónimas e as cooperativas, que, à data do encerramento das contas, não tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no artigo 262º CSC, ou seja, total do balanço 1500.000 €, total das vendas líquidas e outros proveitos 3.000.000 € e/ou número de empregados em média durante o exercício 50, poderão apresentar somente os modelos menos desenvolvidos de balanço, demonstração dos resultados líquidos e anexo indicados no POC. (art. 3º nº 1 DL 410/89, de 21 de Novembro)

410/89, de 21 de Novembro, vem revogar o DL 47/77, de 7 de Fevereiro mantendo a CNC;

Em 1990, surge a Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, que estabeleceu as bases contabilísticas, em que o regime financeiro passa a ter duas configurações básicas: no regime geral, os serviços com autonomia administrativa utilizam o sistema unigráfico, e no regime excepcional, os serviços com autonomia administrativa e financeira utilizam o sistema digráfico;

Em 1991, nova revisão do POC (Cap. 13 e 14), afim de contemplar a Directiva 83/349/CEE do Conselho de 13 de Julho (7ª Directiva) que define os requisitos quanto à elaboração das contas consolidadas, através do DL 238/91, de 2 de Julho;

A partir daqui a CNC começa a emitir Directrizes Contabilísticas (DC). As DC são o reflexo dos primeiros esforços da CNC para adoptar as principais linhas contabilísticas internacionais, sendo apenas pelo DL 367/99, de 18 de Setembro, que as mesmas passam a ter efeito obrigatório:

- ✓ DC nº 1/91, de 8 de Agosto, Tratamento contabilístico de Concentrações de Actividades Empresarias;
- ✓ DC nº 2/91, de 24 de Outubro, Contabilização, pelo donatário, de activos transmitidos a título gratuito;
- ✓ DC nº 3/91, de 19 de Dezembro, Tratamento contabilístico dos contratos de construção;
- ✓ DC nº 4/91, de 19 de Dezembro, Contabilização de obrigações contratuais de empresas concessionárias;
- ✓ DC nº 5/91, de 19 de Dezembro, Tratamento contabilístico das receitas inerentes à concessão do jogo do bingo;
- ✓ DC nº 6/92, de 6 de Maio, Eliminação dos resultados não realizados nas transacções entre empresas do grupo;
- ✓ DC nº 7/92, de 6 de Maio, Contabilização das despesas de investigação e desenvolvimento;
- ✓ DC nº 8/92, de 19 de Novembro, Clarificação da expressão “regularizações não frequentes e de grande significado” relativamente à conta 59 – Resultados Transitados;

- ✓ DC nº 9/92, de 19 de Novembro, Contabilização nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas;
- ✓ DC nº 10/92, de 19 de Novembro, Regime transitório da contabilização da locação financeira;
- ✓ DC nº 11/92, de 28 de Janeiro de 1993, IVA intracomunitário;
- ✓ DC nº 12/92 de 28 de Janeiro de 1993, Conceito contabilístico de trespasse;
- ✓ DC nº 13/93, de 7 de Julho, Conceito de Justo Valor;
- ✓ DC nº 14/93, de 7 de Julho, Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- ✓ DC nº 15/94, de 21 de Dezembro, Remição e Amortização de Acções;
- ✓ DC nº 16/95, de 11 de Janeiro, Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis;
- ✓ DC nº 17/96, de 29 de Maio, Contratos de Futuros;
- ✓ DC nº 18/97, de 18 de Dezembro de 1996, Objectivos das DF e PCGA;
- ✓ DC nº 19/97, de 21 de Maio, Benefícios de Reforma;
- ✓ DC nº 20/97, de 4 de Junho, Demonstração dos Resultados por Funções;
- ✓ DC nº 21/97, de 9 de Dezembro, Contabilização dos efeitos da introdução do euro;
- ✓ DC nº 22/98 de 22 de Abril, Transacções sujeitas a impostos especiais sobre o consumo;
- ✓ DC nº 23/98, de 22 de Abril, Relações entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica;
- ✓ DC nº 24/98, de 16 de Dezembro, Empreendimentos conjuntos;
- ✓ DC nº 25/98, de 16 de Dezembro, Locações;
- ✓ DC nº 26/99, de 19 de Maio, Rédito;
- ✓ DC nº 27/00, de 27 de Junho, Relato por segmentos;
- ✓ DC nº 28/01, de 6 de Junho, Impostos sobre o Rendimento;
- ✓ DC nº 29/02, de 5 de Junho, Matérias Ambientais;

Também em 1991, a nível do Sector Público, surge a Lei 6/91, de 20 de Fevereiro²¹, Enquadramento do Orçamento do Estado, cujo objecto são as regras e os procedimentos para elaboração, discussão, aprovação, execução, alteração e fiscalização e

²¹ Revogada pelo art. 93º da Lei 91/2001, de 20 de Agosto, republicada com a terceira alteração, com a Lei 48/ 2004, de 24 de Agosto.

responsabilidade referentes ao Orçamento do Estado, bem como as Regras referentes à Conta Geral do Estado;

Entretanto, em 1992, a 7 de Fevereiro, é assinado em Maastricht o Tratado da União Europeia (entra em vigor em 1993), que vem estabelecer as bases para uma política externa e de segurança comum, uma cooperação mais estreita nos domínios da justiça e dos assuntos internos e a criação de uma união económica e monetária (moeda única). A CEE muda a sua designação para Comunidade Europeia (CE);

Também em 1992, no Sector Público, surge o DL 155/92, de 28 de Julho, que define as regras orientadoras do Novo Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE), onde a actividade financeira será organizada com base na contabilidade de Compromissos, que regista os encargos/obrigações assumidas, e a Contabilidade de Caixa, que regista as entradas e saídas de dinheiro, e ainda sugere aos organismos a implementação de uma contabilidade analítica;

Dada a especificidade de alguns sectores da Administração Publica, foram elaborados e aprovados, neste período, diversos planos sectoriais de contabilidade, sempre tendo como base o POC:

- ✓ POCP, DL 232/97, de 3 de Setembro;
- ✓ PCAM, DL 295/95, de 17 de Novembro, aprovado inicialmente pelo DL 422/93, de 28 de Dezembro, no seguimento do novo regime destas associações, instituído pelo DL 72/90, de 3 de Março;
- ✓ PROFAC, DL 74/98, de 27 de Março;
- ✓ POCAL, DL 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei 162/99, de 14 de Setembro e pelo DL 315/2000, de 2 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2002;
- ✓ POC – Educação, Portaria 794/2000, de 20 de Setembro;
- ✓ POCMS, Portaria 898/2000, de 28 de Setembro;
- ✓ POCISSSS, DL 12/2002, de 25 de Janeiro.

Em 2002, a 1 de Janeiro, entrada em circulação das moedas e notas em euros (€), moeda única introduzida nos mercados financeiros a partir de 1999, passou a ser a moeda oficial em 11 Estados. A partir desse momento o Banco Central Europeu (BCE) passou a ser responsável pela política monetária europeia.

Em 2003, a 15 de Janeiro, a CNC emite o Projecto de linhas de orientação de um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional;

Em 2004, através do DL88/2004²², de 20 de Abril, que permite a utilização do Justo Valor na valorização de certos instrumentos financeiros, incluindo os derivados, detidos pelas entidades que adoptem o POC, bem como as sujeitas à supervisão do Banco de Portugal. No entanto, convém realçar que, a aplicar (pois é facultativa), esta valorização pelo Justo Valor, apenas será de aplicação nas contas consolidadas;

Em 2005, o DL 35/2005²³, de 17 de Fevereiro, que altera o POC (item 2.9 e em quase todos os capítulos, com excepção dos n.ºs 1, 3 e 13), devido à mutação do conceito de Provisões, passando a designar-se Ajustamentos, as anteriores provisões destinadas a fazer face a perdas em activos;

Em 2006, a 19 de Outubro, o novo Sistema de Normalização Contabilística é proposto pela CNC, e visa substituir o POC, disponibilizando em Março/2007 o “Projecto de Novo Modelo de Normalização Contabilística” no seu site www.cnc.min-financas.pt;

Em 23 de Abril de 2009 o SNC foi aprovado em Conselho de Ministros;

E, finalmente, em 13 de Julho de 2009 é publicado em Diário de Republica o DL 158/2009 que aprova o SNC, o DL 159/2009 que aprova o novo CIRC e o DL 160/2009 que aprova a nova CNC²⁴.

CAPÍTULO II – SECTORIAL

Com a introdução generalizada em Portugal de um referencial contabilístico baseado nas IAS/IFRS, o modelo de informação financeira ainda vigente no sector

²² Este diploma transpõe para o ordenamento jurídico interno a Directiva n.º 2001/65/CE, do parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro, que altera as Directivas n.ºs 78/660/CEE, do Conselho, de 25 de Julho, relativa Às contas individuais de certas formas de sociedades, o 83/349/CEE, de 13 de Junho, relativa às contas consolidadas e ainda o 86/635/CEE, do Conselho de 8 de Dezembro, relativa as contas individuais e consolidadas de instituições financeiras, com o objectivo principal de convergência entre a legislação comunitária e as NIC, emitidas pelo IASB.

²³ Este diploma transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as Directivas n.ºs 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, e visa assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e NIC, em vigor desde 1 de Maio de 2002.

²⁴ Mantêm-se em vigor os Planos Sectoriais: POCP, POCAL, POCISSSS, POCAM, PROFAC, POCE, POCMS.

público administrativo, assente no Plano Oficial de Contabilidade Pública, ficou desajustado do resto da economia.²⁵

O POCP, assim como os restantes planos sectoriais, POCAL, POCISSSS, POC – Educação, POCMS, PROFAC e PCAM, ficaram desajustados, uma vez que foram concebidos com base no POC.

O DL158/2009, de 13 de Julho, na alínea d) do nº1 do artigo 3º, enquadra as empresas públicas no âmbito de aplicação do SNC, assim como as entidades sem fins lucrativos, como é referido no nº 2 do mesmo artigo, pelo menos “até que sejam publicadas normas(...) entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC”.

Será que a estrutura de âmbito empresarial, apresentada pelo SNC, poderá ser aplicada no âmbito Público? É a questão que se coloca, e para uma análise mais atenta, à Estrutura Conceptual, foi elaborado um quadro comparativo entre o POC, SNC e POCP/POCAL:

Estrutura Conceptual	POC	SNC	POCP/POCAL
Utilizadores da Informação Financeira e suas necessidades	Refere quais são: Investidores, Financiadores, Trabalhadores, Fornecedores e outros credores, Administração Pública, Público em geral. Não refere as necessidades informativas de cada um. (Cap. 3, ponto 3.1)	Refere os utentes da Informação Financeira e suas necessidades (§§ 9 a 11), p. ex. Empregados - estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. (...)	Não há clara indicação dos mesmos
Objectivos da informação Financeira	Apresenta os objectivos da Informação Financeira (Cap. 3, ponto 3.1): proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações (...).	Apresenta os objectivos da Informação Financeira (§§12 a 21): proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira da entidade (...).	Apresenta os objectivos da Informação Financeira: criação de condições para integração da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica. Instrumento de apoio à gestão. (...)
Características Qualitativas da Informação Financeira	Apresenta 3 características: Relevância, Fiabilidade e Comparabilidade. (Cap. 3)	Apresenta 4 características principais: compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade. E ainda: Materialidade, Representação Fidedigna, Substancia s/ a forma,	Não é claramente definido. Apenas diz, numa forma dispersa: exactidão e integridade dos registos, fiabilidade e registos oportunos pela quantia correcta.

²⁵ http://agenda.algebraica.pt/eventos/jornadas/ap_2010_02/frame.htm, Sandra Dias, Directora do GeRFIP – Gestão Partilhada de Recursos na Administração Pública, em Jornadas da AP, que se realizaram em 30 de Março 2010 em Lisboa, sob o tema “O futuro da Contabilidade Patrimonial na AP”.

Estrutura Conceptual	POC	SNC	POCP/POCAL
		Neutralidade, Prudência, Tempestividade, Balanceamento entre benefício e custo, e entre as características qualitativas, Imagem verdadeira e apropriada (§§ 24/46)	
Elementos das DF: Conceito, reconhecimento e mensuração	O POC/DC, não definem os elementos das DF, nem os seus critérios de reconhecimento. Mensuração, refere alguns aspectos nos critérios de valorimetria (Cap. 5): Imobilizado - deve ser valorizado ao custo de produção; Amortizações: quotas constantes ou degressivas em certas circunstâncias ²⁶ ; Existências: as saídas são valorizadas ao custo médio ponderado, c específico, FIFO, LIFO, ou c padrão. DC 13 desenvolve o conceito de justo valor.	Novidade → Conceitos: §§ 47/79 Reconhecimento: §§ 80/96 Mensuração: Custo histórico, Custo corrente, Valor realizável (de liquidação), Valor presente, Justo valor. (§§ 97/99)	Não definem os elementos das DF, nem os critérios de reconhecimento. Mensuração: refere alguns aspectos nos critérios de valorimetria: Imobilizado - regra geral é o custo histórico, c/ exceção dos bens doados ou em estado de uso; Amortizações: quotas constantes e taxas do CIBE ²⁷ ; Existências: as saídas são valorizadas ao c médio ponderado ou c específico em ambos POCP e POCAL, sendo que no POCP contempla também o FIFO, o LIFO e o custo padrão.
Conceitos de Capital e manutenção de Capital	Nada é referido acerca destes conceitos.	Conceitos de capital: §§100/101 Conceitos de manutenção do capital: §§102/108	Nada é referido acerca destes conceitos.
Princípios Contabilísticos	Apresenta 7 princípios contabilísticos: continuidade, consistência, especialização, custo histórico, prudência, substância sobre a forma, materialidade. (Cap. 4)	Não apresenta explicitamente os princípios contabilísticos mas estes estão implícitos na EC, denominando-se Pressupostos subjacentes e outros associando-os às características qualitativas da informação financeira, ou às bases de mensuração dos elementos das DF.	Apresenta 2 pressupostos: Acréscimo e continuidade. Os princípios são de 2 tipos: Orçamentais; Contabilísticos (igual ao POC c/ exceção do P da entidade contabilística e da não compensação, que não existem no POC) .

Fonte: Fonte Própria, com recolha de elementos no trabalho de RUA, Susana C. – A Estrutura Conceptual da Contabilidade Empresarial e Pública – Panorama Português e Internacional – IP do Cávado e do Ave e da disciplina de Contabilidades Sectoriais, ministrada pelo ISCAP em Licenciatura em Contabilidade e Administração, 2004.

Figura 1 - Comparação POC, SNC e POCP/POCAL.

Ao analisar o quadro comparativo da Figura 1, verifica-se que no Sector Público, em relação aos utilizadores da Informação Financeira e suas necessidades, não estão claramente definidos. Seria importante essa definição, assim como as necessidades

²⁶ Decreto Regulamentar 2/90 de 12 de Janeiro.

²⁷ CIBE – Cadastro e Inventariação dos Bens do Estado, Portaria 671/2000 de 17 de Abril.

específicas de cada um deles, para cada plano sectorial. Fica aqui a sugestão de alguns destinatários que poderiam ser relevados:

- ✓ A Assembleia da República e o Governo, que são os principais responsáveis pelo processo orçamental;
- ✓ O Tribunal de Contas, como órgão de controlo externo da aplicação dos dinheiros públicos;
- ✓ Os Gestores da própria Administração;
- ✓ A Comissão Europeia, através das informações necessárias ao Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC);
- ✓ O Cidadão (Público em Geral).

Verifica-se também que os Conceitos e o Reconhecimento são uma novidade do SNC, uma vez que o POC e conseqüentemente o POCP/ POCAL não definem os elementos das DF nem os seus critérios de reconhecimento. Quanto à mensuração, o custo histórico (custo de aquisição ou de produção), no POC é a base de mensuração privilegiada, já que se trata de um princípio contabilístico fundamental e também no POCP/POCAL, embora preveja a valorização a preços de mercado se este for inferior ao custo histórico. O conceito de Justo Valor, uma das bases de mensuração no SNC, já tinha sido introduzido no normativo nacional pela DC nº13/93 (e também DC 1 e DC 16), “quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance.” Embora esta definição se aproxime da definição de valor de mercado, valor que um produto (ou serviço) atinge no mercado, baseando-se na concorrência e lei de oferta e procura²⁸, Justo valor é um conceito mais abrangente. O *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*²⁹, tem um projecto de investigação em curso, Mensuração a Justo Valor (*Fair Value Measurement*), cujo objectivo é rever e considerar alternativas para o desenvolvimento da definição de justo valor, os métodos utilizados para mensurar a Justo Valor e as divulgações sobre o potencial de mensuração a Justo Valor. Acreditam que ao providenciar orientação nesta área conduz

²⁸ De entre a numerosa bibliografia onde é referida a “económica clássica”, inclusive nos manuais de introdução à economia utilizados nas escolas, pode-se citar *DELFAUD, Pierre, Keynes e o Keynesianismo*, Publ. Europa América, 1988 (pag. 19 a 29).

²⁹ A missão do GASB é estabelecer e melhorar os padrões de contabilidade estaduais, municipais e governamentais de informação financeira, de forma a: resultar em informações úteis para os utentes dos relatórios financeiros; orientar e educar o público, incluindo os emitentes, auditores e utentes dos relatórios financeiros. (<http://www.gasb.org/>)

a um aumento na comparabilidade entre governos, e uma maior responsabilização e um melhoramento nos recursos disponíveis para os governos.

Quanto às características qualitativas da informação financeira, sendo o POCP/POCAL, baseados no POC, não foi observado a característica da Comparabilidade, só possível quando existir normalização, uniformização e harmonização da Contabilidade Pública em todos os seus organismos. Comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade não só ao longo do tempo, como comparar as DF de diferentes entidades, é uma das características qualitativas principais, também no SNC.

Pode-se constatar também, por observação do quadro da figura 1 e consulta da EC do SNC, que este vem adoptar uma característica que o POCP/POCAL já contemplam, o princípio da entidade contabilística. A entidade contabilística é todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o plano em causa.

Outra grande diferença do Sector Público em relação ao Privado são os Princípios Orçamentais:

- ✓ Princípio da Independência
- ✓ Princípio da Anualidade
- ✓ Princípio da Unidade
- ✓ Princípio da Universalidade
- ✓ Princípio do Equilíbrio
- ✓ Princípio da Especificação
- ✓ Princípio da não Consignação
- ✓ Princípio da não Compensação

Os conceitos de Capital e Manutenção de Capital é uma novidade do SNC. No entanto o conceito Capital subentendido no POC, aproxima-se do que é explicitamente exposto no SNC, o conceito financeiro de capital, o dinheiro Investido. Para além deste conceito o SNC introduz um novo conceito, o conceito físico de capital, a capacidade operacional. Ao contrário do Sector Privado, no Sector Público, o capital é entendido como Património.

Quanto ao Plano de Contas para as Empresas de Seguros (PCES), com a aplicação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado passaram, a partir do exercício que se iniciou em 2005, a elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) adoptadas nos termos do artigo 3.º desse Regulamento, conforme introdução ao mesmo e agora o DL 158/2009 de 13 de Julho no n.º 1 do seu artigo 4.º.

Sem prejuízo da aplicação deste Regulamento comunitário, e nos termos do disposto no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, e também do já referido DL158/2009, de 13 de Julho, agora no seu artigo 5.º, foi atribuída ao Instituto de Seguros de Portugal a competência para definir, para as entidades sujeitas à sua supervisão, o âmbito subjectivo de aplicação das NIC.

O mesmo diploma se aplica ao Plano de Contas para o Sistema Bancário (PCSB), sendo o Banco de Portugal, a entidade competente para definir quais os tipos de instituições para as quais é de aplicação obrigatória.

Para melhor elucidar o leitor sobre quando é aplicável o POC/SNC ou o PCES, uma vez que o DL 158/2009, de 13 de Julho não revogou os POC sectoriais existentes, nomeadamente o PCES (R 4/2007 de 27 de Abril), mas apenas o POC (aprovado pelo DL 410/89 de 10 de Novembro), retrata-se aqui uma questão colocada ao consultório técnico da revista TOC de Abril 2010: Qual o Plano de Contas aplicável a uma sucursal portuguesa de uma empresa de correctores de seguros espanhola? É importante averiguar se a empresa em questão está sujeita à supervisão do Instituto de Seguros de Portugal (ISP)³⁰ e como tal sujeita ao PCES ou se é uma empresa de mediação de seguros (onde se incluem os correctores)³¹, sujeita à normalização contabilística vigente, até 31/12/2009 o POC, e, a partir de 01/01/2010 o SNC.

³⁰ Nos termos das regras de acesso e exercício da actividade seguradora previstas no DL 94-B/98, de 17 de Abril.

³¹ Que exerce a sua actividade nos termos do DL 144/2006, de 31 de Julho.

CAPÍTULO III –NORMATIVO

Em Portugal, a partir de 1 de Janeiro de 2010, entrou em vigor o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O DL 158/2009, de 13 de Julho, vem revogar o actual POC e legislação complementar, e aprovar o SNC, inspirado nas normas internacionais, as IAS/IFRS. Consequentemente, a adaptação ao código do IRC ao SNC é feita pelo DL 159/2009 também de 13 de Julho. Entretanto, devido à necessidade de ajustamento na estrutura da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), adequando-a às novas competências que lhe são atribuídas, o DL 160/2009, de 13 de Julho, vem aprovar o regime jurídico de organização e funcionamento da CNC. A CNC é um organismo tecnicamente independente, no qual estão representadas, a nível nacional, as entidades públicas e privadas interessadas no domínio da Contabilidade, e que funciona administrativa e financeiramente no âmbito do Ministério das Finanças da Administração Pública (art. 2º mesmo DL).

De facto, já desde 19 de Julho de 2002, o regulamento (CE) nº 1606 do Parlamento Europeu e do Conselho, veio estabelecer a obrigatoriedade de apresentar as contas de 2005, para as contas consolidadas das entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado, elaboradas de acordo com as normas do IASB, adoptadas pela UE.

O referido DL nº 158/2009, de 13 de Julho, estabelece assim o âmbito de aplicação do SNC através do seu artigo 3º que nos diz: “Com excepção das entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º e pelo artigo 5.º (que dizem respeito, como referido no paragrafo anterior, às entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado), 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.”

Tendo por base a Estrutura Conceptual do IASB, constante do Anexo 5 das “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho”, publicado pela Comissão Europeia em Novembro de 2003, os avisos n.º 15652, n.º 15653, n.º 15654 e n.º 15655, de 7 de Setembro de 2009, publicam a Estrutura Conceptual (EC), as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) e as Normas Interpretativas (NI).

Por último as Portarias n.º 986/2009, de 7 de Setembro e n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, apresentam os Modelos de Demonstrações Financeiras e o Código de Contas.

É importante realçar o 6.3 do anexo ao DL 158/2009, de 13 de Julho, que estabelece o recurso, em caso de lacuna, supletivamente e pela seguinte ordem, às NCRF e NI, às NIC (adoptadas ao abrigo do regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho) e às IAS/IFRS e SIC/IFRIC (emitidas pelo IASB), sempre que a NCRF-PE não responda a aspectos particulares de transacções ou situações que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro. E ainda, no caso da lacuna em causa ser de tal modo relevante, que, o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação, que, de forma verdadeira e apropriada, traduza posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido.

Para se enquadrar este novo normativo, voltando um bocadinho atrás, a 1986, com a adesão do nosso país à CEE, Portugal teve que incluir no seu normativo as disposições das Directivas Comunitárias. As principais alterações ao POC, como foi dito no Capítulo I, advieram da 4ª e da 7ª Directiva. O facto do modelo POC (POC e DC) se basear em conceitos algo diferentes, torna-o um modelo indefinível. E porquê? Porque o POC (actualizado com as Directivas Comunitárias) tem como fundamento a defesa dos interesses dos credores e dos sócios, enquanto que as DC se alicerçam nas NIC, normas que estão preparadas para satisfazerem as necessidades dos investidores. (Grenha *et al*, 2009).

O novo Sistema de Normalização Contabilística, adaptou algumas IAS/IFRS ao caso Português, surgindo assim as 28 NCRF e ainda uma para Pequenas Entidades

NCRF-PE. A figura abaixo, ilustra a evolução de cada uma das NCRF, a partir do normativo nacional e internacional, em alguns dos pontos mais importantes.

Assunto	SNC ³² NCRF-PE	SNC/NCRF	IAS/IFRS	POC e DC
DF Obrigatórias	Cap. 3	NCRF 1	IAS 1	POC/DC 18 e 20
	Balanço	Balanço;	Balanço;	Balanço;
	DR Natureza	2 DR: Natureza; e Funções ³³ ;	1 DR: Natureza ou Funções;	2 DR: Natureza; e Funções ³⁴ ;
	-	DFC (método Directo)	DFC;	DFC e Anexo ³⁵ ;
	-	D Alterações Capital próprio;	D Alterações Capital próprio;	-
	Anexo	Anexo	Notas ³⁶	ABDR
DFC	-	NCRF 2	IAS 7	DC14
	-	Reclassificação rubricas extraordinárias	Inexistência do conceito de elemento extraordinário.	Rec/Pag extraord. divulgados separad. em cada 1 das actividades – Op., Inv. ou Financ.
	-	Pelo método Directo.	Pelo método: Directo ou Indirecto.	Pelo método: Directo ou indirecto. ³⁷ Directo ³⁸
Adopção pela 1ª vez	Cap. 4	NCRF 3	IFRS 1	-
	Balanço abertura (ponto de partida) c/ ajustamentos de transição de forma a que a informação seja comparável com períodos anteriores, e que os custos da sua elaboração não excedam os benefícios para os utentes.			-
Políticas Contabilísticas, Alterações Estimativas Contabilísticas e erros	Cap.5	NCRF 4	IAS 8	DC 8
	Não existem rubricas extraordinárias			Clarificação e Divulgação de rubricas de natureza extraordinária
	Registo, Divulgação e Correção de Erros; Impacto de alterações em estimativas e políticas contabilísticas;			Clarifica a expressão: “regularizações não frequentes e grande significado” – conta Resultados Transitados
Divulgação de Partes Relacionadas	-	NCRF 5	IAS 24	-
	-	Divulgação de transacções e saldos resultantes da existência de partes relacionadas		Omisso
Activos Intangíveis	Cap. 6	NCRF 6	IAS 38	POC (conta 43)
	Como tratar activos intangíveis: reconhecimento, mensuração e divulgação. →Trespasse (<i>Goodwill</i>) gerado internamente não é activo (só se for adquirido como parte de uma CAE ³⁹ -NCRF 14);			→Trespasse é activo →Capitaliza-se Investigação e desenvolvimento

³² No SNC: As entidades a que se refere o artigo 9.º (NCRF-PE: Total Balanço 500.000€; Total Vendas Líquidas e outros rendimentos 1.000.000€; Nº trabalhadores empregados em média durante o exercício 20, salvo as sujeitas a CLC, ou obrigadas aplicar as NIC (art.3º Reg.(CE) 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho), ou entidades supervisão do sector financeiro – BP, ISP e CMVM) são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras. (art. 11º DL 158/2009 de 13 de Julho)

³³ Facultativa.

³⁴ Para entidades que ultrapassem dois dos três limite do art. 262º CSC (DL 79/2003).

³⁵ Para entidades que ultrapassem dois dos três limite do art. 262º CSC (DL 79/2003).

³⁶ Inclui resumo políticas contabilísticas e outras notas explicativas.

³⁷ Para entidades que ultrapassem dois dos três limite do art. 262º CSC (DL 79/2003).

³⁸ Para entidades com valores mobiliários cotados.

³⁹ CAE – Concentração Actividades Empresariais.

Assunto	SNC ³² NCRF-PE	SNC/NCRF	IAS/IFRS	POC e DC
	→ Investigação é despesa, não se capitaliza, só o desenvolvimento. Como tratar activos intangíveis: reconhecimento, mensuração e divulgação.			
Activos Fixos Tangíveis	Cap. 7	NCRF 7	IAS 16	DC16 (DC13 e DC 1)
	Como tratar activos tangíveis: reconhecimento, mensuração e divulgação. → 1 só critério valorização p classe; → Reavaliações ao JV.			Crítérios Valorimetria (cap5POC); Introdução do conceito de JV, pelas DC 16, 13 e 1.
Activos N Correntes detidos p venda e Unidades Operacionais Descontinuadas	-	NCRF 8	IFRS 5	-
	-	Crítérios: Mensurados pelo menor custo entre quantia escriturada e JV menos custos vender, apresentados separadamente na face do Balanço; Operações descontinuadas apresentadas separadamente na DR.		Omisso
Locações	Cap. 8	NCRF 9	IAS 17	DC 25
	Políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicarem Locações financeiras e operacionais e as novidades: Locação n cancelável; Prazo Locação; Pagamentos mínimos locação; JV, vida económica/ útil; Valor residual (n) garantido; Investimento bruto/liquido na locação e Resultado Financeiro não obtido; Taxa juro implícita/incremental; Renda contingente.			POC apenas exige indicação dos bens em locação financeira, no anexo. DC25 vem distinguir Locações financeiras e operacionais.
Custos Empréstimos Obtidos	Cap. 9	NCRF 10	IAS 23	Omisso
	Prescreve o tratamento dos custos dos empréstimos obtidos: exige que sejam considerados Gastos do período, c/ excepção dos que sejam directamente atribuíveis à aquisição construção ou produção de um activo que se qualifica (obriga capitalização).			
Propriedades Investimentos	-	NCRF 11	IAS 40	DC16 (DC13 e DC 1)
	-	Prescreve o tratamento contabilístico/requisitos divulgação: Reconhece Rédito e Gastos contrato. Mensuração pelo Custo e JV.		Crítérios Valorimetria (cap5POC); Introdução do conceito de JV, pelas DC 16, 13 e 1.
Imparidade Activos	-	NCRF 12	IAS 36	Omisso nas DC 7, 13 e 16.
	-	Um activo é escriturado p n mais q a sua quantia recuperável, ou então entra em imparidade (se escriturado p mais q a quantia recuperável). Quantia recuperável = ao maior dos seguintes valores: Valor Líquido de Realização ou Valor de Uso.		
Interesses em Empreendimentos conjuntos e Investimentos em Associadas	-	NCRF 13	IAS 28 e 31	DC9 e 24
	-	Empreendimentos conjuntos de qualquer forma jurídica: ACE ⁴⁰ , Consórcios, AEIEAP ⁴¹ . E Investimentos em Associadas: reconhecimento, mensuração e divulgação. Permite utilização método equivalência patrimonial.		DC9 contas individuais da detentora; DC24 empreendimentos Conjuntos; Contas consolidadas: obrigatório método consolidação proporcional. Contas individuais

⁴⁰ ACE – Agrupamentos Complementares de Empresas.

⁴¹ AEIEAP - agrupamentos europeus de interesse económico e associações em participação.

Assunto	SNC ³² NCRF-PE	SNC/NCRF	IAS/IFRS	POC e DC
				entidades que participam no <i>Joint Venture</i> ⁴² permite o método de equivalência patrimonial.
Concentrações Actividades Empresariais	-	NCRF 14	IFRS 3	DC 1
	-	Qualquer diferença entre, CA e participação Investidor - no JV dos activos líquidos da Associada - é contabilizado como <i>Goodwill</i> (este não é amortizado, faz-se teste de imparidade).		A diferença entre CA e partic. Investidor - no valor contabilístico dos capitais próprios da Associada: se positiva <i>Goodwill</i> (amort prazo 5 anos ou mais (inferior a 20 anos) quando justificado); se negativa deverá ser apresentada no capital próprio (imputável a resultados, se previsão desfavorável dos resultados futuros da empresa).
Investimentos em Subsidiárias e Consolidação	-	NCRF 15	IAS 27	DC 6
	-	Prescreve o tratamento para os investimentos em subsidiárias: regra geral utilizar o método do custo ou aplicar a IAS 39. Proporciona orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação.		Utilizar o método do custo ou MEP. Omisso quanto a direitos de voto, que é o que define o controlo, de forma a deixar de consolidar.
Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	-	NCRF 16	IFRS 6	-
	-	Exige: ✓ melhorias das práticas contabilísticas existentes relacionadas com dispêndios (gastos) de exploração e avaliação; ✓ que os activos reconhecidos sejam apreciados quanto a imparidade (e mezurem qualquer imparidade de acordo com a NCRF 12); ✓ que divulguem, identificando as quantias relacionadas com este assunto, de forma a serem compreendidos pelos utentes; ✓ mensuração inicial ao custo e subsequente ao modelo de revalorização; (NCRF 6 e 7) ✓ deve ser definida política que especifique que gastos são reconhecidos como activos de exploração e avaliação. (NCRF 4)		Omisso
Agricultura	Cap. 10	NCRF 17	IAS41	POC anexo 2
	Prescreve tratamento contabilístico, apresentação das DF e divulgações.			Portaria nº 715/86, de 27 de Nov. ⁴³ , estabelece o Sistema de Registo Contabilidade Simplificada, e a Portaria 725/86 de 2 de Dezembro, as Normas de

⁴² *Joint venture* ou empreendimento conjunto é uma associação de empresas, que pode ser definitiva ou não, com fins lucrativos, para explorar determinado(s) negócio(s), sem que nenhuma delas perca sua personalidade jurídica.

⁴³ O DL 172-G/86, de 30 de Junho vem estabelecer as disposições regulamentares do Regulamento (CEE) nº 797/85, de 12 de Março, relativo à melhoria da eficácia das estruturas agrícolas. Só têm acesso às ajudas aos investimentos comparticipadas pela CE nas explorações agrícolas, estabelece aquele diploma, os agricultores que, de entre outros requisitos, tenham contabilidade simplificada do qual conste um balanço anual, que permita avaliar o activo e o passivo da exploração e um registo de receitas e despesas.

Assunto	SNC ³² NCRF-PE	SNC/NCRF	IAS/IFRS	POC e DC
				Contabilidade de Gestão, para explorações agrícolas que não têm qualquer tipo de registo contabilidade.
Inventários	Cap. 11	NCRF 18	IAS 2	-
	<p>Importante na contabilização: A quantia de custo a ser reconhecida como um activo e a ser escriturada até que os Réditos relacionados sejam reconhecidos; determinação do custo e reconhecimento como gasto (incluindo ajustamentos VRL⁴⁴); formulas de custeio usadas para atribuir custos aos Inventários. O inventário é valorizado ao custo de aquisição (e/ou produção) ou ao valor realizável líquido, dos 2 o mais baixo.</p>			Omisso
Contratos de Construção	Cap. 12	NCRF 19	IAS 11	DC 3
	<p>Prescreve o tratamento contabilístico dos Réditos e custos associados a contratos de construção. Imputação aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado. EC estabelece critérios de reconhecimento. Reconhecimento do Rédito e Gastos do Contrato (POC omisso). Rédito inclui: quantia inicial acordada, variações nos trabalhos, reclamações e pagamentos de incentivos. Custos do contrato inclui: custos directos do contrato; custos que possam ser imputados ao contrato; outros custos específicos debitados ao cliente. E ainda: custos de obtenção do contrato e custos de empréstimos obtidos para o contrato (NCRF 10). Métodos determinação de resultados: →%acabamento: quando o desfecho do contrato se consegue estimar de modo fiável: determinação fiável do valor dos réditos; provável que benefícios económicos fluam para a entidade; custos claramente identificáveis; possível estimar à data do balanço, os custos a suportar para completar o contrato e o actual grau de acabamento. →contrato completado: provável que benefícios económicos fluam para a entidade; custos claramente identificáveis;</p> <p>Define tipologia contratos: Contratos preço fixado; Contratos preço como função do custo.</p>			Obras que constituam projecto único (noção introduzida pela DC3, POC omisso), cujas datas de inicio e fim se situem em períodos contabilísticos diferentes. Métodos determinação de resultados: %acabamento (DC3, se for possível estabelecer estimativas fiáveis); contrato completado (DC3). Tipologia contratos: Contratos preço fixado; Contratos preço como função do custo.
Rédito	Cap. 13	NCRF 20	IAS 18	DC 26
	Prescreve o tratamento contabilístico dos réditos (vendas, honorários, juros, dividendos e royalties), quando devem ser reconhecidos: probabilidade de benefícios económicos futuros fiavelmente mensurados.			Globalmente idêntico
Provisões, Passivos e Activos Contingentes	Cap. 14	NCRF 21	IAS 37	-
	Prescreve critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos e activos contingentes. Divulgação nas notas às DF de forma a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.			Omisso
Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	Cap.15	NCRF 22	IAS 20	-
	prescreve os procedimentos que 1 entidade deve aplicar na contabilização/divulgação dos subsídios do Governo			POC apenas define subsídios à exploração s/ indicar procedimento de contabilização.
Os Efeitos das Alterações em Taxas de Cambio	Cap. 16	NCRF 23	IAS 21	DC21
	Prescreve como se devem incluir transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas DF e como transpor as mesmas uma moeda de apresentação (taxas de câmbio).			Globalmente idêntico

⁴⁴ VRL – Valor Realizável Líquido – valor da venda estimada do activo deduzido dos custos necessários à sua conclusão e /ou venda..

Assunto	SNC ³² NCRF-PE	SNC/NCRF	IAS/IFRS	POC e DC
		1 entidade pode levar a efeito actividades no estrangeiro de 2 maneiras: pode ter transacções em moeda estrangeira; pode ter unidades operacionais no estrangeiro.		
Acontecimentos Após a data do Balanço	-	NCRF 24	IAS 10	-
	-	Estabelece: quando 1 entidade deve ajustar as DF; as divulgações a fazer, quanto à data em que as DF foram autorizadas para emissão e quanto a acontecimentos após a data do Balanço. Exige que 1 entidade não deve preparar as suas DF numa base de continuidade, se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que este não é apropriado.		Omisso
Impostos Sobre o Rendimento (IR)	Cap. 17	NCRF 25	IAS 12	DC 28
		Prescreve tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento. Globalmente idêntico à DC 28, terão que ser reconhecidos eventuais Impostos diferidos não reconhecidos, e os activos e passivos por impostos diferidos não devem ser classificados como activos e passivos correntes. No reconhecimento de um activo/passivo, a entidade espera recuperar/liquidar a quantia escriturada: Se a recuperação/liquidação fizer com que os futuros pagamentos de impostos sejam maiores/menores do que seriam se a mesma (recuperação/liquidação) não tivessem consequências fiscais há que reconhecer um activo/passivo por impostos diferidos. Registo das consequências fiscais da mesma forma que se regista a própria transacção: <ul style="list-style-type: none"> • Transacções reconhecidos nos resultados → efeito fiscal relacionado reconhecido nos resultados; • Transacções reconhecidos no capital próprio → efeito fiscal relacionado reconhecido no capital próprio; • O reconhecimento de activos/passivos por impostos diferidos numa CAE⁴⁵, afecta a quantia de Trespasse (Goodwill) resultante dessa CAE (ou a quantia de qualquer excesso de interesse da adquirida) no JV liquido de activos/passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida do custo da concentração. Activos/passivos por impostos diferidos provenientes de perdas/créditos fiscais não usados, apresentação de IR nas DF e sua divulgação.		Globalmente idêntico
Matérias Ambientais	Cap. 18	NCRF 26	Parte das seguintes IAS 1, 16, 34, 37 E 38	DC 29 IT 4
		Prescreve critérios reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados, resultantes de transacções e acontecimentos que afectem a posição financeira e os resultados da entidade afectada.	DF: Apresentação do relatório ambiental (IAS1); Activo fixo tangível: pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente (IAS 16); Relatório Financeiro Intercalar: no apêndice C menciona a provisão para custos ambientais, c/a finalidade de ilustrar a aplicação das normas	DC29 Globalmente idêntica. Baseada na recomendação da Comissão Europeia de 30/05/2001, respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades, apresentando em apêndice definições Eurostat de dispêndios

⁴⁵ CAE – Concentração de Actividades Empresariais.

Assunto	SNC ³² NCRF-PE	SNC/NCRF	IAS/IFRS	POC e DC
			ajudando a clarificar o seu sentido (IAS 34); Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes: no seu conteúdo faz várias alusões ao meio ambiente (IAS 37); Activos Intangíveis: tratamento contabilístico dos activos intangíveis, a empresa pode deter alguns activos relacionados com questões ambientais (IAS 38).	ambientais. IT 4 CNC – contabilização das licenças de emissão devem ser reconhecidas como activo, direito de emissão de gases com efeitos de estufa
Instrumentos Financeiros	Cap. 19	NCRF 27	IAS 32, 39 - IFRS 7	DC 17
	Prescreve o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros, sendo mais abrangente que a DC 17. Mensuração: custo amortizado menos(-)perdas por imparidade; JV com as alterações do mesmo a serem reconhecidas em resultados.			DC17: Tratamento contabilístico dos contratos de futuros. Critérios de valorimetria no POC
Benefícios dos Empregados	Cap. 20	NCRF 28	IAS 19 (IAS 7 e IAS 26)	DC 19
	<p>1 entidade deve reconhecer: 1 passivo, quando 1 empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a serem pagos no futuro; 1 gasto, quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca de benefícios do empregado. Os activos do plano devem ser mensurados ao JV.</p> <p>Diferente do POC/DC 19 em: Ganhos e perdas actuariais; Benefícios segurados; taxa desconto; custo serviços passados; atribuição do benefício a períodos de serviço.</p>			<p>Os activos do plano devem ser mensurados ao valor de mercado deduzidos dos custos de transacção para o vender.</p> <p>Diferente da NCRF em:: Ganhos e perdas actuariais; Benefícios segurados; taxa desconto; custo serviços passados; atribuição do benefício a períodos de serviço.</p>

Fonte: Fonte própria, com recolha de elementos no slides do Curso sobre o SNC, ministrado pela APPC em Outubro 2007, Formador: João Rodrigues e no site www.cofijis.com.

Figura 2 - Comparação, SNC (NCRF), IAS/IFRS e POC

O SNC pretende ser uma fase de adaptação das empresas portuguesas às normas internacionais de contabilidade. O POC e as DC eram omissos quanto aos seguintes assuntos, introduzidos no normativo Português via SNC:

- ✓ Divulgação de partes relacionadas;
- ✓ Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas;
- ✓ Custos de empréstimos obtidos;
- ✓ Imparidade de activos;
- ✓ Exploração e avaliação de recursos naturais;

- ✓ Inventários (o POC continha apenas um capítulo sobre valorimetria, nada referindo quanto ao reconhecimento por exemplo);
- ✓ Provisões, activos contingentes e passivos contingentes;
- ✓ Acontecimentos após a data do balanço;
- ✓ E algumas situações da norma Benefícios dos empregados.

Assim surge uma nova estrutura do Balanço e das Notas às contas, de acordo com NCRF 1 e 2 (IAS 1 e 7), onde a Demonstração de Resultados por Funções deixa de ser obrigatória, passando a ser obrigatória a Demonstrações de Alterações ao Capital Próprio, surgindo como novidade nas Demonstrações Financeiras obrigatórias a apresentar em Portugal, com excepção das pequenas entidades (ver nota de rodapé 31).

A reexpressão de erros de acordo com a NCRF 4 (IAS 8), não era praticada em Portugal, assim como a aplicação retrospectiva de políticas contabilísticas.

Quanto às despesas de instalação, estas deixam de ser capitalizadas (NCRF 6, IAS 38). A valorização ao Justo Valor é possível também em relação aos activos intangíveis, embora raras vezes. Há que verificar a imparidade dos activos em geral, e de uma forma sistemática, por exemplo anualmente (NCRF 12, IAS 36). O Goodwill e outros activos não amortizáveis estão sujeitos a testes anuais de imparidade. Também nos activos tangíveis, a valorização ao Justo Valor, passa a ser possível, em alternativa ao modelo de custo (NCRF 7, IAS 16). Para activos em qualificação, os custos dos empréstimos podem ser capitalizados (NCRF 10, IAS 23). O Inventário é valorizado ao custo de aquisição (e/ou produção) ou ao VRL (ver nota de rodapé 43), dos dois o mais baixo, por outro lado, o LIFO⁴⁶, como método de custeio das saídas de existências, não é aceite pelo novo normativo (NCRF 18, IAS 2). Nos contratos de construção, a EC estabelece critérios de reconhecimento do Rébito e Gastos do Contrato, omissos no POC (NCRF 19, IAS 11). Em relação aos activos propriedades de investimento, o SNC apresenta a sua mensuração em dois momentos diferenciados, reconhecimento inicial, ao custo de aquisição/produção (inclui os gastos para o adquirir/produzir⁴⁷ mais os gastos de transacção, entre outros, remunerações profissionais por serviços legais, transferência

⁴⁶ LIFO – *LAST IN FIRST OUT*.

⁴⁷ Os custos de empréstimos obtidos com activos qualificáveis fazem parte do custo do activo (NCRF 10/IAS23).

de propriedade, etc.), e reconhecimento subsequente que poderá ser feito pelo critério valorimétrico do custo e também do JV (NCRF 11/IAS 40).

O tratamento contabilístico dos subsídios recebidos, relacionados com activos, são, inicialmente, reconhecidos no capital próprio, e posteriormente, como rendimento. Desta forma as entidades nacionais vão poder evidenciar indicadores equivalentes aos que são apresentados por entidades de outros países onde o tratamento contabilístico de tais subsídios não segue a actual IAS. (NCRF 22; IAS 20; Grenha et al, pag. 59)

Surge a novidade de activo biológico, na NCRF 17 (IAS 41) dedicada à actividade agrícola, mais abrangente que o diploma em anexo ao POC (Portarias 715/86, de 27 de Novembro e 725/86 de 2 de Dezembro).

A NCRF 21 (IAS 37) define de forma clara critérios de constituição de provisões, enquanto no POC apenas existiam considerações genéricas, e nenhuma DC sobre isso. Nos benefícios aos empregados, a NCRF 28, baseada na IAS 19, prevê um mecanismo – método do corredor – para distinguir certos ganhos e perdas (variações actuariais e o custo das prestações devidas em virtude de serviços passados) ao longo de mais de um período contabilístico, referente aos benefícios pós emprego⁴⁸. Em relação aos benefícios por cessação do contrato, as condições estabelecidas por este novo normativo são ainda mais rigorosas. O calendário de cessação dos contratos, benefícios a conceder, e ainda o número, localização e função de trabalhadores deve ser evidenciado num plano pormenorizado, no momento em que são reconhecidos os custos (ver também NCRF 21, IAS 37). Quanto às gratificações de balanço passam a ser reconhecidas como gasto do período a que respeitam e não na data da aplicação de resultados.

A NCRF 27, baseada nas IAS 32 (apresentação e divulgações) e 39 (reconhecimento e mensuração), e na IFRS 7 (complementa a IAS 32 em relação às divulgações), vem reconhecer os instrumentos financeiros (IF) como activos e passivos, por estes criarem direitos e obrigações que se enquadram naquela definição. Os IF devem ser mensurados ao JV (com as alterações de JV a serem reconhecidas na DR),

⁴⁸ Este mecanismo dá origem a um conflito potencial com a 4ª Directiva, uma vez que a abordagem de base da IAS19 consiste em reconhecer explicitamente que a entidade que elabora as contas tem um passivo correspondente às pensões a pagar e activos para dar cobertura a essa responsabilidade, pode concluir-se que o ‘método do corredor’ significa que, até que o limiar de 10% seja activado, uma certa parte de um passivo conhecido (na acepção da IAS) não é reconhecida à data do balanço, potencialmente de forma semi-permanente. Isto constitui um ponto de conflito com o princípio de base enunciado no nº 1, alínea c), subalínea bb) do artigo 31º e no nº 1, alínea b) do mesmo artigo, segundo o qual devem ser tomadas em conta todas as responsabilidades previsíveis e todos os encargos relacionados com o exercício financeiro devem ser reconhecidos nesse ano. (Comissão Europeia, Mercado interno/6003/2000)

embora a norma também preveja a mensuração ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade. Ao contrário do normativo anterior (POC e DC) actualizado pelas directivas da EU, a IAS 32 e consequentemente a NCRF 23 considera que as acções preferenciais são consideradas passivo⁴⁹.

Em paralelo com as outras NCRF, também a NCRF 9, baseada na IAS 17, traz novidades em relação ao POC, já que estabelece as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicarem a Locações financeiras e operacionais, assunto em relação ao qual o POC apenas exigia indicação dos bens em locação financeira, no anexo. Embora através da DC25 tenha surgido, entretanto, a distinção entre Locações financeiras e operacionais.

Em relação aos efeitos de alterações das taxas de câmbio, a NCRF 23 (IAS 21), em comparação com o POC/DC, o tratamento é análogo ao actual, com excepção de não prever o diferimento, na expectativa de ganho reversível, tratando-se de diferenças de cambio favoráveis resultantes de dívidas a médio e longo prazo (POC cap. 5).

O novo normativo, permite nas DF individuais, das entidades obrigadas à consolidação de contas⁵⁰, o uso do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), ao contrário do POC que apenas aceitava nas participações financeiras entre 20% e 49%, ou quando não havia controlo conjunto. Assim, de acordo com a NCRF 13 (IAS 28 e 31), o empreendedor deverá reconhecer nas DF consolidadas o seu interesse numa entidade, conjuntamente controlada utilizando o método da consolidação proporcional e nas DF individuais o MEP.

Outra diferença, é a exigência de exclusão de consolidação, das subsidiárias classificadas como detidas para venda (NCRF 8/IFRS 5) por parte no novo normativo

⁴⁹ Existe incompatibilidade entre os formatos de balanço estabelecidos nos art. 9º e 10º da 4ª Directiva, que prevêm uma rubrica intitulada ‘Capital subscrito’ dentro da rubrica ‘Capitais próprios’, e a IAS 23, no seu nº 18, que exige que um IF emitido pela entidade que elabora as contas seja tratado como capital próprio ou dívida consoante corresponda à definição de ‘passivo financeiro’, mais do que por referência à sua forma jurídica. Este princípio é reiterado no nº 23 (que exige que os instrumentos que revistam características simultaneamente de capital próprio e de passivo financeiro sejam contabilizados com distinção das suas componentes) e no nº 30 (que exige que o custo do serviço da dívida dos instrumentos financeiros seja tratado como juros ou directamente debitado aos capitais próprios, consoante a classificação do balanço).

⁵⁰ De acordo com art. 6º DL 158/2009, de 13 de Julho, estão obrigadas a apresentar contas consolidadas, qualquer empresa mãe, que exerça influencia dominante ou controlo ou, independentemente da titularidade do capital, que exerça a gestão, ainda que tenha a maioria dos direitos de voto, de designar ou destituir a maioria dos titulares do órgão de gestão, detenha pelo menos 20% dos direitos de voto e a maioria dos titulares dos órgão de gestão (...). E pelo art. 7º do mesmo DL, uma empresa mãe fica dispensada de elaborar as DF consolidadas, quando o conjunto das entidades a consolidar (...) não ultrapasse dois dos três limites, durante dois exercícios consecutivos: total do balanço €7.500.000; total das vendas líquidas e outros rendimentos €15.000.000; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício 250. A não ser que a empresa mãe bem como as subsidiárias serem consolidadas nas DF de um conjunto mais vasto de entidades, sujeita à legislação de um Estado membro da UE.

face ao POC que é opcional. Por outro lado, o POC exigia exclusão de consolidação de subsidiárias cuja actividade fosse de tal modo diferente das restantes que sua inclusão se revelasse incompatível com o objectivo das DF consolidadas⁵¹, enquanto que a NCRF 15(§10)/IAS27, afirma que as DF devem incluir todas as subsidiárias da empresa mãe, sendo opcional a sua exclusão se não for materialmente relevante.

É neste contexto que surge a NCRF 24 – Acontecimentos Após a Data do Balanço, baseada na Norma Internacional de Contabilidade, IAS 10, assunto em relação ao qual o POC e DC eram omissos. Embora o conceito em si, já tenha sido introduzido anteriormente no normativo nacional: por um lado através do princípio da prudência – *“significa que, é possível integrar nas contas, um grau de precaução, ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza, sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas, ou provisões excessivas, ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito, ou de passivos e custos por excesso”*; por outro lado, o DL 35/2005, no n.º 1 do seu artigo 2.º, prevê que *“as provisões têm por objecto cobrir 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”*. E ainda, ao observar o Código das Sociedades Comerciais (CSC), na al. b) n.º 5 do seu artigo 66.º, DL 76-A/2006, de 29 de Março, verifica-se que este exige que o relatório de Gestão deve indicar *“os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício”*, sendo de realçar que esta exigência já constava na versão deste código de 1987, DL 280/87 de 8 de Julho.

Quanto à responsabilidade do Auditor⁵² no que diz respeito aos Eventos (ou Acontecimentos) Subsequentes, a Norma Internacional de Auditoria (*International Standard on Auditing - ISA*) que a regula é a ISA 560. Por outro lado, tratando-se de entidades públicas, para além desta norma, ISA 560, existe também a Norma Internacional de Auditoria para as Entidades Publicas, ISSAI 1560 (*International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI*), emitida pela organização Internacional de Auditoria no que diz respeito a Entidades Públicas, a INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*). Estas normas são efectivas após 15 de Dezembro de 2009.

⁵¹ DL 238/91, de 2 de Julho, n.º4 art. 4.º.

⁵² Quando se diz Auditor, significa Auditor Independente/ Revisor.

CAPÍTULO IV – CONCEITOS UTILIZADOS

Ao nível da estrutura conceptual (EC) e modelo de normalização contabilística, a diferença de fundo que se verifica do SNC, face ao POC, é que passa estar orientado para a corrente anglo-saxónica seguida pelo IASB e pelo FASB, em detrimento da anterior corrente contabilística continental (Alemanha e França). Pelo que, a prática contabilística, passa a dar ênfase à relevância da informação, onde o conceito de justo valor é utilizado nas mensurações contabilísticas, em lugar de seguir uma abordagem patrimonialista, orientada para as exigências fiscais. Assim sendo, a preocupação do modelo contabilístico é o relato financeiro, a prestação de informação aos utentes onde antes a preocupação eram os registos contabilísticos. Importa assim, antes de mais definir EC, que, segundo *PEREDA*⁵³ (1996), é uma interpretação da teoria geral da contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico-dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira⁵⁴. Da mesma forma *TRIGO*⁵⁵ (1991) define EC como uma teoria contabilística de carácter geral que estabelece uma estrutura lógico-dedutiva do conhecimento contabilístico, e define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade de cumprimento obrigatório. (Grenha et al, 2009)

A partir de 1978 o FASB⁵⁶ inicia os primeiros esforços para estabelecer a EC, publicando entre esse mesmo ano e 1984 as “*Statements of Financial Accounting Concepts*” (SFAC). Em 1989 o IASC⁵⁷ publica o “*Framework for the preparation and presentation of financial statements*” (Framework) (www.iasb.org), onde define quatro níveis no conceito de EC: o objectivo das DF; as características qualitativas; a

⁵³ *Jorge Tua Pereda* é catedrático da *Universidad Autónoma de Madrid (UAM)*, a sua actividade profissional, docente e de pesquisa centraliza-se em estudos da área de contabilidade, na qual tem realizado um importante número de trabalhos. Estão disponíveis outras informações no portal da UAM, http://portal.uam.es/portal/page/profesor/epd2_profesores/prof248/docencia.

⁵⁴ *CARQUEJA, Hernâni O.*, em *Teoria da Contabilidade – uma interpretação* – Revista de Estudos Politécnicos, 2007, Vol. IV, nº7, 007-040, disponível para download em <http://www.scielo.oces.mctes.pt/>.

⁵⁵ *Francisco Gabas Trigo*, catedrático da *Universidad de Zaragoza*.

⁵⁶ FASB – *Financial Accounting Standards Board*, é um organismo privado, sem fins lucrativos, sediado em *Norwalk, Connecticut*, e o seu objectivo principal é desenvolver as GAAP, nos Estados Unidos, de acordo com o interesse público.

⁵⁷ IASB – *International Accounting Standards Board*, organização internacional, sem fins lucrativos, sediada em Londres que actualiza e publica as IAS/IFRS. Criado a partir do IASC (*International Accounting Standards Committee*) em 2001, assumiu as suas funções técnicas.

definição, reconhecimento e valorimetria dos elementos a partir dos quais se constroem as DF; e os conceitos de capital e manutenção de capital⁵⁸.

Partindo destes conceitos pode-se dizer que uma EC é uma interpretação da teoria geral da contabilidade, que utiliza um método lógico-dedutivo, e que define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade, estabelecendo os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira (Grenha et al, 2009).

A EC tem dois pressupostos subjacentes, o regime do acréscimo e o da continuidade, conceitos já conhecidos no POC, mas sob a forma de princípios contabilísticos.

A EC do SNC estabelece que “um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira (que pode ser apresentada de várias maneiras, por exemplo, como uma demonstração de fluxos de caixa ou uma demonstração de fluxos de fundos), e as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras”.

Assim, quanto aos modelos de Demonstrações Financeiras, o SNC apresenta o novo balanço, que distingue entre activos e passivos, correntes e não correntes, enquanto que, o POC, classificava os activos em imobilizado e circulante, e médio e longo prazo.

Os modelos passam a não indicar o número das contas, mas, por outro lado indicam o número das notas do anexo relacionadas com as várias rubricas. Verifica-se ainda que no SNC existe uma maior agregação nas contas apresentadas nos modelos, e que, apenas é evidenciado o activo líquido, onde antes existiam colunas distintas para activo bruto, amortizações/ajustamentos e activo líquido. A Demonstração de Resultados, no SNC, passa a indicar os rendimentos e gastos do mesmo lado, ao contrário do POC, que apresentava de um lado os custos e perdas e de outro, os proveitos e ganhos. Ainda na Demonstração de Resultados, neste novo sistema, é apresentado o resultado das actividades descontinuadas, cujo conceito não existia no POC.

Sendo o objectivo das DF, “proporcionar informação acerca da posição financeira de uma entidade, que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões

⁵⁸ Nos últimos anos FASB e IASB, têm vindo a desenvolver esforços no sentido de harmonizarem estes conceitos. (www.fasb.org)

económicas”, o conceito apresentado pelo novo SNC, verificamos que já estavam parcialmente contempladas no POC/DC 18 onde se indicavam os objectivos das DF e os princípios contabilísticos geralmente aceites usados na sua preparação. Para que as DF apresentem uma imagem verdadeira e apropriada da empresa é absolutamente necessário que observe as seguintes características qualitativas, cujo conceito já era conhecido no POC:

- ❑ Relevância e materialidade;
- ❑ Fiabilidade:
 - Representação fidedigna;
 - Substância sobre a forma;
 - Neutralidade;
 - Prudência;
 - Plenitude.
- ❑ Comparabilidade;
- ❑ Compreensibilidade

É importante ainda definir os outros elementos contidos nas DF, afim de poder reconhecer e mensurar esses elementos numa forma fiável. Por isso, o reconhecimento e mensuração, de um activo ou de um passivo, é o processo de incorporar no balanço e na DR, atribuindo-lhe um valor monetário, um item que satisfaça os seguintes conceitos:

- ❑ Activo: recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros.
 - Correntes: podem ser inventários ou activos financeiros (dinheiro, acções, clientes a receber);
 - Não correntes: são activos biológicos, activos fixos tangíveis, intangíveis, locações, propriedades de investimento, activos contingentes, activos detidos para venda e unidades descontinuadas.
- ❑ Passivo: obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que um exfluxo de recurso da empresa incorporando benefícios económicos.
 - Correntes: são-no se, se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade, seja detido com a finalidade de ser

negociado, deva ser liquidado num período até 12 meses após a data do balanço ou, a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos 12 meses após a data do balanço;

- Os passivos não correntes são todos os outros.

O novo normativo veio permitir a adopção do justo valor em situações mais amplas do que o POC. Grenha (2009, p. 89) salienta que a mudança do custo histórico para o justo valor, suscita algumas dificuldades e controvérsia, cujo principal ponto de discórdia é o facto de não ser uma base de mensuração fiável, implicando por isso o desenvolvimento de “modos adequados para o determinar” e o estudo das prováveis “implicações decorrentes da sua aplicação na avaliação e performance empresarial”. Nesse sentido, ambos, o FASB e o IASB emitiram documentos⁵⁹ “para estabelecer uma única fonte de orientação para as mensurações assentes na base do justo valor justo, com vista a clarificar a sua definição e para reforçar o conjunto de divulgações acerca do justo valor, bem como para aumentar a convergência com os USGAAP.” De facto, já as directrizes contabilísticas números 1, 2, 13 e 16, introduziram o conceito de JV, definindo-o 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. O novo SNC preconiza dois modelos quanto à aplicação de JV, na mensuração inicial e na mensuração subsequente: em que no primeiro caso, o ajustamento de valor dos activos e passivos para o JV é considerado em capital (tratamento de referencia); e no segundo caso essa contrapartida pode, em alternativa, ser registada em resultados (tratamento alternativo).

Por outro lado, a EC do SNC, define as bases de mensuração, que são aplicados em diversas normas, podendo também ser utilizados conjuntamente:

- ✓ Custo histórico: em que os activos e passivos são registados pelo seu valor inicial ou custo de aquisição/produção;
- ✓ Custo corrente: os activos são registados pelo seu custo de aquisição actual (se o activo fosse comprado hoje); e os passivos pela quantia não

⁵⁹ Respectivamente o *Statement of Financial Accounting Standards* nº 157 – *Fair Value Measurements* (Setembro de 2006) e o *Exposure Draft ED/2009/5 – Fair Value Measurement*.

descontada de dinheiro que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação;

- ✓ Valor realizável (de liquidação): os activos são registados pelo valor previsível de venda; e os passivos pelos valores de liquidação;
- ✓ Valor presente (actual): os activos são registados pelo valor dos fluxos (ou seja, pelo valor presente dos cash-flow futuros que se espera que gerem no decurso normal do negócio); e os passivos pelo valor presente, descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa (pelo valor presente dos cash-flow futuros que se esperam necessários para os liquidar no decurso normal dos negócios).

- Capital próprio: é o interesse residual nos activos da empresa depois de deduzir todos os seus passivos. A revalorização ou reexpressão de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições do capital próprio: ajustamentos de manutenção de capital ou reservas de reavaliação.

Dependendo das necessidades dos utentes das DF, afirma ainda Grenha (2009, p. 117), o conceito de capital adoptado pela empresa pode ser de duas formas distintas:

- ✓ Conceito de capital nominal investido (capital financeiro), pelo qual o valor dos activos líquidos no fim do período, excede o do começo do período, dando origem ao lucro;
- ✓ Ou conceito do poder de compra do capital investido (capital físico), pelo qual a capacidade física produtiva da empresa no fim do período, excede a do começo do período dando origem ao lucro.

O lucro, como medida de desempenho de uma entidade, está directamente relacionado com rendimentos e gastos:

- Rendimentos: aumentos nos benefícios económicos na forma de influxos (que não sejam relacionados as contribuições dos participantes no capital próprio):
 - Réditos: os que provêm do decurso das actividades ordinárias da empresa;
 - Ganhos: podem provir, ou não do decurso das actividades ordinárias de uma empresa.
- Gastos: são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos.

- Gastos: resultam do decurso das actividades ordinárias da empresa;
- Perdas: podem resultar ou não do decurso das actividades ordinárias da empresa.

Para além da EC, os modelos de DF, e o código das contas, o SNC é composto por 29 NCRF (e 2 NI), baseadas nas IAS/IFRS, que completam, assim, a nível conceptual este novo normativo:

- A NCRF 1 tem como objectivo prescrever as bases quanto à estrutura e conteúdo do balanço, da demonstração de resultados, da demonstração das alterações no capital próprio e do anexo, os quais devem ser apresentados de acordo com a portaria nº 986/2009, de 7 de Setembro.
- Quanto à demonstração dos fluxos de caixa é tratada na NCRF 2, onde é apresentada informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes, de uma entidade, durante um período, classificando os fluxos de caixa em operacionais, de investimento e de financiamento, devendo ser apresentada de acordo com a portaria nº 986/2009, de 7 de Setembro. Possibilita ao utilizador avaliar a capacidade da empresa de gerar fluxos de caixa para cumprir as obrigações financeiras, pagar dividendos, investir, e eventualmente recorrer a financiamentos externos.
- Ao adoptar as NCRF pela primeira vez, é pela NCRF 3 que as entidades devem produzir as DF, de maneira a que a informação seja transparente e comparável, 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; o balanço de abertura deve ser preparado à data de transição para as NCRF (01/01/2010), com os necessários ajustamentos por contrapartida de resultados transitados, e servirá de comparativo nas primeiras DF de acordo com as NCRF; devem ser seleccionadas as políticas contabilísticas mais adequadas e aplicá-las retrospectivamente, podendo ser diferentes das utilizadas anteriormente; e (des) reconhecer activos e passivos de acordo com as NCRF.
- Quanto à NCRF 4, o seu objectivo é prescrever os critérios para a selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e divulgação das alterações a essas políticas e divulgação de erros.
 - Políticas contabilísticas são princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas aplicadas por uma entidade na preparação e apresentação das DF.

- As alterações às estimativas contabilísticas resultam de novas informações/acontecimentos e provocam um ajustamento ao valor contabilístico de um activo/passivo, devendo a sua aplicação retrospectiva resultar como se tivesse sido sempre aplicada.
- Pelo contrário, os erros/omissões de períodos anteriores são provocados por falhas na utilização ou mau uso de informação fiável e disponível nesses períodos, devendo a reexpressão retrospectiva reconhecer, mensurar e divulgar os valores dos elementos das DF, como se esse erro nunca tivesse ocorrido (com excepção de impraticabilidade, devendo ser justificado).
- A forma de apresentar na prática poderá ser da seguinte forma:

	Saldo ano 2010	Saldo anterior Aprovado 2009	Valores reexpressos 01/01/2009
ABC	X	X	X

Fonte: elaboração própria.

- A NCRF 5 tem como objectivo prescrever que se incluam nas DF da divulgação necessária para se chamar atenção para a possibilidade da sua posição financeira e resultados possam ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes com as mesmas.
 - A existência de partes relacionadas, pressupõe a existência de controlo, controlo conjunto ou uma influencia significativa sobre outra entidade, ou ainda a existência de membros íntimos da família próximos da gestão de topo.
- O tratamento de activos intangíveis é o que prescreve a NCRF 6, exigindo que uma entidade reconheça um activo intangível apenas se obedecerem a certos critérios, especificando os critérios de mensuração da quantia escriturada e os critérios de divulgação.
 - Activos intangíveis são recursos pagos e dívidas incorridas na aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis, identificáveis, mensurados com fiabilidade, sobre o qual haja controlo e que haja a probabilidade de benefícios económicos futuros, como por exemplo: conhecimentos técnicos ou científicos; concepção ou implementação de novos processos ou sistemas; licenças, propriedade intelectual, patentes; marcas e reconhecimento de mercado.

- Não são activos intangíveis, por exemplo: publicidade e actividades promocionais; custos de formação; e custos de administração.
- Quanto aos activos fixos tangíveis, o seu tratamento é prescrito pela NCRF 7, possibilitando aos utentes das DF obter informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos, bem como as alterações a esse investimento.
 - O conceito subjacente é o facto de se esperar que esses elementos possam ser usados durante mais que um período para: uso na produção/fornecimento de mercadorias/serviços; locação a terceiros; e fins administrativos.
 - A quantia escriturada, é a quantia pela qual o activo está reconhecido após dedução de qualquer depreciação e perdas por imparidade acumuladas.
- A NCRF 8 tem como objectivo prescrever a contabilização de activos detidos para venda (a) e a apresentação e divulgação das unidades operacionais descontinuadas (b):
 - (a) É um activo não corrente, cuja quantia escriturada será recuperada, através de uma transacção de venda;
 - (b) É um componente de uma entidade que seja alienado ou esteja classificado como detido para venda e:
 - represente um segmento de negócio, ou geográfico - operacional;
 - seja parte integrante de um único plano coordenado para alienar um importante segmento de negócio separado/segmento geográfico operacional;
 - seja uma subsidiária adquirida unicamente com a intenção de revenda.
- As políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar no caso das locações financeiras e operacionais são prescritas na NCRF 9.
 - Uma locação é um acordo pelo qual o locador concede ao locatário, em troca de pagamento (s), o direito de utilização de um activo, por um período de tempo acordado.
- A NCRF 10 prescreve o tratamento dos custos de empréstimos obtidos, exigindo que sejam tratados como gastos do período, excepto no caso de aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica.
 - Activo que se qualifica é um activo que leva um período substancial de tempo a ficar pronto para uso pretendido ou venda.

- Quanto à NCRF 11 prescreve o tratamento contabilístico das propriedades de investimento e dos respectivos registos de divulgação.
 - Uma propriedade de investimento é o terreno, e/ou o edifício (ou parte), detido(s) para obter rendas e/ou para valorização do capital.
- Um activo não deve ser escriturado por mais do que a quantia recuperável, prescreve a NCRF 12, se isso acontecer, deve ser reconhecida uma perda por imparidade, que em certas circunstâncias poderá ser revertida e deve ser divulgada.
 - Perda por imparidade é a quantia pela qual o valor contabilístico de um activo ou unidade geradora de caixa excede o seu valor recuperável.
- A NCRF 13, proporciona orientação prática para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos interesses em empreendimentos conjuntos e dos investimentos em associadas.
 - Empreendimento conjunto é um acordo contratual, com base no qual, duas ou mais partes, exercem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto.
 - Controlo conjunto é a partilha de controlo contratualmente concordante sobre uma actividade económica.
 - Controlo é o poder de definir e gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade económica de maneira a obter benefícios da mesma.
- A NCRF 14 estabelece que, todas as concentrações de actividades empresariais (CAE), devem ser contabilizadas pela aplicação do método da compra. A adquirente deve reconhecer os activos, os passivos, assim como os passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição. E deve também reconhecer o Goodwill (Trespasse), que é posteriormente testado quanto à imparidade, não sendo amortizado.
 - A junção de entidades separadas numa única (que é a que relata) são as chamadas CAE. (ver controlo – NCRF 13)
 - Goodwill (Trespasse) – benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados/reconhecidos.
 - Interesse minoritário é a parte dos resultados/activos líquidos de uma subsidiária, atribuível a interesses de capital próprio, que não sejam detidos (in)directamente através de subsidiárias, pela empresa mãe.

- A NCRF 15 deve ser aplicada na preparação e apresentação das DF consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo da empresa mãe.
 - Grupo – inclui empresa mãe e todas as suas subsidiárias. (ver interesse minoritário NCRF 14; e controlo – NCRF 13)
 - Empresa mãe – possui uma ou mais subsidiárias.
 - Subsidiária – uma entidade controlada pela empresa mãe.
 - Método de equivalência patrimonial (MEP) – é um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota parte do investidor nos activos líquidos da investida.
- O tratamento da exploração e avaliação de recurso minerais é prescrito pela NCRF 16.
 - Activos de exploração e avaliação de recursos minerais são a pesquisa de recursos minerais (inclui os gastos incorridos nessa pesquisa), depois da entidade ter obtido os direitos legais de explorar numa área específica, bem como a determinação da exequibilidade técnica e da viabilidade comercial de extrair o recurso natural.
- A NCRF 17 prescreve o tratamento contabilístico e a apresentação das DF e as divulgações da actividade agrícola, p. ex. activos biológicos (animal ou planta vivos), produto agrícola no ponto da colheita, e subsídios do governo relacionados com activos biológicos (ver §35 e 36 da norma).
- A NCRF 18 – Inventários, proporciona orientação prática na determinação do custo e do subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido, assim como as formas de custeio dos: activos detidos para venda no curso da actividade empresarial; activos em processo de produção para venda; materiais/consumíveis a serem aplicados no processo de produção/prestação de serviços; e custo do serviço quando ainda não reconhecido o rédito.
- A NCRF 19 deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção.
 - Contratos de construção, são contratos especificamente negociados para a construção de activo (s), que estejam inter-relacionados na sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

- A NCRF 20 prescreve o tratamento contabilístico de réditos, entendidos como os rendimentos que surgem no decurso das actividades ordinárias de uma entidade – vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e outros.
- A NCRF 21 deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes (excepto quando o contrato seja oneroso).
 - Provisão – passivo de tempestividade ou quantia incerta.
 - Passivo contingente – obrigação possível de eventos passados, cuja ocorrência (ou não) só se confirmará no futuro.
 - Activo contingente – activo provável que fluirá como resultado de eventos passados, cuja ocorrência (ou não) só se confirmará no futuro.
- A NCRF 22 deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios e outros apoios do governo.
 - Governo – refere-se ao Governo, agências de Governo e organismos semelhantes, locais, nacionais ou internacionais.
 - Apoio do Governo – benefícios económicos proporcionados pelo Governo a uma entidade (s) que a eles se propõem segundo certos critérios.
 - Subsídios do Governo – transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade.
- A inclusão de transacções e unidades operacionais estrangeiras, em moeda estrangeira, nas DF de uma entidade é prescrita na NCRF 23, assim como a sua transposição para uma outra moeda de apresentação, as taxas de câmbio a usar e os seus efeitos nas mesmas.
 - Unidade operacional estrangeira – subsidiária, associada, empreendimento conjunto, sucursal da entidade que relata, cujas actividades sejam conduzidas num país diferente.
 - Moeda de apresentação – moeda na qual as DF são apresentadas.
 - Moeda funcional – moeda do ambiente principal no qual a entidade opera.
- O objectivo da NCRF 24 é o de definir quando é que uma entidade deve ajustar as suas DF em função de eventos que surjam após a data do Balanço, e ainda, a divulgação desses eventos, tendo em conta a data em que as mesmas foram autorizadas para emissão. (a desenvolver no Capítulo V)

- A NCRF 25 deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento: correntes e futuros (diferidos).
 - Quando o tratamento contabilístico e o fiscal de determinadas despesas/receitas são diferentes podem originar impostos diferidos (no caso de se tratar de diferenças temporárias: reavaliações; diferença entre o activo/passivo adquirido e reconhecidos ao JV, e a base tributária, tratando-se de concentrações empresariais).
 - Lucro contabilístico é o resultado líquido de um período antes da dedução do gasto de imposto.
 - Lucro tributável/perda fiscal é determinado de acordo com as autoridades fiscais.
 - Gasto/rendimento de impostos, é a quantia agregada incluída na determinação do lucro/prejuízo líquido do período, respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.
 - Imposto corrente é a quantia a pagar/recuperar de impostos sobre o rendimento.
- A NCRF 26 deve ser aplicada às informações a prestar nas DF e Relatório de Gestão das entidades tratando-se de matérias ambientais.
 - Dispêndios de carácter ambiental, incluem os gastos das medidas tomadas por uma entidade, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades, p. ex. eliminação de resíduos/iniciativas destinadas a evitar a sua formação, protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, preservação do ar puro e das condições climáticas, redução do ruído e a protecção da biodiversidade e da paisagem.
- O tratamento contabilístico, os requisitos de apresentação e divulgação dos instrumentos financeiros é prescrito pela NCRF 27.
 - Um instrumento financeiro é um contrato que dá origem a um activo financeiro (qualquer activo que seja: p. ex. dinheiro, instrumento de capital próprio de outra entidade, direito contratual de receber dinheiro ou outro activo financeiro) numa entidade, e a um passivo financeiro

(responsabilidade contratual: p. ex. entregar dinheiro ou outro activo financeiro) noutra entidade.

- Exemplos de activos/passivos financeiros: depósitos bancários, contas a receber e a pagar, leasing financeiro, produtos derivados (não requer investimento inicial, o seu valor altera-se quando altera: taxa de juro, taxa câmbio, índice de preços, etc.)
- Exemplos de activos/passivos não financeiros: Inventários, activo fixo tangível, activos intangíveis, “leasing” operacional, provisões.
- A NCRF 28, tem como objectivo o tratamento contabilístico e a divulgação dos benefícios dos empregados, abrange cinco grandes categorias de benefícios para os empregados:
 - benefícios a curto prazo (p. ex.: salários, subsídios de doença, subsídios de férias, participação nos lucros e prémios);
 - benefícios pós-emprego (p. ex.: pensões, prestações de saúde);
 - outros benefícios a longo prazo (p. ex.: prémios por longo período de serviço, licenças sabáticas, etc.);
 - Prestações por cessação do contrato; e
 - Plano de remuneração em acções.
- Por último a NCRF-PE deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos constantes do DL que aprovou o SNC sobre pequenas entidades, desde que não optem por aplicar o conjunto das NCRF, ou seja, entidades que não ultrapassem dois dos três seguintes limites: a) total do balanço: € 500.000; b) total das vendas liquidadas e outros rendimentos: € 1.000.000; c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20. E, além disso, cujas contas não estejam, legal ou estatutariamente, sujeitas a certificação legal de contas.
- A NI 1, vem esclarecer que uma entidade com finalidade especial (EFE), deve ser consolidada quando a substância do relacionamento entre uma entidade e a EFE indicar que esta é controlada por aquela.
- O uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor de uso, decorrente da NCRF 12 – Imparidade de Activos, é exemplificado na NI2.

PARTE II – ESTUDO DA NORMA

CAPÍTULO V - ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DO BALANÇO

5.1 - NCRF 24 -ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DO BALANÇO

A entrada em vigor do SNC, implica alterações ao nível de procedimentos e de recursos, formação de pessoal e conseqüentemente a redefinição dos respectivos controlos, p. ex. programas informáticos adaptados ao novo SNC e à nova realidade fiscal. O problema é o *balanceamento entre custo e benefício*, sendo considerado um constrangimento à informação relevante e fiável (EC SNC, §43 a 45), e a pergunta que se coloca é: quando é que as organizações vão recuperar o investimento que estão a fazer neste momento?

Outro constrangimento à informação relevante e fiável é a tempestividade. Qualquer preparador de DF, com alguma experiência, tem conhecimento de que, para produzir informação atempada, muitas vezes é necessário relatar antes de serem conhecidos todos os aspectos das transacções ou acontecimentos.

É neste capítulo que se inicia o estudo da NCRF 24, que é o propósito deste trabalho. Esta norma tem por base a IAS 10 – Acontecimentos após a data do balanço, adoptada pela UE, nos termos do regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, e, em conformidade com o texto original do regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, para o qual será feita a remissão sempre que necessário. É importante, por isso, conhecer e compreender a estrutura da norma, ou seja, o objectivo, o âmbito, as definições, o reconhecimento e mensuração, o pressuposto da continuidade e as divulgações necessárias.

O objectivo desta NCRF é o de estabelecer quando uma entidade deve ajustar as suas DF quanto a acontecimentos após a data do balanço e as divulgações que deve fornecer, tendo em conta a data em que as DF foram autorizadas para emissão, e os acontecimentos após a data do balanço.

É de realçar que, uma entidade não deve preparar as suas DF numa base de continuidade, se, o órgão de gestão determinar após a data do balanço que, pretende ou liquidar a entidade, ou cessar de negociar, baseando-se na deterioração dos resultados

operacionais e da posição financeira. A NCRF 1 Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras especifica as divulgações exigidas nesse caso.

Os dividendos declarados pela entidade aos detentores de investimentos de capital próprio, não devem ser reconhecidos como um passivo à data do balanço, porque não correspondem aos critérios definidos na NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Esses dividendos são divulgados no anexo de acordo com a NCRF 1 Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

O âmbito de aplicação desta norma é a contabilização e divulgação dos acontecimentos após a data do balanço.

Antes de prosseguir esta abordagem é importante responder à questão: o que são acontecimentos após a data do balanço? São os acontecimentos, que podem ser favoráveis ou não, e que ocorrem entre a data do balanço e a data em que o órgão de gestão autoriza a emissão das demonstrações financeiras. São dois os tipos de acontecimentos: aqueles que dão lugar a ajustamentos e aqueles que não dão lugar a ajustamentos. O primeiro tipo – os que dão lugar a ajustamentos – são aqueles que revelam condições existentes antes ou durante a data do balanço. O segundo tipo – os que não dão lugar a ajustamentos - são aqueles que revelam condições que surgiram após a data do balanço e/ou da publicação de resultados/informação financeira relevante.

Para se perceber melhor estes dois tipos de ajustamentos, a própria norma fornece-nos alguns exemplos de acontecimentos após a data do balanço - que dão lugar a ajustamentos - e que exigem que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos:

- 1) Um caso judicial, cuja resolução ocorre após a data do balanço e que confirma que a entidade tinha esta obrigação presente à data do balanço. A entidade poderá ter que efectuar algum ajustamento de uma provisão reconhecida anteriormente de acordo com a NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes;
- 2) Outro exemplo, é uma informação que indique que um activo estava em imparidade à data do balanço ou a necessidade de ajustamento da quantia de perda por imparidade reconhecida anteriormente;

- 3) A falência de um cliente, é o caso mais evidente, e indica claramente que já existia uma perda à data do balanço;
- 4) A venda de inventários e o reflexo que tem no valor realizável líquido;
- 5) Um terceiro exemplo de acontecimento após a data do balanço que dá lugar a ajustamento das demonstrações financeiras é quando o custo de activos comprados ou o provento de activos vendidos antes de 31/12⁶⁰ só é conhecido ou só é determinado após a data do balanço;
- 6) Outro caso, que nos remete para a NCRF 28 - Benefícios dos Empregados, é o pagamento de quantias referentes a participação nos lucros ou bónus, que só são determinadas após 31/12;
- 7) Por último, são os casos de ocorrência de erros ou fraudes.

A entidade deve actualizar a divulgação acerca de condições à data do balanço à luz de qualquer nova informação que entretanto surja, mesmo quando não afecte as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras, indicando a natureza do acontecimento e uma estimativa do efeito económico ou a impossibilidade de o fazer. Se os acontecimentos após a data do balanço forem materiais, a sua não divulgação poderia influenciar as decisões económicas a tomar pelos utentes com base nessas demonstrações financeiras.

Seguem-se mais alguns exemplos de acontecimentos após a data do balanço, que não dão lugar a ajustamentos, mas devem ser divulgados no anexo:

- a) O declínio do valor de mercado dos investimentos da entidade, que apenas são conhecidos após 31/12, mas antes das demonstrações financeiras serem aprovadas pelo órgão de gestão para emissão, não se relacionam com as condições de investimento, mas sim com circunstâncias decorrentes desse período, pelo que não há lugar a ajustamentos;
- b) Concentração de actividades empresariais, após a data do balanço (remete para a NCRF 14 – Concentrações de actividades empresariais), ou, alienação de uma subsidiária;

⁶⁰ Quando se fala em 31/12, está-se a referir à data em que encerra o período das demonstrações financeiras, para facilitar a abordagem ao assunto.

- c) Plano para descontinuar uma unidade operacional;
- d) Compras de activos, ou a sua classificação como activos detidos para venda (remete para a NCRF 8 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas, outras alienações de activos, ou expropriação de activos importantes);
- e) A destruição por um incêndio de uma instalação de produção central;
- f) O anúncio ou o início do processo de uma reestruturação importante;
- g) Importantes transacções de acções ordinárias e de potenciais transacções de acções ordinárias;
- h) Alterações em preços de activos ou taxas de câmbios;
- i) Alterações das leis fiscais, que tenham um efeito significativo nos Activos/Passivos por impostos correntes e diferidos;
- j) Evidenciar litígios provenientes de acontecimentos após a data do balanço.

A data da autorização para emissão das demonstrações financeiras e quem deu essa autorização deve ser divulgado pela entidade, assim como deve ser divulgado, quem tem poderes de alterá-las após essa data. A importância do conhecimento desta data para os utentes prende-se com o facto de não estarem reflectidos quaisquer acontecimentos posteriores.

É importante divulgar se os proprietários da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as DF após essa data.

A entidade deve actualizar as divulgações à luz de uma nova informação, que entretanto surja, das condições que existiam à data do balanço, como por ex., um passivo contingente. Neste caso, deve ser consultada a NCRF 21, para considerar se deve ser ou reconhecido, esse passivo contingente, ou se deve alterada uma provisão.

5.2 – ISA 560 - RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NOS ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DO BALANÇO

“Embora a detecção de fraudes e erros não seja normalmente um dos objectivos do seu trabalho, o revisor/auditor deve, no planeamento e execução deste, adoptar uma atitude de dúvida sistemática, tendo presente o risco da ocorrência de tais situações” referem as NT de revisão/auditoria.

Os eventos que ocorrem após a data do balanço mas antes do relatório do auditor, podem ter um efeito material nas demonstrações financeiras e consequentemente em todos os que as utilizam. Prescreve a estrutura conceptual (EC) do SNC, no seu §30, que a informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das DF.

De acordo com a EC do SNC, um dos constrangimentos à informação relevante e fiável é o balanceamento entre as características qualitativas (EC § 45), desse modo tanto os preparadores como os revisores/auditores devem proceder de forma profissional, no seu juízo de valor.

O alcance desta norma, a ISA 560 – Eventos (ou acontecimentos) Subsequentes, é a responsabilidade do auditor independente em relação a eventos subsequentes em auditoria de demonstrações financeiras. Como referido no capítulo anterior, é a NCRF 24, que prescreve o tratamento nas demonstrações financeiros de eventos, favoráveis ou não, ocorridos entre 31/12 e a data em que as mesmas foram autorizadas para emissão, identificando dois tipos de eventos: os que fornecem evidência de condições existentes à data do balanço e os que fornecem evidência de condições que surgiram após essa data.

A Certificação (Legal)⁶¹ das Contas (C(L)C), é, sem dúvida, o relatório mais importante emitido pelo Revisor Oficial de Contas (ROC), em resultado da actividade desenvolvida no âmbito do estatuto da Ordem dos ROC (OROC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro. É na norma internacional de auditoria ISA

⁶¹ A referência à palavra “Legal”, entre parênteses, na C(L)C, justifica-se pelo facto do relatório poder assumir dois títulos em função da natureza do trabalho do ROC: a “Certificação Legal das Contas”, se a actividade do ROC é exercida no âmbito da “revisão legal das contas” (art.º 44.º do EOROC); ou a “Certificação das Contas” (art.º 45.º do EOROC), se o ROC exerce a actividade de “auditoria às contas” de base estatutária (exigida pelo estatuto/pacto social) ou contratual (assente em contrato de prestação de serviços por opção/solicitação da entidade), i.e., sem qualquer exigência legal.

700 - Relatório do Revisor/Auditor sobre as Demonstrações Financeiras, que podemos encontrar tudo sobre o relatório do auditor, a importância da data do mesmo e a informação ao leitor que o auditor considerou o efeito que os eventos e transacções de que o auditor se tornou ciente e que ocorreram até aquela data.

São dois os objectivos do auditor: em primeiro lugar obter evidência de auditoria, adequada e suficiente, sobre se os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do parecer do auditor independente que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações financeiras, estão adequadamente reflectidos nessas demonstrações financeiras; e em segundo lugar responder adequadamente aos factos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data de seu parecer, que, se fossem do seu conhecimento naquela data (do parecer), poderiam ter levado o auditor a alterar o seu parecer.

Quanto às definições, a data das demonstrações financeiras, é a data em que termina o período das mesmas, por exemplo 31/12, e, a data da emissão, é a data em que são aprovadas pelos órgãos competentes. Já foi abordado no § 3 deste capítulo que a data do parecer do auditor sobre as demonstrações financeiras é a data nos moldes da ISA 700. A data de divulgação das demonstrações financeiras, é a data em que o parecer do auditor e as próprias demonstrações auditadas são disponibilizados para terceiros. Finalmente, e a definição mais importante, na qual é baseado este trabalho, são os eventos subsequentes, que são eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do parecer do auditor e/ou factos que chegaram ao conhecimento do auditor após a data do seu parecer.

De acordo com a norma ISA 560, os procedimentos que o auditor deve ter em conta em relação aos eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do parecer do auditor:

- a) O auditor deve obter evidência de auditoria adequada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do seu parecer, que requerem ajustamento ou divulgação foram identificados e o mais próximo possível dessa data;
- b) O auditor deve ter em consideração avaliação do risco desses acontecimentos, indagar ao nível dos órgãos de gestão se identificaram esses acontecimentos, se

existem outros acontecimentos que possam afectar as demonstrações financeiras, e também ler as actas das reuniões, após a data das demonstrações financeiras, e indagar sobre os assuntos nelas discutidas;

- c) Se o auditor identificar eventos que requerem ajuste ou divulgação nas demonstrações financeiras, deve determinar se cada um desses eventos está reflectido de maneira adequada nas referidas nas mesmas de acordo com a estrutura conceitual aplicável;
- d) O auditor deve solicitar à administração uma declaração por escrito de acordo com a ISA 580 – Declaração do Órgão de Gestão, de que todos os eventos subsequentes à data das demonstrações financeiras e que, segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável, requerem ajuste ou divulgação, foram ajustados ou divulgados.

Continuando com a norma ISA 560, seguem-se os procedimentos que o auditor deve ter em conta em relação aos eventos ocorridos após a data do seu parecer, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras:

- a) O auditor não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações financeiras após a data do seu parecer;
- b) No entanto, se, após a data do seu parecer, mas antes da data de divulgação das referidas demonstrações, este tomar conhecimento de algum facto que, se fosse do seu conhecimento na data do parecer, poderia tê-lo levado a alterar esse parecer, ele deve:
 - a. discutir o assunto com a administração⁶²;
 - b. Determinar se as demonstrações financeiras precisam de ser alteradas e, nesse caso, indagar como a administração pretende tratar do assunto;
- c) No caso de as demonstrações financeiras serem alteradas, o auditor deve aplicar os procedimentos de auditoria necessários, se for possível dentro dos prazos previstos e se a lei o permitir, restringir esses procedimentos ao (s) evento (s) que causaram essa alteração;

⁶² Aqui, quando se fala em Administração, também devem ser incluídos os responsáveis pela Governação da Entidade, se for o caso.

- d) De realçar ainda que, se a administração não alterar as demonstrações financeiras, nas circunstâncias em que o auditor considerar necessário:
 - a. Se o parecer do auditor ainda não tiver sido fornecido à entidade, este deve modificá-lo, nos termos da ISA 705 – ‘Modificações à opinião no relatório do auditor’, e depois fornecê-lo;
 - b. Mas se o parecer do auditor já tiver sido fornecido à entidade, este deve notificar a administração, para que não divulgue as demonstrações financeiras antes de efectuarem as alterações necessárias;
 - c. Se, mesmo assim, as demonstrações financeiras forem divulgadas, sem as alterações necessárias, o auditor deve tomar medidas para procurar evitar o uso por terceiros daquele parecer de auditoria.

Finalmente, no que diz respeito aos procedimentos que o auditor deve ter em conta em relação aos eventos ocorridos após a data do seu parecer mas agora após a data de divulgação das demonstrações financeiras, a norma ISA 560, esclarece:

- a) O auditor não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações financeiras;
- b) Mas, deverá proceder conforme o descrito na alínea b. do § anterior;
- c) No caso de as demonstrações financeiras serem alteradas, o auditor deverá proceder conforme o descrito na alínea c. do § anterior;
- d) E, nesse caso (de serem alteradas), o auditor deve alterar o seu parecer (novo ou reemitido), incluindo um parágrafo de Ênfase com referência à nota explicativa que esclarece mais detalhadamente a razão da alteração das demonstrações financeiras emitidas anteriormente e do parecer anterior fornecido;
- e) Caso a administração não tome as providências necessárias para garantir que, todos os que receberam as demonstrações financeiras emitidas anteriormente, sejam informados da situação, e não altere as referidas demonstrações nas circunstâncias em que o auditor considere necessário, este deve notificar a administração (ISA 260 - Comunicações de Matérias de Auditoria com os Encarregados da Governação), de que irá evitar o uso por terceiros daquele parecer no futuro.

CAPÍTULO VI - COMPARAÇÃO COM A IAS 10

Existem umas pequenas diferenças entre a IAS 10 e a NCRF 24. Na norma Portuguesa faltam-lhe alguns exemplos e especificações que esclarecem melhor os preparadores das DF, assim como os Auditores e a própria administração da entidade (gerência, conselho de direcção e accionistas). Assim, os pontos discriminados na Figura 3, foram omitidos, passando a norma Portuguesa do ponto 4, “O processo de autorização da emissão de DF variará consoante a natureza, a organização da entidade e as exigências legais a que a mesma está submetida”, nas definições, para o ponto 5, (8, na IAS 10) “Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas DF para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos”.

5. Nalguns casos, exige-se que uma entidade apresente as suas demonstrações financeiras aos seus accionistas para aprovação após as demonstrações financeiras terem sido emitidas. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão na data de emissão e não na data em que os accionistas aprovam as demonstrações financeiras.

Exemplo

A gerência de uma entidade conclui o seu projecto de demonstrações financeiras relativas ao ano findo em 31 de Dezembro de 20x1 em 28 de Fevereiro de 20x2. Em 18 de Março de 20x2, o conselho de direcção revê as demonstrações financeiras e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia o seu lucro e outras informações financeiras seleccionadas em 19 de Março de 20x2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20x2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20x2 e as demonstrações financeiras aprovadas são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20x2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20x2 (data da autorização do Conselho para emissão).

6. Nalguns casos, exige-se que a gerência de uma entidade emita as suas demonstrações financeiras para um conselho de supervisão (constituído unicamente por não-executivos) para aprovação. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão quando a gerência autorizar a sua emissão para o conselho de supervisão.

Exemplo

Em 18 de Março de 20x2, a gerência de uma entidade autoriza a emissão de demonstrações financeiras para o seu conselho de supervisão. O conselho de supervisão é constituído exclusivamente por não-executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interesses estranhos. O conselho de supervisão aprova as demonstrações financeiras em 26 de Março de 20x2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20x2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20x2 e as demonstrações financeiras são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20x2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20x2 (data de autorização da gerência para emissão para o conselho de supervisão).

7. Acontecimentos após a data do balanço incluem todos os acontecimentos até à data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira seleccionada.

Figura 3 – IAS 10, pontos: 5, 6 e 7.

Apresenta-se em seguida um exemplo de *check-list* de eventos subsequentes:

Cliente:						
Final do ano:						
Preparado por:					Data:	
Revisto por:					Data:	
Consideração final, imediatamente antes do relatório do auditor	Por:		Date		inicial	
NCRF 24 – Define eventos subsequentes/acometimentos após a data do balanço como aqueles eventos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data em que as DF foram autorizadas para emissão.						
Factores de risco respeitantes a eventos subsequentes						
1 – Indicar se foi identificado qualquer factor que indique um risco significativo respeitante a identificação e/ou adequado tratamento contabilístico dos eventos subsequentes. referente a: 1.1 – Matérias relevantes documentadas como parte do plano de auditoria. Identificação/referencia; 1.2 – Factores identificados durante a auditoria aos itens das DF individuais. Identificação/referencia;						
2 – respeitante a riscos significantes identificados: 2.1 – Comente a consciência da administração e resposta ao risco; 2.2 – Descreva os CI relevantes que têm sido implementados para enfrentar o risco; 2.3 – Procedimentos de auditoria específicos documentos para enfrentar o risco.						
Identificação dos eventos subsequentes						
3 – Documente quaisquer eventos subsequentes identificados como resultado do corte e/ou dos procedimentos de auditoria de avaliação realizados aos itens das DF individuais.						
4 – Discutir com administração os procedimentos que eles têm aplicado para identificar eventos subsequentes e os documentos suporte dos eventos identificados.						
5 – Inquirir a gestão relativamente à situação actual de itens que foram contabilizados com base em						

dados preliminares ou inconclusivos.	
6 - Inquirir a gestão relativamente a novos compromissos, empréstimos ou garantias.	
7 - Inquirir a gestão relativamente a vendas ou aquisições de activos que ocorreram ou estão planeadas.	
8 - Inquirir a gestão relativamente à emissão de novas acções ou um acordo para fusão ou liquidação (ou planos nesse sentido).	
9 - Inquirir a gestão relativamente a qualquer activo que tenha sido apropriado pelo governo ou destruído (por incêndio ou inundação).	
10 - Inquirir a gestão relativamente a qualquer desenvolvimento referente a áreas de risco e contingências.	
11 - Inquirir a gestão relativamente a qualquer inusual ajustamento contabilístico que tenha sido feito ou esteja contemplado.	
12 - Inquirir a gestão relativamente a qualquer evento que tenha ocorrido ou que esteja a ocorrer que ponha em questão a adequação das políticas contabilísticas utilizadas nas DF.	
13 - Inquirir a gestão relativamente a relativamente a qualquer evento que tenha ocorrido ou que esteja a ocorrer que ponha em questão o pressuposto da continuidade.	
14 – Inspeccionar as actas da reuniões relevantes tidas após a data do balanço.	
15 – Inspeccionar a últimas informação financeira disponível pertencente ao período relevante após a data do balanço.	
Follow-up dos eventos subsequentes identificados	
16 – Distinguir entre eventos ajustáveis e eventos não ajustáveis de acordo com a NCRF 24	
17 – Confirmar a ocorrência actual dos eventos em causa.	
18 – Confirmar a exactidão e a integralidade da informação financeira ou outra respeitante aos eventos em causa.	
19 – Em caso de um evento materialmente relevante e ajustável, confirmar o reconhecimento apropriado e exacto do evento, e a afectação em termos do total	

do balanço, incluindo a mensuração e divulgação do item nas DF em causa.		
20 – Em caso de um evento materialmente relevante não ajustável, confirmar se a nota divulgada nas DF é apropriada e exacta.		
Conclusão referente a eventos subsequentes		
	Sim	Não
Obtivemos prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir favoravelmente sobre a identificação e o tratamento contabilístico dos eventos subsequentes?		
DIFERENÇAS DE AUDITORIA E INCERTEZAS (diferenças não resolvidas e incertezas a serem transferidas)		
Descrição das diferenças ou incertezas (limitação/alcance)	Rand	
•		
•		
•		
•		
CONSIDERAÇÃO E PONTOS DE DISCUSSÃO ADICIONAIS		
•		
•		
•		
•		
A ISA 560 fornece orientação adicional respeitante à consideração de eventos subsequentes ocorridos entre a data das DF e a data do relatório do auditor, e factos descobertos após a data do relatório do auditor, incluindo considerações sobre o relatório de auditoria.		

Fonte: tradução própria, disponível para download em <http://www.mervitzmalan.co.za/publications.php>

Figura 4 – Exemplo de *check-list* de eventos subsequentes

CAPÍTULO VII - APLICAÇÕES DA NCRF 24

7.1 - ANÁLISE COMPARATIVA DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DE “SOARES DA COSTA” E “TEIXEIRA DUARTE”, NOS ANOS DE 2004 E 2005, NO QUE DIZ RESPEITO A ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DO BALANÇO

Para observar a melhoria, e clarificação, da informação financeira prestada, a partir da adopção das IAS/IFRS, fez-se análise às prestações de contas anuais de duas entidades, “Grupo Soares da Costa, SGPS, SA” e “Teixeira Duarte - Engenharia e Construções, SA”. Estas sociedades, com o capital aberto ao público, cujas contas consolidadas, a partir de 1 de Janeiro de 2005, obrigatoriamente, foram apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, adoptadas pela União Europeia⁶³.

O balanço consolidado em 31 de Dezembro de 2004 e as demonstrações financeiras consolidadas dos resultados, dos fluxos de caixa e das variações do capital próprio em 31 de Dezembro de 2004, apresentadas para efeitos comparativos, foram ajustadas por forma a estarem de acordo com as IAS/IFRS. Os ajustamentos efectuados com efeito a 1 de Janeiro de 2004, data da transição, foram efectuados de acordo com as disposições do IFRS 1 - Primeira Adopção das Normas Internacionais de Relato Financeiro. (...). O efeito dos ajustamentos relacionados com a adopção das IAS/IFRS, reportados a 1 de Janeiro de 2004, foram registados em resultados transitados, conforme estabelecido pela IFRS 1.⁶⁴

De forma a sintetizar, apresenta-se uma ilustração, com referência ao anexo respectivo uma vez que os textos são muito extensos para os transcrever. Apenas se anexa parte das DF, no que diz respeito aos eventos subsequentes, tanto do ano de 2004 e como de 2005, dos Grupos Teixeira Duarte e Soares da Costa, embora a análise tenha

⁶³ Devem entender-se como fazendo parte daquelas normas, quer as Normas Internacionais de Relato Financeiro ("IFRS") emitidas pelo *International Accounting Standards Board* ("IASB"), quer as Normas Internacionais de Contabilidade ("IAS") emitidas pelo *International Accounting Standards Committee* ("IASC") e respectivas interpretações, emitidas pelo *International Financial Reporting Interpretation Committee* ("IFRIC") e *Standing Interpretation Committee* ("SIC"), respectivamente, cuja adopção foi aprovada pela União Europeia. De ora em diante, o conjunto daquelas normas e interpretações serão designados genericamente por "IFRS".

⁶⁴ <http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC9623.pdf>, pagina 103

sido mais exaustiva, tanto nestas entidades como noutras sociedades abertas cujas contas estão publicadas no site da CMVM.

Empresas	Anos	2004	2005
Teixeira Duarte		Constatamos que existem algumas referencias a acontecimentos após a data do balanço dispersas, conforme anexo 1	Item sobre Eventos Subsequentes, conforme anexo 2
Soares da Costa		Constatamos que existem algumas referencias a acontecimentos após a data do balanço dispersas, conforme anexo 3	Item sobre Eventos Subsequentes, conforme anexo 4

Fonte: elaboração própria.

Figura 5 – Comparação das DF dos anos 2004 e 2005, de Teixeira Duarte e Soares da Costa, no que refere a acontecimentos Após a data do Balanço

Seria também importante fazer inquéritos a preparadores, revisores/auditores e utilizadores das demonstrações financeiras, preparadas de acordo com as NCRF. Mas, como em Portugal este normativo só entrou em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2010, apenas poderíamos fazê-lo a preparadores, revisores/auditores e utilizadores de outros países cujas IFRS já entraram em vigor para todas as empresas, ou então daqui a uma ano.⁶⁵ Assim, algumas das questões que poderiam ser colocadas seriam:

- Acha que as NCRF para pequenas entidades é adequado?
- Por favor indique qual o tipo de empresas que acha que mais beneficiam com a adopção das NCRF: pequenas, médias ou grandes?
- Se é preparador de DF, pode indicar os custos, benefícios e outros efeitos resultantes da adopção das NCRF, para pequenas entidades?
- Pensa que o aumento da comparabilidade internacional das contas, preparadas sob as NCRF, para pequenas entidades, beneficiará o seu negócio?
- Se é um utente (por exemplo um banco), pensa que as NCRF providenciarão uma informação mais útil do que o normativo anterior (POC)? (...)⁶⁶

Os programas, questionários e *check-list*⁶⁷ de Auditoria, incluem perguntas para ajudar o Auditor a avaliar a disponibilidade para uma transição para as NCRF:

⁶⁵ <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/Newsletter12007.pdf>

⁶⁶ Consultation on the IFS for small and medium-sized entities, European Commission.

⁶⁷ Lista de verificações.

- A administração está comprometida com a construção de uma função financeira que cria valor para o negócio?
- Está a incorporar as NCRF em modelos de planeamento tributário? Em modelos de transacções estratégicas? Em modelos de alocação de capital? (...) ⁶⁸

7.2 - DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Atenta a obrigatoriedade de aplicação das IAS/IFRC a partir de 1 de Janeiro de 2005, concluímos, com êxito e dentro dos prazos previstos, a reexpressão das demonstrações financeiras consolidadas relativas ao anterior exercício de 2004, tendo divulgado ao mercado, através de comunicado de “facto relevante” em 30 de Maio de 2005, os respectivos impactos, que se vieram a revelar genérica e significativamente favoráveis. ⁶⁹

Conclui-se, após análise das DF destas – Teixeira Duarte e Soares da Costa e doutras entidades, que a informação disponível para os utentes está uniformizada, é mais clara, e acima de tudo é possível comparar. No que se refere à NCRF 24, baseada na IAS 10, eventos subsequentes, concluí-se que a informação apresentada nas Demonstrações Financeiras, exigida por esta norma, é mais exhaustiva, sequencial e facilmente perceptível, a partir de 2005. Em prejuízo de 2004, em que essa informação, a existir - e verifica-se que nestas 2 entidade já existe essa preocupação - se encontra dispersa.

Através de pesquisas, nomeadamente no site <http://www.auditnet.org/IFRS.htm> verifica-se que os programas de auditoria têm vindo a incluir questionários e *check-list* onde se tem apurado a viabilidade das empresas transitarem para as IFRS. Com isto pretende-se dizer, que um inquérito, tanto a preparadores, como a auditores ou a utentes das DF, seria interessante de analisar, e comparar respostas.

⁶⁸ <http://www.auditnet.org/IFRS.htm>

⁶⁹ <http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC9623.pdf>, pagina 16.

PARTE III – IMPLICAÇÕES FISCAIS E DE AUDITORIA

CAPÍTULO VIII – FISCAIS

A UE tem vindo a desenvolver esforços, com vista à Harmonização Fiscal Europeia (ROCHA, 2006):

- a Comissão Europeia⁷⁰ com diversos estudos, relatórios e propostas. Desde a década de 60 e até 1990, esses trabalhos incidem sobre tributação directa incidente sobre as sociedades e harmonização das bases tributáveis e das taxas, e a partir de 1990, a tentativa de eliminação, em sede de impostos sobre o rendimento das sociedades, dos obstáculos ao correcto funcionamento do mercado interno no respeito ao princípio da subsidiariedade⁷¹, como se exemplifica:
 - O relatório *Neumark* (1962) – recomenda a adopção de disposições no sentido de harmonização retenção na fonte de juros e dividendos, impostos sobre o lucro das sociedades, criar sistema comum de informação e tribunal para resolução de conflitos de natureza fiscal;
 - O relatório *Segré* (1966) – enuncia diversas medidas com o objectivo de eliminar barreira fiscais à criação de um mercado de capitais;
 - Outros relatórios: *Van den Tempel* (1970); UEM (1971)⁷²; Comissão (programa de acção – 1975); *Burke* (1980); Livro Branco (1985);
 - Comunicação da Comissão (1990) com vista à eliminação de barreiras fiscais à actividade empresarial transfronteiriça;
 - Outros relatórios: *Ruding* (1992); Comissão (comunicação referente à tributação das sociedades – 1992); *Monti* (1996); Comissão (fiscalidade das empresas no mercado interno – 2001);
- e por sua vez o Conselho Europeu⁷³, contribui para a harmonização a partir da década de 80:

⁷⁰ A Comissão actua sob a orientação política do seu presidente, actualmente, Dr. José Manuel Durão Barroso, composta por 20 membros (1 de cada nacionalidade), e tem como função garantir o funcionamento e desenvolvimento do mercado comum.

⁷¹ Princípio da subsidiariedade - trata-se de um princípio segundo o qual a União só deve actuar quando a sua acção seja mais eficaz do que uma acção desenvolvida a nível nacional, regional ou local - excepto quando se trate de domínios da sua competência exclusiva.

⁷² Em Março de 1971, os seis, deram o seu acordo de principio à instituição de uma UEM em três fases. Devido a diversos factores de ordem económica, só em Dezembro de 1991, numa conferência intergovernamental (CIG), em Maastrich, se iniciou esse processo, que culminou na introdução do EURO.

⁷³ O Conselho Europeu é o mais alto órgão político da UE, e é composto pelos Chefes de Estado/Governo dos países membros da União, juntamente com o presidente da Comissão Europeia, Criado em 1974, foi institucionalizado em 1986 pelo Acto Único Europeu, com presidência rotativa semestral, que, desde Janeiro de 2010, pertence a Espanha.

- Directiva Conselho nº 77/799/CEE - assistência mútua das autoridades competentes dos EM⁷⁴, no âmbito dos impostos directos;
- Directiva Conselho nº 90/435/CEE – regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e filhas de EM diferentes;
- Convenção 90/436/CEE (23/07/90) – eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas;
- Após alguns documentos menos relevantes, surge em 03/06/2003, a Directiva do Conselho 2003/49/CE – regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de EM diferentes;
- Directiva do Conselho 2003/49/CE (altera a Directiva 90/435/CEE) – regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e filhas de EM diferentes;
- E em 17/02/2005, Directiva do Conselho 2005/19/CE (altera a Directiva 90/434/CEE) – regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de EM diferentes.
- O TJCE⁷⁵, desde 1986, que se tem vindo a pronunciar sobre matérias relativas ao direito de estabelecimento, à liberdade de prestação de serviços e à liberdade de circulação de capitais, como p. ex.:
 - Caso *Avoir Fiscal* (1986) – quanto ao tratamento de dividendos, em matéria de crédito fiscal por dupla tributação económica, consoante as sociedades sejam residentes ou não num EM, impede o tratamento diferenciado desses dividendos.
 - Caso *Commerbank* (1993) – normas que estabeleçam tratamentos fiscais discriminatórios de residentes e não residentes, não aprova.
 - Caso *Royal Bank of Scotland* (1999) – a aplicação de taxas de imposto distintas a uma sucursal de uma sociedade com sede noutra EM e a empresas nacionais, consagra que isso é contrário ao direito de estabelecimento;

É o órgão que dá à União os impulsos necessários ao seu desenvolvimento e definirá as respectivas orientações políticas gerais(art. 4º TUE).

⁷⁴ EM – Estado membros.

⁷⁵ O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) foi criado em 1952 e tem como funções verificar a compatibilidade com os tratados dos actos das instituições europeias e dos governos; pronunciar-se a pedido de um tribunal nacional, sobre a validade ou interpretação das disposições de direito comunitário, informações disponíveis em http://europa.eu/scadplus/glossary/economic_monetary_union_pt.htm.

- Caso *Verkooijen* (2000) – disposição fiscal que condicione à existência de sede nesse EM, a concessão de uma isenção tributária quanto ao pagamento de dividendos, é contrária à livre circulação de capitais;
- Actualmente estão em curso os trabalhos:
 - O projecto piloto *Home State Taxation for Small and Medium Sized Enterprises* (desde 2005) – organizações que estendem a sua actividade a mais que um EM, tratando-se de PME⁷⁶, a Comissão Europeia veio sugerir que calculem o imposto sobre o rendimento de acordo com as regras fiscais do país de origem;⁷⁷
 - O grupo de trabalho sobre uma base tributária consolidada comum, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group* (CCCTB WG) (desde 2004) – reuniu-se um grupo peritos de todos os EM com a finalidade de prestar apoio técnico e aconselhamento à Comissão Europeia, no projecto para uma base tributária comum consolidada.⁷⁸

Não obstante, o artigo 90º do Tratado CE, que proíbe qualquer discriminação fiscal que atribua uma vantagem aos produtos nacionais, relativamente aos produtos provenientes de outros EM, e também o artigo 93º do mesmo Tratado CE, que incita à harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, dos impostos especiais do consumo e de outros impostos indirectos⁷⁹, observamos que, a harmonização fiscal europeia, está longe de estar concluída. É um processo complicado, uma vez que torna-se difícil coordenar os regimes fiscais dos 27 EM, de maneira a evitar modificações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, que poderiam ser prejudiciais para o mercado interno. No entanto, uma harmonização, nos seus patamares mínimos já foi conseguida, ao nível do IVA (15%, excepto isenções e especiais)⁸⁰.

A nível nacional, o nº 1 do artigo 60º da proposta de Orçamento de Estado para 2009, autoriza o Governo “a alterar o Código do IRC e legislação complementar de forma a adaptar as respectivas regras às normas internacionais de contabilidade e aos normativos contabilísticos nacionais que visam adoptar essas normas”. Assim, nas

⁷⁶ PME – pequenas e medias empresas.

⁷⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm.

⁷⁸ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131058_pt.htm.

⁷⁹ Impostos directos: imposto sobre o rendimento; imposto sobre as sociedades, impostos locais (maior parte). Impostos indirectos: IVA e impostos especiais sobre o consumo.

⁸⁰ http://europa.eu/travel/shop/index_pt.htm

alíneas do nº 2 do mesmo artigo, podemos constatar que são as alterações efectuadas pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, no sentido de adaptar o CIRC⁸¹, às NIC adoptadas pela UE e ao SNC. A republicação do CIRC, com base no referido DL, tem em vista não só adaptar a terminologia fiscal à nova terminologia contabilística, como também proceder às alterações necessárias para adapta-lo às novas regras de determinação de lucro tributável. As principais alterações são apresentadas na figura seguinte:

Artigo CIRC	Alterações
18º	De acordo com o regime de periodização económica (ou do acréscimo), os rendimentos/gastos são imputados ao período de tributação em que sejam obtidos/suportados. (referentes a contratos construção → art. 19º). Passa a ser aceite o modelo de JV nos instrumentos financeiros (IF).
19º	A determinação dos resultados dos contratos de construção passa a ser efectuada pelo critério da % acabamento (critério encerramento da obra excluído).
20º	Passam a ser considerados Rendimentos: de natureza financeira (juros, dividendos, descontos, diferenças de câmbio,...); resultantes da aplicação do JV em IF e em activos biológicos consumíveis;
21º	As variações patrimoniais positivas (não reflectidas no RL do período) concorrem para a formação do lucro tributável. (excepto: entradas capital; relativas a impostos sobre o rendimento)
22º	A inclusão no lucro tributável de subsídios relacionados com activos correntes far-se-á por aplicação das regras: activos amortizáveis → inclui no lucro tributável (LT) parte do subsídio (mesma proporção amortizações) independentemente do recebimento; activos não amortizáveis → inclui no LT em fracções iguais durante os períodos de tributação em que os elementos sejam inalienáveis/10 anos.
23º	Gastos: os que sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto/manutenção da fonte produtora: de natureza financeira e administrativa. Não são aceites como gastos: os suportados com a transmissão onerosa de partes capital. (ver art. 23º nº 5 e 7).
24º	As variações patrimoniais negativas (não reflectidas no RL do período) concorrem para a formação do lucro tributável. (excepto: saídas dinheiro (espécie) em favor dos titulares de capital; relativas a impostos sobre o rendimento).
25º	Venda, seguida de Locação Financeira → não há lugar apuramento de qualquer resultado fiscal, se os bens integravam os inventários do locador (valorizados custo inicial d aquisição/produção)
26º	Inclusão, dos preços de venda de activos biológicos (art. 26º d)) como método valorização inventários. Inventários que requeiram período superior a 1 ano para atingirem a sua condição de uso ou venda → possibilidade incluir custo aquisição/produção os custos empréstimo atribuíveis.
29º(ex 28º)	Elementos amortizáveis - adaptação à nova terminologia.
30º(ex 29º)	Regra quotas mínimas → não aplicável a activos detidos para venda. Necessário requerimento à DGCI para métodos diferentes dos das quotas constantes/degressivas.
32º(ex 31º)	Despesas investigação: gasto fiscal no período de tributação em que são suportadas.
33º(ex 32º)	Limite elementos reduzido valor amortizáveis num só exercício: 1.000€
34º(ex 33º)	Limite dedutibilidade fiscal amortizações viaturas ligeiras passageiros 40.000€
35º(ex 34º)	Alarga-se a possibilidade das perdas por imparidade (períodos anteriores) poderem ser deduzidas para efeitos fiscais em determinadas condições.
37º(ex 35ºA)	Perdas por imparidade empresas sector bancário.
38º(ex 35ºB)	O art. 10º do DR 2/90, relativo às desvalorizações excepcionais, foi transferido integralmente para este novo artigo do CIRC, incluindo-se neste regime o novo conceito de perdas por imparidade.
39º(ex 36º)	Dedução fiscal de provisões de encargos com garantias a clientes.
41º(ex 39º)	Créditos incobráveis que resultem de processos de insolvência passam a aceitar-se como gastos.

⁸¹ CIRC – código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, aprovado pelo DL 442-B/88, de 30 de Novembro, actualizado.

Artigo CIRC	Alterações
43º(ex 40º)	Contribuições para fundos de pensões não concorrem para os limites de, 15% (25%) das diversas despesas com pessoal para efeitos de reforma, que são considerados gastos do período, sendo consideradas gastos em 5 períodos tributação em partes iguais.
46º(ex 42º)	Passam a não ser aceites as menos valias realizadas relativas a viaturas ligeiras passageiros (excepto parte fiscalmente dedutível - até 40.000€).
47º(ex 43º)	Passam a estar abrangidos pelo Regime das mais(menos)-valias fiscais: activos fixos tangíveis; intangíveis; propriedades investimento, instrumentos financeiros.
48º(ex 45º)	Passa a ser admitido o regime do reinvestimento para as mais-valias obtidas com propriedades de investimento.
49º(ex 45ºA)	Concorrem para a formação do lucro tributável (...) os rendimentos/gastos resultantes da aplicação do JV a instrumentos financeiros derivados (...)
50º(ex 45ºB)	Concorrem para a formação do lucro tributável (...) os rendimentos/gastos resultantes da aplicação do JV aos activos que estejam a representar provisões técnicas de seguro (...)
64º(ex 58ºA)	O adquirente de direitos reais sobre imóveis passa a adoptar o VPT ⁸² definitivo para efeitos de determinação de qualquer resultado tributável em IRC (relativo ao imóvel) sem a exigência de registá-lo contabilisticamente por esse mesmo valor.
74º(ex 68º)	A aplicação do regime especial de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões e entradas de activos deixa de estar dependente de condições exigidas quanto à contabilização dos elementos patrimoniais transferidos.
121º(ex 113º)	Alargamento do prazo de entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal até ao dia 15 do mês de Julho (anterior mês de Junho).

Fonte: elaboração própria com base na legislação.

Figura 6 – Alterações CIRC

O CIRC é o código em que é mais evidente a relação entre a contabilidade e a fiscalidade⁸³. O artigo 17º CIRC, evidencia essa relação, senão vejamos o seu nº 1: *O lucro tributável (LT) (ou PF – prejuízo fiscal) das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º (o artigo que determina a base de incidência do imposto) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período (RLP) e das variações patrimoniais positivas (VP+) (artigo 21º CIRC) e negativas (VP-) (artigo 24º CIRC) verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.* E também no artigo 3º, no seu nº 2, temos que *o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções (CF- correcções fiscais) estabelecidas neste código.* Para simplificar, pode-se dizer que a formula de obtenção do lucro tributável (ou prejuízo fiscal), a partir do resultado contabilístico é a seguinte:

$$LT \text{ (ou PF)} = RLP + VP(+/-) + CF(+/-).$$

⁸² VPT – valor patrimonial tributário.

⁸³ GUIMARÃES, Joaquim F C, O impacto fiscal do sistema de normalização contabilística, V. N. Famalicão, 2009, disponível para download em www.infocontab.com.pt.

Pode-se também constatar que, a definição implícita, em Variações Patrimoniais, é que, são acontecimentos que provocam alterações no património mas que não estão reflectidas no resultado, possivelmente, por só serem conhecidos após a data do balanço final, e que dão lugar a ajustamentos. E porquê? Porque são materialmente relevantes, uma das características qualitativas das DF.

Por sua vez, o nº 1 do artigo 18º, alterado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corroborado pelo ofício circulado nº 14/93 de 23 de Novembro, impõe que: *os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica*; conjugado com o artigo 1º que prescreve que o IRC *incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivo*. Ou seja, na frase “*imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados*”, está implícito o pressuposto da periodização económica ou regime do acréscimo, prescrito pela estrutura conceptual (EC) do SNC.

Uma das características qualitativas estabelecidas na EC é a prudência, *os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade duvidosa de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer*. (...) Ora, como se pode observar na figura, existiu a preocupação em alargar o âmbito das provisões aceites como custo fiscal, p. ex. no artigo 35º CIRC, alargando-se a possibilidade de as perdas por imparidade, serem dedutíveis para efeitos fiscais em certas condições. Assim, contrapondo com a NCRF 24, acontecimentos após a data do balanço, verificamos que p. ex., a falência de um cliente, indica claramente que já existia uma perda à data do balanço, e pela alínea a) do nº1 do artigo 35º CIRC, “*As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade*”, é uma perda por imparidade dedutível fiscalmente.

Outro exemplo da NCRF 24, são as perdas por imparidade na venda de inventários e o reflexo que tem no valor realizável líquido, e que pela alínea c) do nº 1 do artigo 35º

CIRC, são dedutíveis para efeitos fiscais, “*as que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento*” verificamos que é *dedutível fiscalmente*”.

Este conceito de provisões, já tinha sido introduzido no normativo nacional pelo DL 35/2005, que no nº 1 do artigo 2º prevê que *as provisões têm por objecto cobrir 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*. Verificamos uma similaridade entre este conceito e o preconizado pela EC do SNC, no que diz respeito à característica qualitativa prudência, “*incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias (...)*”. Essa característica não é novidade, uma vez que o princípio da prudência já existia no POC, “*é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza, sem contudo permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso*”, conceito ainda alargado pelo DL 35/2005, que no nº1 do seu artigo 3º afirma (...) *devem ser reconhecidas todas as responsabilidades incorridas no exercício financeiro em causa ou num exercício anterior, ainda que tais responsabilidades apenas se tornem patentes entre a data a que se reporta o balanço e a data em que é elaborado*. O sublinhado anterior leva mais uma vez à NCRF 24, acontecimentos após a data do balanço que dão lugar ajustamentos, como é o caso da análise que foi feita ao conceito de provisões.

Desta análise concluí-se que, sendo o resultado contabilístico o ponto de partida para a determinação do Lucro Tributável (ou Prejuízo Fiscal), a entrada em vigor do SNC, implicou, necessariamente alterações ao CIRC, não só, a nível da nova terminologia, como também, na amplitude de alguns conceitos e regras.

CAPÍTULO IX – DE AUDITORIA

9.1 – NO CONTROLO INTERNO

O SNC vigora a partir de 2010, embora obrigue a refazer as contas desde o fim de 2008⁸⁴. Esta mudança, tem como consequência o aumento dos riscos de auditoria, não só por mudar a sua forma (terminologia, conceitos e regras), como também, por implicar novas posturas de todos os intervenientes neste processo, as empresas, os TOC e os ROC, uma vez que vem acompanhado de um sistema sancionatório (artigo 14º DL 158/2009, de 13 de Julho).

Tal como as práticas contabilísticas são orientadas no sentido da uniformização por organismos internacionais, como o IASC/IASB, em Portugal CNC, com a emissão das NIC, conseqüentemente a actividade dos auditores também caminha nesse sentido. As regras orientadoras, são definidas em Portugal pela OROC, traduzidas em Normas Técnicas (NT), as quais são desenvolvidas pelas Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA). E, supletivamente, são aplicáveis as normas internacionais de auditoria, as *International Standards on Auditing* (ISA), emitidas pela IFAC. Por sua vez, também a auditoria interna, através do IIA⁸⁵, em Portugal IPAI, acompanha essa evolução no sentido da uniformização a nível normativo, nomeadamente através da avaliação e gestão do risco, controlo interno (CI) e combate à fraude.

A nível internacional, os escândalos financeiros ocorridos em grandes empresas como p. ex. *Enron*, *WorldCom*, e a *Parmalat*, provaram à sociedade que é imperativo analisar as transacções que estão na origem dos registos na contabilidade, sendo que a melhor forma de o fazer é através da análise dos processos e controlos instituídos na empresa. É neste contexto que surge o *Sarbanes-Oxley Act* (ou lei SOX)⁸⁶, que veio

⁸⁴ Opinião de José Rodrigues de Jesus, no seu artigo intitulado “SNC – perspectiva dos revisores: principais reflexos nas auditorias”, na revista de Julho/Setembro de 2009 dos Revisores Auditores.

⁸⁵ IIA – *Institute of Internal Auditor* (www.theiia.org) fundado em 1941 nos EUA, criou uma estrutura conceptual para o exercício da profissão, o Código de Ética, as normas internacionais para a prática de auditoria interna (Normas Funcionais, série 1000, com características das organizações e dos indivíduos; Normas Desempenho, série 2000, com a natureza das actividades e critérios para avaliar o desempenho; e Normas de Implementação, aplicadas às anteriores, na execução de trabalho específicos – auditoria (nnnn.An) e consultoria (nnnn.Cn)), e as práticas recomendadas. É uma das associações que compõem o COSO (ver nota de rodapé 85).

⁸⁶ O *Sarbanes-Oxley Act*, foi fundado pelos senadores *Paul Sarbanes*, democrata de *Maryland*, e *Michael Oxley*, republicano de *Ohio*, e foi o mais importante documento legislativo a nível de âmbito, rigor e impacto mundial nesta

exigir às sociedades públicas dos EUA e respectivas filiais europeias bem como às sociedades estrangeiras registadas num dos mercados bolsistas dos EUA, instalarem, no respectivo comité de fiscalização, “*procedimentos de recepção, aceitação e tratamento das queixas recebidas em matéria de contabilidade, controlos contabilísticos internos ou outros assuntos nesta área, e a transmissão confidencial e anónima pelos empregados de preocupações nestas matérias*”^{87 88}.

O CI é um processo, define o COSO⁸⁹, da responsabilidade do conselho de administração, da gestão executiva e restante pessoal da entidade, estabelecido com vista a proporcionar uma garantia razoável da consecução dos objectivos da organização:

- ✓ Eficácia e eficiência das operações;
- ✓ Fiabilidade do Reporte financeiro;
- ✓ Conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis.

E de acordo com a DRA 410, o CI é o conjunto de políticas e procedimentos adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para alcançar os objectivos da gestão:

- ✓ Assegurar a condução ordenada e eficiente do seu negócio;
- ✓ A salvaguarda de activos;
- ✓ A prevenção e detecção de fraude e erros;
- ✓ O rigor dos registos contabilísticos;
- ✓ O cumprimento das leis e regulamentos;
- ✓ E a preparação tempestiva de informação financeira credível.

Pode-se dizer que a evolução do conceito de CI teve influencia na evolução das metodologias de auditoria utilizadas: até 2004: auditoria baseada nos controlos;

área. Foi aprovado pelo Congresso dos EUA em Julho de 2002, sendo aplicável a todas as empresas presentes nos mercados accionistas norte-americanos, com o intuito de estabelecer requisitos bastante rigorosos na área de *Corporate Governance*, nomeadamente na definição do sistema de controlo interno e seu funcionamento, e na responsabilidade dos gestores relativamente à fiabilidade das DF.

⁸⁷ Lei SOX, secção 301 (4).

⁸⁸ GOMES, Emília, “A Importância do CI”.

⁸⁹ COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission*, fundada em 1985, é uma organização voluntária do sector privado, composta por cinco associações profissionais da área financeira:

- a) AAA - *American Accounting Association*;
- b) AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*;
- c) FEI – *Financial Executives International*;
- d) IMA – *The Association for Accountants and Financial Professionals in Business*;
- e) IIA – *The Institute of Internal Auditors*;

Tem como missão fornecer orientação sobre a gestão de risco, controlo interno e luta contra a fraude, com o objectivo de melhorar o desempenho organizacional e de gestão nas empresas. (mais informações em www.coso.org)

auditoria baseada nos processos, auditoria baseada no risco; após 2004: surge a gestão de risco empresarial (*Enterprise Risk Management – ERM*). A definição do COSO para ERM é “*um processo, concebido pelos responsáveis da governação, da gestão e outros colaboradores, aplicado com objectivos estratégicos em toda a organização, concebido para identificar potenciais eventos que possam afectar a entidade, e gerir os riscos de acordo com a sua lógica de assumpção de riscos, de modo a facultar uma adequada garantia relativamente à prossecução dos objectivos da entidade*”. Em relação ao conceito anterior, foi adicionada uma nova categoria de riscos – estratégicos. De acordo com o Guia⁹⁰, existe uma relação directa entre os objectivos de uma entidade e o SCI implementado de forma a garantir a sua realização.

Contraposição dos cinco componentes interligados que compõem o sistema de controlo interno (SCI), com o SNC, resulta no seguinte esquema:

Componentes SCI	Definição	Contraposição com SNC
Ambiente de controlo	Atitude de consciencialização generalizada sobre a importância do controlo interno dentro da entidade.	Readaptação dos controlos (desenho, administração e monitorização) tendo sempre em atenção a integridade e valores éticos; Competência: conhecimentos e qualificações; Filosofia da gestão: na assunção e gestão dos riscos de negócio; novo sistema de relato financeiro e contabilístico; formação do pessoal; Estrutura organizacional: software adequado, testado e pessoal instruído para o seu uso; doc simples e desenhados e elaborados para as múltiplas funções; Atribuição de autoridade/responsabilidade: segregação de funções; Políticas/procedimentos RH.
Avaliação do risco	Identificação pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objectivos.	Ter em atenção os objectivos definidos anteriormente, por forma a identificar e analisar os riscos relevantes, p. ex.: (incorrecta) adaptação dos sistemas informação e sistemas operacionais; (falta de) formação do pessoal; Segregação de funções → não devem ser tratados pela mesma pessoa: autorização de transacções e, registo e custódia de activos relacionados; responsabilidades operacionais e responsabilidades de registo e relato.
Procedimentos de controlo	Políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são executadas.	Segurança e segregação de funções, para minimizar os riscos, p. ex.: restrições de acessos; autorizações; backups antes durante e após introdução do snc; verificações.
Informação e comunicação	Identificação, recolha e troca de informação, por forma a permitir aos empregados levarem a cabo as suas responsabilidades.	A informação pertinente deve fluir, ser compreendida e comunicada num período de tempo adequado, p. ex. informação fiscal; a identificação e o registo de todas as transacções válidas; mensuração do valor das

⁹⁰ “Guide to using international standards on auditing in the auditing of small-and medium sized entities” – IFAC. Referenciado por António Gonçalves, revista dos revisores/auditores, Jul./Set./2008.

Componentes SCI	Definição	Contraposição com SNC
		transacções adequadamente (introdução do Justo Valor); ter em atenção - se for o caso - ao pressuposto da continuidade, na apresentação do relato financeiro.
Monitorização	Processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo.	A gestão (duma forma continua) e a auditoria interna e externa (duma forma pontual), devem certificar-se que o SCI funciona em tempo oportuno, e avaliar o seu desempenho, afim de aplicar acções correctivas às deficiências eventualmente encontradas.

Fonte: própria com recolha de elementos na diversa bibliografia consultada e normas.

Figura 7 – Contraposição dos componentes do SCI com o SNC

O CI é uma perspectiva dinâmica e valorizadora que permite manter o domínio sendo a auditoria a avaliar o grau de domínio atingido. A análise do CI é feita detalhadamente de forma a compreender o fluxo de documentos de cada classe de transacções que envolve cada processo. Sendo que, em relação a outros, os processos que podem afectar significativamente as DF da empresa, são prioritários na monitorização dos revisores/auditores. A importância da análise do CI prende-se com a identificação de erros que eventualmente possam ocorrer e que possam afectar as informações transmitidas pelos gestores e incorporadas nas DF, de acordo com a DRA 510 (§11), são:

- ✓ existência - um activo ou um passivo existe numa determinada data;
- ✓ direitos e obrigações - um activo ou um passivo respeita à entidade numa determinada data;
- ✓ ocorrência - uma transacção ou um acontecimento realizou-se com a entidade e teve lugar no período;
- ✓ integralidade - não há activos, passivos, transacções ou acontecimentos por registar, ou elementos por divulgar;
- ✓ valorização - um activo ou um passivo é registado e mantido por uma quantia apropriada;
- ✓ mensuração - uma transacção ou um acontecimento é registado pela devida quantia e o rédito ou gasto é imputado ao período devido; e
- ✓ apresentação e divulgação - um elemento é divulgado, classificado e descrito de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

De facto, tanto a auditoria interna como a auditoria externa avaliam o risco e a materialidade, baseando-se no CI como ponto de partida para realizar o seu exame e nos

testes de conformidade e substantivos. Se bem que a auditoria interna tem um conhecimento profundo da entidade, e tem uma actuação mais preventiva, diligente e expedita no follow-up, enquanto que a auditoria externa tem a experiencia global de outras entidades.

O conhecimento dos aspectos relevantes do SCI, juntamente com as avaliações do risco inerente ⁹¹ (RI) e dos riscos de controlo (RC), dará a possibilidade ao revisor/auditor de:

- ✓ Identificar potenciais distorções materialmente relevantes que possam ocorrer nas DF;
- ✓ Considerar factores que afectem o risco de distorções materialmente relevantes;
- ✓ Conceber procedimentos de revisão auditoria apropriados.⁹²

De facto, a importância da avaliação do RC, prende-se com a qualificação/quantificação da (in)capacidade do SCI instituído por uma entidade, afim de prevenir e detectar a ocorrência de potenciais distorções materialmente relevantes e usar essa avaliação para determinar o RD e conseqüentemente acumular evidência necessária de modo a suportar o RA.

Como refere o parágrafo 12 das NT, o “O revisor/auditor deve adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade” e por sua vez o parágrafo 7 da DRA 300, considera uma parte importante do planeamento do trabalho, a obtenção do conhecimento do negócio. Também o §5 da DRA 310, incita o revisor/auditor para que, ao fazer estimativas de risco inerentes e de controlo, a obter previamente um conhecimento do negócio.

Adaptando um esquema resumo de uma, de entre as várias formações que nestes dois últimos anos (2007/2009) têm surgido sobre o SNC (PWC 2009), podem ser

⁹¹ Risco Inerente (RI) (ao negócio) – possibilidade de existir erro; risco de controlo (RC) – possibilidade de existir erro e não ser detectado pelo SCI; risco de detecção (RD) – possibilidade de os procedimentos do revisor/auditor não detectarem o erro; risco de auditoria (RA) – o risco que pode levar o revisor/auditor a dar uma opinião (parecer) errada.

⁹² GOMES, Emília, “ A Importância do CI”.

observados na figura seguinte, os principais impactos nas empresas Portuguesas e as consequentes implicações de auditoria:

	Principais impactos SNC	NCRF(a)	Implicações auditoria
Investimentos Inventários e activos biológicos	Activos intangíveis: redução/eliminação Goodwill, despesas instalação e I&D	6	Execução da avaliação do risco e controlo interno nas áreas de rotina de acordo com novo normativo; Compreensão dos processos de controlo interno redesenhados de acordo com o novo normativo; Confrontação com novos orçamentos; Reconhecimento de réditos; Auditar os sistemas informáticos, cuja arquitectura física e lógica poderá ter sido alterada nas empresas;
	Activos tangíveis: redução por imparidade do valor líquido de alguns activos; possibilidade de alterações das vidas úteis; adopção amortização por componentes; Opção por mensuração ao custo histórico ou valor revalorizado.	7 12	
	Propriedades investimento: aumento do valor dos activos se adoptada a política de mensuração ao justo valor.	11	
Meios financeiros líquidos Contas a receber e a pagar	Instrumentos financeiros: registo dos ganhos e perdas obtidas com a contratação de instrumentos financeiros derivados e separação entre instrumentos de capital próprio e passivos financeiros.	27 23	Verificação dos números convertidos pela empresa ao elaborar o balanço de abertura na data da transição.
Gastos Rendimentos	Benefícios dos empregados: alteração das responsabilidades reconhecidas com pensões por possibilidade de aplicação do método do “corredor” no reconhecimento dos desvios actuariais.	28	
	Rédito: redução dos réditos suportados por contratos condicionais ou revogáveis. Reconhecimento da actividade de comissionista pelo líquido.	20	
Ajustamentos Provisões Movimentos de fecho de contas Resultado	Acréscimos e diferimentos: anulação de custos plurianuais diferidos que não qualifiquem como activo.	21	Execução da avaliação do risco e controlo interno nas áreas fecho de contas e de estimativas de acordo com novo normativo; Rácios de avaliação da performance do negócio, afectados por métodos de valorização diferentes;
	Provisões: redução do valor de provisões genéricas e para reestruturações constituídas. Aumento da divulgação de passivos contingentes. Possível desconto do valor das provisões.		
	Subsídios: eventual reclassificação.	22	Novas divulgações exigidas;
	Impostos: activos e passivos por impostos diferidos, em resultado da manutenção do critério do custo histórico e de outras regras fiscais actualmente em vigor.	25	

(a) de realçar que apenas é referido aqui os principais impactos e principais normas relacionadas.

Fonte: Adaptado de PWC (2009) “a adopção do SNC”.

Figura 8 – Principais impactos SNC nas empresas e implicações de auditoria

De facto, o conhecimento obtido de outras fontes sobre o tipo de distorções que podem ocorrer, o risco que tais distorções possam provocar e os factores que influenciam a realização de testes substantivos, deve ser considerado pelo revisor/auditor ao fazer um juízo profissional sobre a compreensão do controlo interno, refere a DRA 410, §22, já que a importância dos testes substantivos varia na razão

inversa da credibilidade que merece o referido controlo interno. E a profundidade desses testes depende do grau de materialidade do erro/distorção, e são compostos por duas vertentes:

- Testes sobre a substância das operações/saldos: visam confirmar o adequado processamento contabilístico, expressão financeira e suporte documental de saldos e operações específicas de acordo com o novo normativo, no ano de 2010 (ano de entrada em vigor do SNC), e no de 2009 (balanço de abertura re-expresso de acordo com SNC);
- E Procedimentos analíticos: análise de rácios e tendências significativas afectados pelos novos métodos de valorização.

A verificação de cumprimento dos procedimentos de controlo ou testes de conformidade, pretendem obter prova acerca da eficácia:

- Da concepção dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, se foram devidamente redefinidos para o SNC, e se estão convenientemente concebidos para evitar ou detectar e corrigir distorções materialmente relevantes;
- Do funcionamento dos controlos internos durante o período.

O IAASB emitiu um alerta para dar assistência aos auditores iluminando áreas dentro das ISA que são particularmente relevantes na auditoria às estimativas contabilísticas ao justo valor em tempos de incerteza no mercado. Este alerta é relevante para todos os auditores cujas empresas a auditar tenham instrumentos financeiros, por causa das dificuldades que enfrenta actualmente o mercado de crédito. É da responsabilidade da gestão estabelecer um processo contabilístico e de reporte financeiro adequado à mensuração ao JV. Alguns tipos de mensuração ao JV são mais complexos que outros e pode envolver pressupostos significativos, particularmente na ausência de mercados activos. Porque se, por hipótese, os mercados ficarem inactivos, a informação do preço de mercado torna-se indisponível e as estimativas necessariamente serão feitas com base noutra informação, muitas vezes utilizando modelos muitos dos quais incorporam inputs que são inobserváveis. O grau de incerteza das estimativas aumenta, por conseguinte os riscos de erros materiais. A responsabilidade do auditor em identificar e avaliar os riscos de distorção material nas DF, é tratada pela ISA 315 (aplicada supletivamente ao normativo nacional), através da compreensão da entidade,

incluindo o seu controlo interno. Os factores sectoriais, como o mercado e concorrência (incluindo procura, capacidade e concorrência de preços), assim como, os factores reguladores, ou seja, os princípios contabilísticos e fiscais, ambientais e estrutura reguladora específica do sector em questão, são muito importantes na avaliação das estimativas contabilísticas ao JV por parte do revisor/auditor. A responsabilidade na implementação e concepção das respostas, por parte do auditor, aos riscos de distorção material identificados e avaliados de acordo com a norma 315 é tratada na ISA 330.

9.2 – NO PLANEAMENTO, EXAME E RELATÓRIO/OPINIÃO

O Planeamento, DRA 300, é uma das fases mais importantes em auditoria. O revisor/auditor deve estabelecer uma estratégia geral e uma metodologia detalhada quanto à natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de tal forma que possa prosseguir de modo eficiente os objectivos fixados. A extensão do planeamento de auditoria é variável, e depende da dimensão da entidade a auditar, da complexidade da auditoria e do conhecimento que o auditor tem do seu negócio, assim como, da existência de um adequado SCI. Embora a responsabilidade do planeamento esteja a cargo do revisor/auditor, é aceitável que este o debata com o órgão de gestão da empresa.

São os seguintes, os temas essenciais para o desenvolvimento de um plano global de auditoria:

- ✓ Conhecimento do negócio (DRA 310; ISA 310);
- ✓ Compreensão do SNC e do CI (DRA 410);
- ✓ Risco (DRA 400; ISA 400);
- ✓ Materialidade (DRA 320; ISA 320);
- ✓ Natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria; e
- ✓ Coordenação, direcção, supervisão e revisão da auditoria.

Mas, antes do início da auditoria, o revisor/auditor deve enviar ao seu cliente, e este deve aceitar, a Carta de Compromisso de Auditoria, a fim de evitar mal entendidos, o *expectation gap*⁹³. O revisor/auditor e o seu cliente, devem acordar sobre os termos do

⁹³ Diferença de expectativas entre o desempenho idealizado pelos auditores e pela entidade auditada.

compromisso, registados nessa carta ou noutra forma de contrato, de acordo com as condições da ISA 210. Deve ainda ser definido nessa carta, o objectivo e âmbito da auditoria, eventuais RI e distorções materialmente relevantes, e deve também ser explicitada a extensão dos acessos do auditor a, registos, documentos e outras informações.

Conforme já foi abordado no capítulo anterior, o revisor/auditor tem que conhecer o negócio da empresa de modo a avaliar as provas de auditoria e validar as asserções contidas nas DF, desenvolver o plano global de revisão/auditoria e o programa. Permite ainda proporcionar um melhor serviço ao cliente na medida em que a avaliação das estimativas contabilísticas, agora com o SNC ao JV, é mais eficaz. Esse conhecimento pode ser obtido, tanto pela anterior experiência da entidade e do sector (mercado, concorrência), como através de debates com o pessoal da empresa e com os auditores internos, consultores jurídicos e outros que prestem serviços à entidade.

O CI, também largamente abordado no capítulo anterior, estende-se para além das matérias que se relacionam directamente com as funções do sistema contabilístico, compreendendo também o ambiente de controlo, que tem que ser avaliado pelo auditor de forma a identificar e analisar os riscos relevantes. Compreende ainda, os procedimentos de controlo, que o auditor tem de conhecer de modo a desenvolver o plano de auditoria, cuja extensão e profundidade depende da eficácia do CI.

A materialidade, que de acordo com a EC do SNC é uma das características qualitativas das DF (EC §29 a 30), sendo a natureza da informação por vezes suficiente para determinar a sua relevância. P. ex. o relato de um novo segmento pode afectar a avaliação dos riscos e oportunidades que se deparam à entidade independentemente da materialidade dos resultados conseguidos pelo novo segmento no período de relato; ou ainda a descrição inadequada ou indevida de uma política contabilística, como p. ex. as bases de mensuração usadas na preparação das DF, item que agora na mudança de normativo deve ser devidamente explicitado no anexo; por outro lado, nos inventários as quantias detidas em/e cada uma das principais categorias apropriadas para o negócio são importantes quer a natureza (categoria apropriada para o negócio) quer a materialidade.

Mais uma prova de como os conceitos tendem a uniformizarem-se, é p. ex. o §30 da EC do SNC prescreve que “*a informação é material se a sua omissão ou inexactidão*

influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas na base das DF” e por sua vez a NTR/A no seu §14 considera que “uma informação é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões dos utilizadores das DF”.

A materialidade deve ser relacionada com o risco de auditoria pelo revisor/auditor. A estimativa da materialidade relacionada com saldos/grupos de contas/classes de transacções específicas auxilia o revisor/auditor a decidir questões como:

- ✓ quais as rubricas a examinar;
- ✓ se deve usar, ou não, amostragem e procedimentos analíticos.

Existe uma relação inversa entre a materialidade e o risco de auditoria (RA) tendo em conta que a determinação daquilo que é materialmente relevante é resultado do seu julgamento profissional, considerando a necessidade de informação dos utilizadores. (§9 e 10 DRA 320).

De acordo com a DRA 400, o RA é a susceptibilidade do auditor dar uma opinião de auditoria inapropriada quanto as DF estejam distorcidas de forma materialmente relevante. O risco de revisão/auditoria, tem três componentes: risco inerente (RI), risco de controlo (RC) e risco de detecção (RD):

- As contas das DF que necessitem de ajustamento no período precedente, ou as contas que envolvam um elevado grau de estimativas (p. ex. ao JV), são exemplos de RI. São ainda exemplos de RI factores que afectem o sector em que a entidade opera, condições económicas e de concorrência identificadas por tendências e rácios financeiros (p. ex. a crise económica actual) e alterações na tecnologia e nas práticas contabilísticas comuns ao sector (que é o caso da nossa actual mudança para o SNC, que envolve mudanças também ao nível de programas informáticos).
- A base de avaliação do RC pode ser obtida p. ex. através do uso de questionários e *check-list*, e o revisor/auditor deve ainda obter a compreensão do SCI. A gestão reage muitas vezes a situações de risco inerente, concebendo um SCI para prevenir, ou detectar e corrigir distorções, portanto, em muitos casos o RI e o RC estão altamente relacionados.
- Algum RD estaria sempre presente mesmo que o revisor/auditor examinasse 100% dos saldos de contas/classes de transacções por existir sempre alguma incerteza. Tais incertezas surgem porque um revisor/auditor pode seleccionar

inapropriados procedimentos de revisão auditoria, executar erradamente os adequados procedimentos ou interpretar erradamente as conclusões de revisão auditoria.

- Como estes três factores constituem o determinante do RA, em termos matemáticos temos a seguinte expressão:

$$\boxed{RA = RI \times RC \times RD}$$

A natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de revisão/auditoria (externa), como já referido, dependem de aspectos como:

- o julgamento profissional.
 - a este propósito convém referir que a IFAC emitiu a versão 2010 do Manual de Normas Internacionais de Controlo de qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e serviços Relacionados (inclui o conjunto completo das normas internacionais de auditoria e a norma internacional de controlo de qualidade 1, em vigor emitidas pelo IAASB, entre outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados) e, ainda a versão 2010 do Manual do Código de Ética para Auditores e Contabilistas Profissionais.⁹⁴
 - O mesmo assunto visto de outro ângulo, através de um artigo de FIGUEIREDO, Óscar, publicado na revista dos revisores/auditores, onde se conclui podem existir circunstâncias onde é apropriado aplicar as ISA proporcionalmente à dimensão e complexidades de uma entidade com vista a tornar essa auditoria mais eficiente e eficaz. Mas, uma auditoria é uma auditoria, mesmo tratando-se de uma PME o trabalho deve ser executado de forma apropriada e documentá-lo de acordo com as circunstâncias, e o julgamento profissional deve ser feito de uma forma correcta, avaliando as circunstancias específicas encontradas.
- o efeito da tecnologia de informação na auditoria.

⁹⁴ Newsletter n° 03710 de Abril de 2010, disponível em www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2010/Newsletter032010.pdf

- Na fase de preparação para o SNC as empresas devem treinar funcionários e implantar novos/adaptar os sistemas de informação (SI). Para atender aos novos processamentos de transacções financeiras e necessidades de relatórios e requisitos, para garantir a qualidade e fiabilidade das informações, os actuais SI terão que ser substancialmente melhorados ou totalmente substituídos. Dada a extensão da mudança, o elevado nível de risco profissional e os efeitos adversos potenciais inerentes ao processo é fundamental o envolvimento do auditor em todas as etapas desse processo de conversão dos SI para o SNC, para reduzir o RC para um nível adequado.
- o trabalho de auditoria interna.
 - Acrescenta valor às organizações em termos de tarefas de auditoria, revisões de controlo de qualidade, apoio em auditorias especiais e implementação de normativos nacionais e internacionais. É uma actividade que deve ser planeada, fazendo uma prévia avaliação das áreas de risco mais sensíveis, estabelecendo um dialogo com a gestão na definição de prioridades e articular com o ROC/auditores externos conforme prescreve a norma de desempenho 2010.A1: *“o plano de missões da actividade de auditoria interna deve ser suportado por uma avaliação de risco documentada, e realizada pelo menos uma vez por ano. Os contributos da gestão de topo e do conselho devem ser tidos em conta neste processo”*.

A escolha da equipa de auditoria, deve ser a prioridade o revisor/auditor após contratar com o cliente. Os candidatos a membros devem demonstrar a sua competência e experiencia, assim como o seu empenhamento em formação continua, agora mais do que nunca por estarmos numa fase de convergência normativa a nível mundial e em particular em Portugal a entrada em vigor do SNC.

A coordenação, direcção, supervisão e revisão da auditoria, deve ser assegurada adequadamente pelo revisor/auditor, quando este for executado por técnicos auxiliares, conforme prescreve a NTR/A no seu §18.

O revisor/auditor deve obter a prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspeções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião conforme NTR/A §19.

- Inspeção: exame dos registos, dos documentos de suporte e dos activos tangíveis;
- Observação: presenciar a execução por outrem de um processo ou procedimento (p. ex. assistir à contagem física das existências);
- Indagação: procurar obter informação através de pessoas conhecedoras dentro e fora da entidade;
- Confirmação: obter respostas corroborativas da informação contida nos registos contabilísticos (p. ex. confirmação directa dos saldos de terceiros);
- Cálculo: verificação da exactidão aritmética dos documentos de suporte e dos registos contabilísticos ou na realização de cálculos separados;
- Procedimentos analíticos: análise e comparação de rácios e tendências significativas, incluindo a investigação das flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação ou que se desviem das quantias que tenham sido previstas.

A opinião do revisor/auditor aumenta a credibilidade das demonstrações financeiras ao proporcionar um elevado nível de segurança. No entanto, a segurança absoluta não é atingível em consequência de factores tais como a necessidade de julgamento, o uso de testes e as limitações inerentes de quaisquer sistemas contabilístico e de controlo interno. Uma opinião sem reservas nem ênfases é a mais difícil de dar, pelo revisor/auditor. Porquê? Porque uma opinião destas pressupõe que está tudo certo nas contas. E se não estiver? E se alguém encontra um erro? Conforme é dito na certificação legal de contas e relatório de auditoria, a verificação é feita numa base de amostragem, relativamente aos documentos suporte das quantias e divulgações nelas constantes.

O relatório de revisão/auditoria é emitido na sequência do trabalho de revisão/auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade, conforme prescreve a DRA 700, no seu § 6. Na DRA 700, constam vários modelos de relatórios de auditoria que vão permitir ao auditor/revisor emitir uma opinião.

CONCLUSÃO

O tema analisado neste trabalho reflecte a importância da divulgação dos acontecimentos ocorridos após a data do balanço não só no que diz respeito à responsabilidade do auditor, mas também na importância dessas informações para todos os *Stakeholders*.

Depois dos capítulos I, II, III e IV, onde foi feito o enquadramento do SNC, a evolução histórica que culminou no SNC, a possível aplicação sectorial ao sector público, o normativo aplicável e os conceitos utilizados, é chegada a segunda parte deste trabalho, onde é feito o desenvolvimento do tema propriamente dito. Assim, nos capítulos V, VI e VII, é feito o estudo detalhado da norma que trata dos eventos subsequentes, a NCRF 24, a comparação com a IAS 10, assim como, as suas aplicações práticas e tiradas as necessárias conclusões. Por último, nos capítulos VIII e IX, foram abordadas as implicações fiscais e de auditoria consideradas mais pertinentes.

O SNC, terá um impacto positivo para as entidades Portuguesas, por tornar a informação financeira mais comparável, mais clara e objectiva para todos os utentes. Conclusão obtida através da análise da aplicação da IAS 10 (norma internacional que deu origem à NCRF 24 – acontecimentos após a data do balanço) no grupo Teixeira Duarte e Grupo Soares da Costa, de aplicação obrigatória para as contas consolidadas destas sociedades de capital aberto, a partir de 1 de Janeiro de 2005.

No entanto, os constrangimentos à informação relevante e fiável (EC SNC §43 a 45) podem provocar, de alguma forma, um impacto negativo na apresentação das DF: o resultado do balanceamento entre custo e benefício ao implantar o SNC numa entidade; a importância do balanceamento entre as características qualitativas, nomeadamente a materialidade dos acontecimentos após a data do balanço; e facto de proporcionar uma informação tempestiva e ao mesmo tempo fiável; e a possibilidade de surgirem acontecimentos após a data do balanço que alterem significativamente essa informação.

Conclui-se ainda que o SNC dará origem a que, os responsáveis pela preparação/divulgação da informação financeira, em maior número de situações de julgamento profissional terão, conseqüentemente, uma maior necessidade de justificação das opções resultantes daquele (s) julgamento (s). Isto é particularmente

evidente na maior ênfase dada ao relato financeiro baseado em normas, ao contrário da rigidez das regras do POC.

BIBLIOGRAFIA E INTERNET

BIBLIOGRAFIA

- Grenha C., Cravo D., Baptista L., Pontes S., Anotações ao Sistema de Normalização Contabilista, ed. CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (desde 26 Outubro, DL 310/2009 - Ordem dos TOC), Setembro 2009.
- Barros, Ana J.N., A contabilização dos Contratos de Construção, IAS 11, Setembro 2008, Vida Económica.
- DELFAUD, Pierre, Keynes e o Keynesianismo*, Publ. Europa América, 1988.
- VILAÇA, J.L.C. e GORJÃO-HENRIQUES, M. O Tratado de Nice, 2002, atualizado por consulta do site oficial da UE.
- Fontes A., et al., *Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards*, *Accounting Fórum* 29 (2005) 415-436.
- Janvrin D., et al, *Na Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and factors That Influence This Audit Task*, *Accounting Horizons*, Set 2007.
- Insights into IFRS, KPMG's practical guide of IFRS, 2005/6 edition.*
- MARTINS, G., *Metodologias convencionais e não convencionais e a pesquisa em administração, SÃO PAULO: Caderno de pesquisas em administração, 2ºSem./1994.*
- RODRIGUES, João, O novo SNC (APPC 36h), Outubro 2007.
- MACHADO, Esmeralda, *Apreciação Crítica do POCAL*, FEP.
- RUA, Susana C. - *A Estrutura Conceptual da Contabilidade Empresarial e Pública – Panorama Português e Internacional – IP do Cávado e do Ave.*
- CAIADO, António C. P., *A Contabilidade Pública em Portugal e as normas da IFAC.*
- ROCHA, Luís M.R.M., *a harmonização comunitária do imposto sobre as sociedades: realizações e perspectivas*, Porto, Abril 2006.
- CARQUEJA, Hernâni O., em *Teoria da Contabilidade – uma interpretação – Revista de Estudos Politécnicos*, 2007, Volume IV, nº7, 007-040, disponível para download em <http://www.scielo.oces.mctes.pt/>.
- JESUS, José R., *SNC – perspectiva dos revisores: principais reflexos nas auditorias*, revista de Julho/Setembro de 2009 dos Revisores Auditores.
- MORAIS, J. e MARTINS, I., *Auditoria Interna*, Áreas ed., 3ª ed., 2007.

Por consulta do CD disponibilizado pela OROC, versão 39: as DRA, as ISA.

Por consulta do CD disponibilizado pela OTOC aos seus membros entre

Novembro/2009 e Maio/2010:

CSC, DL 76 A/ 2006 de 29 de Março.

PCIPSS, DL 78/89, 3/Mar.;

POC, DL 410/89, 21/Nov., DL238/91, 2Jul., DL 127/95, 1/Jun., DL 44/99, 12/Fev., DL 79/2003, 23/Abr., e DL 35/2005, 17/Fev., Revogado a partir de 1 de Janeiro de 2010, pelo DL 158/2009, 13/Jul.;

PCES, Regulamento 110/2007;

PCAM, DL 295/95, 17/Nov.;

PCSB, instrução 4/96, actualizado até à instrução 8/2004, 17/Maio;

POCP, DL 232/97, 3/Set., aviso nº 7466/2001 (2ªsérie), 30/Maio e aviso nº 7467/2001 (2ªsérie), 30/Maio;

PROFAC, DL 74/98, 27/Mar.;

POCAL, DL 54-A/99, 22/Fev., Lei 162/99, 14/Jul., DL 315/2000, 2/Dez., e DL 84-A/2002, 05/Abr.;

POC - Educação, Portaria 794/2000, 20/Set.;

POCMS, Portaria 898/2000, 28/Set.;

POCISSSS, DL 12/2002, 25/Jan.

Legislação SNC:

Diário da República (DR), 1.ª série — N.º 133 — 13/07/2009: DL n.º 158/159/160/2009

DR, 1.ª série — N.º 173 — 07/09/2009: Portaria n.º 986/2009

DR, 1.ª série — N.º 175 — 09/09/2009: Portaria n.º 1011/2009

DR, 2.ª série — N.º 173 — 07/09/2009: Avisos n.º 15652/3/4/5/2009

DR, 1.ª série — N.º 177 — 11/09/2009: Declarações Rectificação n.º 67-A e 67-B /2009

INTERNET

Consultados em 20/11/2009, entre as 15.00h e as 18.00h:

http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/B6882450-8658-4E8F-BE2A-E5AAFDB2A295/0/PTSummary_IAS10_pretranslation_LA.pdf

http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_24_acont_apos_balanco.pdf

<http://www.jmmsroc.pt/downloads/10anos/12.pdf>

<http://infocontab.com.pt/download/NIC/NIC10.pdf>

http://www.cnc.min-financas.pt/IAS_atualizacoes/IAS_10_Reg_2238_2004.pdf

http://www.portugal.gov.pt/pt/Documentos/Governo/MF/Apres_Sistema_Normalizaca_Contabilistica.pdf

<http://www.citeve.pt/bin-cache/XPQC1DD5C55806DF7273C88ZKU.pdf>

<http://leonelvcento.wordpress.com/category/auditoria-revisao-de-contas/>

<http://www.centralgest.com/snc/images/stories/novavisaocontabilidadectoc.pdf>

<http://www.oroc.pt/fotos/revista/1257957045ra46.pdf>

<http://www.centralgest.com/snc/images/stories/estruturaconceptualcontabilidade.pdf>

http://www.ifac.org/members/DownLoads/ISA_560_Redrafted.pdf

[http://www.issai.org/media\(738,1033\)/ISSAI_1560_E_Endorsement.pdf](http://www.issai.org/media(738,1033)/ISSAI_1560_E_Endorsement.pdf)

<http://www.cnvc.ca/bases-des-conclusion/item30699.pdf>

Consultados em 09/12/2009, entre as 15.00h e as 18.00h:

<http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00560.PDF>

<http://www.brainmass.com/homework-help/business/auditing/133000>

<http://www.oroc.pt/fotos/revista/1257957045ra46.pdf>

<http://www.uca.edu.ar/esp/sec-feconomicas/esp/docs->

<nfacultad/publicaciones/boletin/boledigi/num034/ecbol3402.pdf>

Consultados em 12/12/2009, entre as 15.00h e as 18.00h:

<http://www.issai.org/composite-277.htm>

<http://www.ctoc.pt/gc/?id=270>

Consultados em 15/12/2009, entre as 15.00h e as 18.00h:

http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/173.pdf

Consultados em 13/01/2010, entre as 15.00h e as 18.00h:

<http://www.cnc.min-financas.pt/>

Consultados em 13/01/2010, 23.34h:

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2009/Comissao.pdf>

Consultados em 16/01/2010, das 23h às 24h:

<http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC9623.pdf>

<http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC6146.pdf>

<http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC2877.pdf>

<http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC9243.pdf>

<http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC6327.pdf>

<http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC2870.pdf>

Consultado em 28/01/2010 às 19.00h:

<http://www.auditnet.org/IFRS.htm>

Consultado em 28/04/2010 às 15.00h:

<http://www.sncpt.com/Default.aspx?action=ArticleViewer&target=425>

Consultado em 03/05/2010 às 18.00h:

<http://www.algebrica.pt/>

Consultado em 04/05/2010 às 20.00h:

<http://www.min-financas.pt/>

Consultado em 06/05/2010 às 10.00h:

http://www.cnc.min-financas.pt/0_new_site/sobre_cnc/sitecnc_about_us.htm

às 14.40h:

<http://www.aprendereuropa.pt/page.aspx?idCat=514&idMasterCat=300>

às 21.15h:

http://www.dgo.pt/rafe/legislacao_RAFE.htm

Consultado em 07/05/2010 às 16.00h:

<http://www.gasb.org/>

<http://www.cofijis.com/>

Consultado em 16/05/2010 às 10.00h:

http://www.exact.pt/index.php?option=com_content&view=article&id=142&Itemid=161

Consultado em 16/05/2010 às 16.00h:

http://portal.uam.es/portal/page/profesor/epd2_profesores/prof248/docencia

Consultado em 20/05/2010, às 10.00h:

http://ec.europa.eu/index_pt.htm

<http://www.aprendereuropa.pt/page.aspx?idCat=337&idMasterCat=300>

<http://www.dgo.pt/oe/2009/proposta/index.htm>

Consultado em 25/05/2010, às 10.00h:

<http://www.coso.org/>

Consultado em 27/05/2010, às 20.30h:

<http://www.ey.com/US/en/Services/Assurance/Accounting-and-Financial-Reporting/US-GAAP-vs.-IFRS--the-basics--March-2010---Subsequent-events>

Consultado em 03/06/2010, às 01.30h:

<http://www.mervitzmalan.co.za/publications.php>

ANEXO A – GRUPO TEIXEIRA DUARTE (2004)

Quanto aos resultados líquidos, atingiram 29,9 milhões de euros, enquanto o objectivo era de 20 milhões mas, como na altura foi devidamente sublinhado, este valor estaria muito dependente do comportamento da bolsa de valores. Efectivamente, como desde 14 de Janeiro de 2005 informámos os mercados e o público, mediante comunicação de facto relevante à CMVM, sucedeu que a cotação dos títulos do BCP fechou o ano de 2004 com um valor que nos permitiu fazer uma redução de 12,6 milhões de euros na provisão que tinha sido constituída em 2003. Este montante, adicionado aos resultados que obtivemos das nossas actividades de exploração, conduziram aos referidos 29,9 milhões de resultados líquidos, o que seria sempre notável mesmo em anos de crescimento económico mas muito mais ainda numa conjuntura de retracção como a que sofremos em 2004.⁹⁵

(...)

IV.10. - COMPORTAMENTO BOLSISTA DAS ACÇÕES

O gráfico seguinte traduz a evolução das cotações TD ao longo do ano de 2004. A primeira cotação foi de 0,75 euros, tendo fechado o ano em 1,01 euros, ou seja com uma valorização de 34,67%. O PSI 20, no qual reentrámos em 1 de Julho, teve uma evolução positiva de 12,6%. Entretanto, a partir de 3 de Janeiro de 2005 deixámos de integrar tal índice, que ampliou o número de sociedades dedicadas às novas tecnologias de informação e comunicação, afastando empresas industriais, o que não deixa de reflectir uma certa moda que, como todas as modas, rapidamente se modificam.⁹⁶

⁹⁵ <http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC6146.pdf>, pagina 12.

⁹⁶ <http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC6146.pdf>, pagina 18.

ANEXO B - GRUPO TEIXEIRA DUARTE (2005)

Em Janeiro de 2006 e através da sociedade nossa participada TEDAL - S.G.P.S., S.A., celebrámos um contrato de opção de compra de 4% do capital da sociedade C+P.A. - Cimento e Produtos Associados, S.A., da qual a mesma entidade já era detentora de 48%.

Por essa forma passaram a ser imputáveis ao Grupo Teixeira Duarte as 67.930.841 acções do Banco Comercial Português, S.A. de que essa sociedade é titular, correspondentes a 1,89% do respectivo capital social.

Por esta via e mesmo após o aumento de capital do Banco Comercial Português, S.A. efectuado na sequência do vencimento dos valores mobiliários obrigatoriamente convertíveis "Capital BCP 2005", às empresas do Grupo Teixeira Duarte passaram a ser imputáveis 152.930.841 acções correspondentes a 4,26% do capital social daquela instituição.

Dessa forma, concretizou-se novo incremento da participação do Grupo no Banco Comercial Português, S.A., realizado através de investimentos efectuados no decurso do exercício de 2005.

Vendemos, mediante diversas operações de bolsa, o remanescente das acções que ainda detínhamos na GRUPO SOARES DA COSTA, S.G.P.S., S.A., deixando, desde 7 de Abril de 2006, de ter qualquer participação no capital da mesma.

Em Março de 2006 foi constituída Sucursal da Teixeira Duarte - Engenharia e Construções, S.A. em Espanha.

De assinalar, ainda, a constituição de uma sociedade de direito argelino denominada Teixeira Duarte (Algerie), S.P.A., bem como a adjudicação de novas obras naquele país num valor superior a 150.000 milhares de euros.

Em 27 de Março de 2006, no âmbito do protocolo celebrado entre a República Portuguesa e a República Popular de Angola foi pelo Governo Angolano validado o

montante de 106.256.505,67 Dólares do total da dívida à "Teixeira Duarte - Engenharia e Construções, S.A.". ⁹⁷

⁹⁷ <http://web3.cvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC9623.pdf>, pagina 148.

ANEXO C – GRUPO SOARES DA COSTA (2004)

8. FACTOS POSTERIORES AO FECHO DO EXERCÍCIO

Alguns eventos directamente ligados às operações do Grupo merecem menção:

Foram divulgadas notícias de que a República de Angola regularizou já a dívida à Banca portuguesa, no âmbito do acordo bilateral, criando em nós a expectativa de que o processo dos créditos da Soares da Costa possa iniciar-se por volta de meados do novo ano de 2005.

- A nossa associada Indáqua obteve a adjudicação das concessões de águas dos concelhos de Matosinhos e Vila do Conde.

- A construção do ramal da rede que levará o Metro Ligeiro do Porto até ao Aeroporto Sá Carneiro foi adjudicado a um agrupamento em que participa a Soares da Costa.

- A CPE iniciou a exploração do parque de estacionamento da Casa da Música, no Porto.

Mas, pelas suas profundas repercussões em toda a actividade económica e designadamente na actividade no segmento monopsódico das obras públicas, a mudança do Governo foi o acontecimento de maior relevo nestes inícios de 2005. A instabilidade que vivemos em 2004 teve pesado preço, pelo que damos particular valor à promessa de relativa estabilidade nos tempos mais próximos.⁹⁸

(...)

59. ACÇÕES JUDICIAIS EM CURSO

Em Janeiro de 2005 a subsidiária Sociedade de Construções Soares da Costa, S.A. intentou um processo contra a Câmara Municipal do Porto visando a entrega do terreno que constitui objecto de litígio.

Subsidiariamente, caso não seja concretizada a entrega do terreno, a Soares da Costa exige o pagamento da quantia de 7.182.689 Euros acrescida de juros de mora.

Em consequência, mediante qualquer um dos cenários acima referidos, os créditos da Soares da Costa mantêm-se salvaguardados. Assim, dado que o Conselho de

⁹⁸ <http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC6327.pdf>, pagina 24.

Administração entende que a resolução deste processo não produzirá qualquer impacto nas demonstrações financeiras consolidadas anexas, não foi registada qualquer provisão.⁹⁹

⁹⁹ <http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC6327.pdf>, página 92.

ANEXO D – GRUPO SOARES DA COSTA (2005)

2.17. Eventos subsequentes

Os eventos após a data do balanço que proporcionem informação adicional sobre condições que existiam à data do balanço são reflectidos nas demonstrações financeiras consolidadas. Os eventos após a data do balanço que proporcionem informação sobre condições que ocorram após a data do balanço, se materiais, são divulgados nas demonstrações financeiras consolidadas.¹⁰⁰

28. ACONTECIMENTOS SUBSEQUENTES

Em 5 de Janeiro de 2006, a subsidiária Prégaia – Sociedade de Pré-fabricação, S.A., formalizou o contrato de trespasse da sua actividade industrial cujos efeitos se encontram descritos na nota 27.¹⁰¹

¹⁰⁰ <http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC9243.pdf>, página 89.

¹⁰¹ <http://web3.cmvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC9243.pdf>, página 105.