



Mestrado em Auditoria

**Estudo da Norma Contabilística e de Relato
Financeiro nº 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações
nas Estimativas Contabilísticas e Erros**

Vera Lúcia Pereira De Carvalho

**Dissertação apresentada ao Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do
Grau de Mestre em Auditoria**

Orientador: Professor Doutor José da Silva Fernandes

S. Mamede Infesta, setembro de 2012



Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



Mestrado em Auditoria

**Estudo da Norma Contabilística e de Relato Financeiro
nº 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas
Estimativas Contabilísticas e Erros**

Vera Lúcia Pereira De Carvalho

**Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade
e Administração do Porto para a obtenção do Grau de Mestre em
Auditoria**

Orientador: Professor Doutor José da Silva Fernandes

S. Mamede Infesta, setembro de 2012



Agradecimentos

Este trabalho marca um trajeto construído ao longo dos anos e concretizado no desenvolvimento desta temática.

O seu desenvolvimento deve-se, em muito, à supervisão e orientação do Professor Siva Fernandes ao qual quero, desde já, apresentar os meus sinceros agradecimentos pelo incentivo, disponibilidade, ajuda e apoio que sempre me proporcionou.

Outro contributo relevante, que quero deixar registado, foi o do meu diretor, na atividade profissional, Dr. Eduardo Oliveira. Agradeço desde já a sua disponibilidade e apoio que me facultou no decorrer deste trabalho.

Nesta etapa final da minha vida académica, quero deixar o principal agradecimento aos meus pais, irmãs, cunhados e sobrinhos pela ajuda, apoio e compreensão que sempre me proporcionaram. Sem eles, este caminho não faria sentido e nunca teria sido percorrido com o orgulho que foi.

A todos, um sincero obrigado.



Resumo

Nos últimos anos, temos vindo a assistir a uma tendência de harmonização contabilística a nível mundial, que se caracteriza pela utilização de normas comuns pelos diversos países.

Nesse âmbito, a União Europeia (UE), adota as normas do International Accounting Standards Board (IASB) impondo-as às contas consolidadas das empresas cotadas. Quanto às não cotadas, vários Estados-membros da UE, reformularam os sistemas contabilísticos adotados, adaptando as IAS à sua realidade económica.

Em Portugal, foi adotado o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), que entrou em vigor a partir de 01.01.2010, sendo que, a partir desta data, as empresas não cotadas obrigatoriamente seguiram o SNC.

Neste sentido, é propósito desta dissertação o estudo de uma das normas que teve a sua origem no IASB. A norma em causa é a Norma Contabilística de Relato Financeiro 4 (NCRF 4) que corresponde a uma adaptação da IAS 8 – Políticas Contabilísticas, Alteração das Políticas Contabilísticas e Erros (publicada pelo IASB).

Assim, a NCRF 4 será abordada de forma detalhada mas, devido á sua elevada extensão, o estudo incide somente sobre o tratamento dos Erros. Quanto á revisão de literatura, esta revelou-se bastante limitada e pouco elaborada pelos autores devido ao seu curto período de vigência da norma, até ao momento.

Para além do estudo da norma, nos seus aspetos meramente contabilísticos, importa ainda mencionar quais as implicações fiscais subjacentes, a metodologia aplicável, assim como, os aspetos mais relevantes ao nível do controlo interno, que estarão associados à aplicação da NCRF 4.

Palavras-chave: Harmonização contabilística; SNC; NCRF 4; IAS 8; Erros contabilísticos;



Abstract

In recent years, we have seen a trend of accounting harmonization at the global level, characterized by the use of common standards by different countries.

In this context, the European Union (EU), adopt the standards of the International Accounting Standards Board (IASB) imposing-the consolidated accounts of listed companies. With regard to non-listed companies, several EU Member States, have revised the accounting systems adopted by adapting the IAS to their economic reality.

In Portugal, was adopted the Accounting standardization system (CNS), which entered into force on 01.01.2010, being that, from this date, unlisted companies necessarily followed the SNC.

In this sense, is purpose of this dissertation is a study of the rules which had its origin in the IASB. The standard concerned is the Accounting financial reporting Standard 4 (NCRF 4) that corresponds to an adaptation of IAS 8-accounting policies, changes in accounting policies and errors (published by the IASB).

Thus, the NCRF 4 will be discussed in detail but, due to their high extension, the study focuses only on the treatment of errors. As to literature review, this proved to be rather limited and little prepared by authors due to its short duration of the standard so far.

In addition to the study of the standard, in its aspects accounting purposes, it's important to mention what the underlying tax implications, the applicable methodology, as well as, the most relevant aspects at the level of internal control, which will be associated with application of the NCRF 4.

Keywords: Accounting harmonization; SNC; NCRF 4; IAS 8; Accounting errors;



Abreviaturas

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPPT – Código do Procedimento e do Processo Tributário

DF – Demonstrações Financeiras

DRA - Diretrizes de Revisão de Auditoria

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

ISA - International Standard on Auditing

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NIR/A - Normas Internacionais de Revisão / Auditoria

POC – Plano Oficial de Contabilidade

ROC – Revisor Oficial de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SIC - Standing Interpretations Committee

SNC – Sistema de Normalização Contabilística



Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

UE – União Europeia

UM – Unidades Monetárias



Índice

Agradecimentos	i
Resumo	ii
Abstract.....	iii
Abreviaturas	iv
1. Introdução.....	1
2. Enquadramento.....	2
2.1 – Histórico do Sistema de Normalização Contabilística.....	2
2.1.1 – Ao nível Internacional	2
2.1.2 – Ao nível Nacional.....	4
2.2 – Histórico da IAS 8	7
2.3 – Histórico da NCRF 4.....	8
2.4 – Revisão de Literatura	10
3. Estudo da Norma	18
3.1 – NCRF 4	18
3.2 – Comparação da NCRF 4 com a IAS 8	23
3.3 – Aplicação da Norma.....	24
3.3.1. – Casos Práticos:	25
3.3.2 Exemplos de Relatórios de Contas:.....	31
4. Implicações Fiscais e de Auditoria.....	39
4.1 Fiscais.....	39
4.2 De Auditoria.....	42
4.2.1 No controlo Interno	46
4.2.2 No planeamento, exame e relatório/opinião.....	49
Conclusões.....	53



Bibliografia.....	56
Anexo I – NCRF 4.....	61
Anexo II – IAS 8	78



1. Introdução

Esta Tese de Mestrado no curso de Auditoria é efetuada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), com o objetivo de obtenção do Grau de Mestre.

Esta tese visa abordar o desenvolvimento da Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 4 – “*Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*”, adiante designada por NCRF 4. O estudo visa apenas a parte da Norma relativa a Erros e insere-se num projeto alargado de estudo de cada uma das NCRF por diferentes mestrandos com sistematização análoga, por forma a dotar a Escola de documentação sobre o SNC

As NCRF foram criadas através da adaptação das normas internacionais de contabilidade do IASB - *International Accounting Standards Board* tendo em conta as características nacionais e as especificidades do tecido empresarial nacional.

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) é um organismo independente, responsável pela emissão das NCRF. A sua missão consiste em propor normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, de acordo com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza. O objetivo é a melhoria da qualidade da informação financeira das entidades que sejam obrigadas a aplicar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), bem como promover as ações necessárias para que tais normas sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas.

A competitividade das empresas passa também pela forma transparente e credível como relatam as suas operações aos financiadores, acionistas e restantes *stakeholders* ou não fosse a “confiança” uma das palavras-chave no contexto atual. As empresas portuguesas não poderiam deixar de adotar um sistema de relato financeiro similar ao já utilizado pela generalidade dos seus concorrentes no espaço europeu.



2. Enquadramento

2.1 – *Histórico do Sistema de Normalização Contabilística*

Neste ponto serão referidas algumas fases importantes, tanto ao nível nacional como internacional, acerca do desenvolvimento da Harmonização Contabilística e quais as razões que motivaram o Governo à publicação do SNC em Portugal.

2.1.1 – Ao nível Internacional

De acordo com o referido no preâmbulo do DL 158/2009 que aprova o SNC, a estratégia em matéria contabilística da UE foi esboçada com a apresentação pela Comissão Europeia, em novembro de 1995, do documento intitulado «Harmonização Contabilística – Uma Nova Estratégia Relativamente à Harmonização Internacional». Cinco anos mais tarde, em junho de 2000, resultou num novo documento intitulado por «Estratégia da UE para o Futuro do Relato Financeiro para as Empresas», alertando para a necessidade das sociedades, cujos títulos são negociados em bolsas de valores, adotarem e utilizarem as normas internacionais de contabilidade (NIC) emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB).

O processo do «*Novo Modelo de Normalização Contabilística*» resulta da opção da UE na aplicação das normas internacionais de contabilidade (NIC).

Em 19 de julho de 2002, foi aprovado o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho que prevê a adoção e a utilização na UE das NIC, das Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) e das respetivas interpretações (SIC/IFRIC), para as empresas com valores mobiliários cotadas, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2005.

Face ao estabelecido no Regulamento (CE) n.º 1606/2002, como aliás, é sublinhado no preâmbulo do DL 158/2009: «(...) no presente decreto-lei reafirma-se tal opção, agora no quadro do Sistema de Normalização Contabilística. O Regulamento (CE) n.º 1606/2002



veio estabelecer a adoção e a utilização, na Comunidade Europeia, das normas internacionais de contabilidade – *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* e interpretações conexas – *International Financial Reporting Interpretations Committee (SIC/IFRIC)* (...).»

Entretanto, e no seguimento do Regulamento n.º 1606/2002, a UE publicou a Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, também designada de «Diretiva da Modernização Contabilística», que altera as Diretivas 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 as NIC.

Ainda no seguimento do Regulamento 1606/2002, e de acordo com o Regulamento 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro, são adotadas e publicadas no Jornal Oficial da UE todas as IAS vigentes em 14 de setembro de 2002, com exceção da “IAS 32 – *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*” e da “IAS 39 - *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*” com o argumento de que estas normas estavam em fase de revisão. É através deste Regulamento que a “IAS 8 – *Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas*”, na altura com esta designação, é adotada e publicada no Jornal Oficial da UE.

Posteriormente, em 2004, foi publicado o Regulamento (CE) 2238/2004 da Comissão, de 29 de dezembro de 2004, que veio alterar, entre outras, a IAS 8, passando esta a designar-se por *IAS 8 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Mais tarde, foi publicado o Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 03 de novembro de 2008, que veio revogar o Regulamento 1725/2003 devido á consolidação dos textos das IAS, das IFRS, das SIC e das IFRC que tivessem sido aprovadas até 15 de outubro de 2008, com exceção da IAS 39.



Conforme é referido nos art.º 3º e 4º do Regulamento (CE) 1126/2008, «as diversas normas internacionais foram adotadas no âmbito de diferentes regulamentos, o que cria insegurança jurídica e dificulta a correta aplicação das normas internacionais de contabilidade na Comunidade. A fim de simplificar a legislação comunitária relativa às normas de contabilidade, é conveniente, por razões de clareza e transparência, incorporar num único texto as normas atualmente constantes do regulamento (CE) 1725/2003 e respetivos atos modificativos», justificando-se, por isso, a revogação do regulamento (CE) 1725/2003.

2.1.2 – Ao nível Nacional

Com os objetivos de aproximar o modelo contabilístico nacional ao modelo IASB adotado pela UE, atender a diferentes exigências de relato financeiro, permitir a intercomunicabilidade entre empresas e terceiros nos diferentes Estados Membros e flexibilizar as atualizações, houve então a necessidade de alterar a legislação em vigor, que era o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Os motivos que levaram o Governo à criação de um novo sistema contabilístico incidiam essencialmente na necessidade de acompanhamento da dinâmica contabilística da UE, na necessidade de revisão técnica (aspetos conceituais, critérios, ...), na necessidade de alinhamento com as diretivas e regulamentos comunitários e na insuficiência do POC face a maiores exigências de relato financeiro.

Manter o POC colocaria a breve prazo em risco a capacidade competitiva das empresas portuguesas, quer no acesso ao crédito ou na internacionalização do seu negócio, podendo condicionar o desenvolvimento da economia portuguesa.

A CNC foi sensível a estas e outras questões, tendo tomado a decisão de substituir o POC como normativo contabilístico nacional mediante a adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), cujas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro



(NCRF) que o compõem se encontram muito próximas das Normas Internacionais de Contabilidade e Relato Financeiro (IAS/IFRS).

Atuando desta forma, o modelo contabilístico nacional seria mais vantajoso para as empresas nos seguintes aspetos:

- ✓ Simplificação e redução de custos: na medida em que elimina a necessidade de reexpressar as Demonstrações Financeiras em normas internacionais, racionaliza os procedimentos de consolidação e flexibiliza a intercomunicabilidade;
- ✓ Competitividade e modernidade: devido a muitos Estados Membros estarem a adotar as IAS (em particular a vizinha Espanha), o relato financeiro torna-se mais moderno e transnacional, a qualidade da contabilidade torna-se superior, a estrutura conceptual e terminologia torna-se mais atualizada e o ensino torna-se mais moderno.

Em resultado do que foi mencionado, a CNC divulgou o documento intitulado por «*Projeto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística*», datado de 15 de janeiro de 2003. Entretanto, este projeto foi sendo alvo de ajustes e atualizações e, no dia 05 de julho de 2007, o Conselho Geral da CNC aprovou os projetos dos instrumentos contabilísticos que integram o novo modelo que apelidou de «*Sistema de Normalização Contabilística*», tendo previsto a sua entrada em vigor, caso viesse a ser aprovado pelo Governo, em 1 de janeiro de 2008, o que não se concretizou, pois o Decreto-Lei 158/2009 entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010.

Antes da sua entrada em vigor, em 16 de abril de 2008, decorreu uma sessão pública, promovida pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais intitulada «*Apresentação para a Audição Pública do Novo Sistema de Normalização Contabilística*», posteriormente alargado para 31 de julho de 2008, na qual o secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) nomeou dois grupos de trabalho, sendo um para acompanhamento



dessa audição pública e outro para análise dos impactos fiscais, em sede de IRC, da adaptação das NIC e do SNC.

Em 23 de abril de 2009, o grupo de trabalho de «*Acompanhamento da Audição Pública do SNC*», apresentou os resultados do seu trabalho em sessão pública realizada nas instalações da Culturgest, em Lisboa, cujo relatório foi posteriormente divulgado no sítio da Ordem dos ROC e na Revista «TOC» n.º 110, de maio de 2009, pp. 38-44.

Como resultado, foram publicados, no dia 23 de abril de 2009, dois Decreto-Lei (DL) fundamentais para a história da contabilidade. Foram eles:

- ✓ *Decreto-Lei 158/2009* que aprova o Sistema de Normalização Contabilística, e revoga o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro.
- ✓ *Decreto-Lei 160/2009* que aprova o novo regime jurídico de organização e funcionamento da CNC.

Nesta mesma data, foi ainda publicado o seguinte DL:

- ✓ *Decreto-Lei 159/2009* que altera o Código do IRC, adaptando as regras de determinação do lucro tributável às regras internacionais de contabilidade (NIC), bem como os normativos contabilísticos nacionais que visam adaptar a contabilidade a essas normas.

Com estas mudanças, é revogado POC - aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro - bem como os demais diplomas complementares (as 29 diretrizes contabilísticas e cinco interpretações técnicas publicadas até à data), entrando em vigor o SNC, a partir de 01 de janeiro de 2010.



2.2 – Histórico da IAS 8 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

O IAS tem uma longa história e a sua análise demonstra uma evolução em relação ao foco da regulamentação. De forma resumida, as principais datas marcantes da IAS 8 foram as seguintes:

Em outubro de 1976, foi emitida a oitava minuta, (*Exposure Draft*) E8 – *Reconhecimento no Resultado do Exercício de Itens não Usuais e Mudanças de Práticas e Estimativas Contabilísticas*.

Em fevereiro de 1978, foi publicado o IAS 8 – *Itens Extraordinários, Itens de Períodos Anteriores e Alterações nas Políticas Contabilísticas*.

Em julho de 1992 ocorreu a publicação do E46 – *Itens Extraordinários, Erros e Alterações nas Políticas Contabilísticas*.

Em dezembro de 1993, procedeu-se a uma revisão do IAS 8, sob o título de *Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas*.

A data efetiva da IAS 8 (1993) vigorar foi 01 de janeiro de 1995.

Em dezembro de 2003, o IASB procedeu à revisão da IAS 8 e emitiu uma nova versão com o título de «*Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*». Desta revisão, resultou também na emissão de duas interpretações:

- ✓ *SIC 2 – Consistência – Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos;*
- ✓ *SIC 18 – Consistência – Métodos Alternativos;*



Relativamente a esta última revisão, os principais objetivos do IASB incidiam sobre os seguintes aspetos:

- ✓ Eliminar a possibilidade da aplicação retrospectiva nas alterações voluntárias das políticas;
- ✓ Definir e reduzir o conceito de erro;
- ✓ Estabelecer uma hierarquia na orientação a ser adotada pela Administração na seleção de políticas contabilísticas na falta de padrões e interpretações;
- ✓ Definir erros e omissões materiais e descrever como aplicar o conceito de materialidade na seleção de políticas contabilísticas e correção de erros;
- ✓ Incorporar os conceitos do SIC-2 e SIC-18.

Ao atuar desta forma, o IASB pretendeu melhorar a transparência, a relevância, a confiança nas Demonstrações Financeiras (DF) e a comparabilidade tanto com as DF de períodos anteriores, como com as DF de outras entidades.

2.3 – Histórico da NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Fazendo referência ao POC 1989, a matéria em causa era regulamentada através da Diretriz Contabilística nº8/92, designada por «Clarificação da expressão - *regularizações não frequentes e de grande significado* - relativamente à conta 59 «*Resultados transitados*».

O objetivo desta Diretriz incidia sobre a apresentação das DF, numa base consistente e comparável por parte das empresas. Eram estabelecidas regras referentes à clarificação e divulgação de algumas rubricas de natureza extraordinária e à correção de erros fundamentais.



Por «*erros fundamentais*» entende-se como sendo erros detetados no período corrente com tal magnitude que as demonstrações financeiras de um ou mais períodos anteriores deixem de ser consideradas como credíveis à data da sua emissão.

A expressão «*regularizações não frequentes e de grande significado*» apenas incluía os erros fundamentais. Eram incluídos nesta rubrica exemplos como:

- ✓ O não lançamento de quantias materialmente relevantes de custos financeiros que sejam devidos por um contrato em vigor;
- ✓ Detecção nas demonstrações financeiras de períodos anteriores que incluam produção em curso;
- ✓ Detecção nas demonstrações financeiras de períodos anteriores que incluam dívidas a receber respeitantes a contratos que não possa ser exigido o seu cumprimento e não tenham sido constituídas provisões.

Esta rubrica deixava de parte os erros aritméticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, interpretações erradas de fatos, fraudes e negligências, e ajustamentos das estimativas contabilísticas, desde que não fossem materialmente relevantes. Estas situações seriam contabilizadas nos respetivos custos e proveitos operacionais e financeiros, ou excecionalmente, nas contas 697 ou 797 «*correções relativas a exercícios anteriores*», ou, se for caso disso, nas contas 698 «*Outros Custos e Perdas Extraordinários*» ou 798 «*Outros Proveitos e Ganhos Extraordinários*». Como exemplo de perdas e ganhos extraordinários teríamos:

- ✓ Interrupção ou paragem de um segmento da empresa;
- ✓ Reestruturações contabilísticas;
- ✓ Regularização final de litígios;
- ✓ Concordatas e perdões de dívidas;



Devido á restrição da Diretriz em causa, houve a necessidade de criar uma norma de tal forma que pudesse abranger todos os detalhes referidos no ponto anterior.

Conforme foi referido no ponto 2.1. – Histórico do Sistema de Normalização Contabilística, o Governo adaptou parte das IAS para o SNC, e desta forma a matéria tratada na DC 8/92 passou a estar regulamentada pela NCRF 4.

2.4 – Revisão de Literatura

A adoção do SNC pretendeu proporcionar às empresas uma qualidade de relato financeiro que já não estava ao alcance do POC, atendendo à diversidade e complexidade das operações.

De acordo com João Monarca Pires¹, em entrevista à revista “Formação & Negócios” de agosto de 2010, *«a introdução deste novo sistema deveu-se a três razões fundamentais: em primeiro lugar devido à Globalização, em segundo, devido à informação relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras e por último, para existir uma maior transparência e mais informação que antes era omissa.»*

Como a generalidade das economias já tinha adotado, ou estava em processo de adoção das normas de contabilidade que têm por base as IAS/IFRS, houve a necessidade do SNC seguir o mesmo caminho. Visto a informação financeira de base para os negócios também ser global, devia a informação ser entendível por todos os intervenientes, o que não acontecia no passado.

Com a alteração do paradigma da contabilidade é cada vez mais importante, porque todos assim o exigem, que a informação financeira seja completa, clara, comparável e útil para quem tem de tomar decisões com base em tal informação.

¹ João Monarca Pires – Revisor Oficial de Contas (ROC)



Neste sentido, justifica-se um maior envolvimento da gestão no processo de preparação da informação financeira, com uma maior interação com os profissionais da contabilidade, exigindo-lhes também um maior rigor na interpretação dos factos patrimoniais face aos conceitos que estão subjacentes a cada uma das Normas NCRF.

A grande vantagem do SNC é que, segundo a opinião de Carlos Lobo Antunes², *«no futuro, a contabilidade das empresas nacionais será totalmente compatível com as melhores normas aplicadas ao nível internacional, através de um processo de transição pacífica, que poderá melhorar a performance da empresa.»*

Quer isto dizer que a contabilidade das empresas portuguesas passa a ser diretamente comparável com a internacional, não havendo a necessidade de reexpressar as DF de acordo com as NIC, como acontecia no passado. Quanto às empresas estrangeiras, que se instalarem em Portugal, podem utilizar os seus próprios critérios contabilísticos ao nível da consolidação empresarial.

Carlos Lobo Antunes³ refere ainda que, as alterações ocorridas e publicadas nos Decreto-Lei 158/2009 e Decreto-Lei 159/2009 traduzem *«uma reforma estrutural no sistema de organização contabilística nacional. A opção do Governo foi a de adaptar e não adotar totalmente estes padrões internacionais de contabilidade, através de uma transposição ponderada e criteriosa.»*

Relativamente às alterações introduzidas no Código de IRC, o Secretário de Estado referiu ainda que o objetivo é *«adaptá-lo às novas regras de contabilidade»*. Ou seja, o Código do IRC foi ajustado, ao nível conceptual, com o propósito de adaptar e clarificar os novos conceitos contabilísticos ao nível da fiscalidade.

² Carlos Lobo Antunes – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 2010, em entrevista à “Agência Financeira”, no dia 23 de abril de 2009

³ Carlos Lobo Antunes, em entrevista á Agência Financeira, no dia 23 de abril de 2009



O propósito do Governo, em adaptar as NIC às NCRF e não em adotá-las pela totalidade, incide essencialmente pelas características do meio económico onde nos inserimos e pelas necessidades das entidades com menores exigências de relato, no entanto, as NCRF garantem o reconhecimento, a mensuração e a divulgação das NIC.

Os Princípios e as Normas Contabilísticas existem, para que as DF divulgadas pelas empresas sigam um mesmo padrão. Desta forma, é possível comparar os resultados de diversas empresas, mantendo uma fidelidade quanto à realidade encontrada nas organizações. Importa ainda referir que, as informações financeiras divulgadas, para além de terem que ser compreensíveis, relevantes e fiáveis, devem ser passíveis de comparação com outros exercícios, anteriores ou posteriores (comparação no tempo), e passíveis de comparação com outras entidades do mundo empresarial (comparação no espaço).

De acordo com Domingos Cravo (2009, página 186), *«a verdadeira imagem da entidade, os seus resultados e a sua estrutura patrimonial e financeira, não resulta apenas de um exercício, mas do seu relato ao longo de vários períodos e a sua comparação com outras entidades.»*

Esta capacidade de comparação está também influenciada pela consistência, na medida em que qualquer alteração no modo como reconhecemos, mensuramos ou divulgamos, provocados de um período para o outro poderão condicionar essa comparabilidade.

As DF, conforme é revelado por João Gomes e Jorge Pires (2010, página 20), *«devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho e das alterações que advirtam»*. Neste sentido, sempre que sejam detetados erros de períodos anteriores, estes deverão ser reexpressos até ao período que lhe deu origem ou, quando tal não for proporcionado, até ao período mais antigo quanto possível.

De encontro ao que foi dito, Domingos Cravo (2009, páginas 187 e 188) dá especial atenção à NCRF 4, na medida em que esta norma regulamenta o tratamento contabilístico e



a divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e correções de erros. Existem dois tratamentos com impactos bastante diferentes na elaboração das DF, que são eles o prospetivo e o retrospectivo.

No caso da **metodologia prospetiva**, os efeitos nas DF só ocorrem após o momento em que a política for alterada. Para esta situação haverá um efeito no presente e no futuro.

No caso da **metodologia retrospectiva**, os efeitos nas DF terão que ser reexpressos para o passado (até á origem ou tão atrás quanto seja possível quantificar), como se essa política sempre estivesse a ser adotada ou o erro nunca tivesse ocorrido. Para esta situação haverá um efeito no passado, no presente e no futuro.

Relativamente á aplicação da IAS 8, de acordo com Lúcia Lima Rodrigues (2004, página 145), esta norma internacional prevê que o valor da correção de um erro material que se relacione com períodos anteriores, deve ser relatado pelo ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos, corrigindo-se simultaneamente a informação comparativa, exceto se impraticável. Desta forma, as DF, incluindo a informação comparativa do período anterior, são apresentadas como se o erro material tivesse sido corrigido no exercício em que ocorreu. Era também permitido um tratamento alternativo, em que o valor do erro material era incluído no resultado líquido do exercício em que é detetado, corrigindo-se também a informação comparativa (IAS 8 revista, 1993, parágrafo 38).

Quanto à aplicação da NCRF 4, consultado o livro “Sistema de Normalização Contabilística - SNC Explicado” de Rui M. P. Almeida e Outros (2009, página 273), a NCRF 4 é referenciada pelos autores nas rubricas da *Classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados*, *Classe 6 – Gastos* e *Classe 7 – Rendimentos*.

Conforme os autores referem, a NCRF 4 é relevante para o registo em “56 – Resultados Transitados” dos efeitos das alterações à reexpressão retrospectiva, de políticas contabilísticas e correção de erros. Para esta situação são mencionados os parágrafos 21 e 41 da NCRF 4.



Relativamente à *Classe 6 - Gastos* (página 299), os autores referem que a relevância da NCRF 4 atende à caracterização dos efeitos nos gastos do período, derivados das alterações das “*Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*”. Com efeito, de acordo com esta norma, a correção de erros não deve influenciar os gastos do período sendo os seus efeitos considerados diretamente na classe 5 “*Capital, Reservas e Resultados Transitados*”, mais concretamente em Resultados Transitados, podendo, essas correções serem consideradas nesta classe (Classe 6), se não forem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente.

A Rubrica “*6881 - Correções relativas a períodos anteriores*” regista as correções desfavoráveis derivadas de erros ou omissões relacionadas com períodos anteriores (parágrafo 5 da NCRF 4), que não sejam consideradas diretamente em resultados transitados. Como regra, a correção de um erro de um período anterior é excluído dos resultados do período em que o erro é descoberto (parágrafo 41 da NCRF), sendo, portanto, a conta 6881 de utilização residual.

Por exemplo, o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-se nos resultados do período da alteração na respetiva conta onde o efeito da estimativa é considerado. Não sendo, portanto, uma correção ao período anterior, não deve ser registada na conta *6881 - Correções relativas a períodos anteriores*. No entanto, a conta onde o efeito da estimativa é considerado pode ser de «gastos», incluindo-se o efeito nos resultados do período, ou pode dar origem a alterações em ativos e passivos, ou se relacione com um item do capital próprio, e nestas situações devem ser reconhecidas pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, ativo ou passivo relacionado no período da alteração (conforme o parágrafo 31 e 32 da NCRF 4).

Quanto à *Classe 7 – Rendimentos* (página 340), os autores divulgam a relevância desta norma de forma análoga á da Classe 6 (referida acima).



A Rubrica “7881 – *Correções relativas a períodos anteriores*” regista as correções favoráveis derivadas de erros ou omissões relacionados com períodos anteriores, de forma análoga ao que foi mencionado na rubrica “6881 - *Correções relativas a períodos anteriores*”.

Ainda de encontro ao que foi dito, Paula Franco (2010, páginas 69 e 79), refere que «*as contas 6881 / 7881 apenas devem registar as correções desfavoráveis / favoráveis, relativas a períodos anteriores, de natureza insignificante e residual e de forma excepcional. Em regra, as correções de exercícios anteriores registam-se na conta 56 – resultados transitados, de acordo com a NCRF 4.*»

Consultada a obra “*SNC Sistema de Normalização Contabilística*” de Ana Maria Rodrigues (2010, páginas 76, 80, 82, 84 e 97), apenas se limita a apresentar os conceitos que a NCRF 4 refere e transcreve a respetiva Norma sem adicionar qualquer tipo de comentário à mesma.

De acordo com João Rodrigues (2009, página 536), o conceito de erro engloba erros imateriais feitos intencionalmente e erros materiais, quer sejam intencionais ou não. Os erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorretas de factos ou fraudes.

Um outro conceito é dado também por João Gomes e Jorge Pires (2010, página 156), em que caracterizam o erro como tratar-se de omissões e declarações incorretas nas demonstrações financeiras da entidade, por via da falta de uso ou uso inadequado da informação fiável que estava disponível aquando da autorização para emissão das DF.

Eusébio Silva e Ana Silva (2010, página 241), na sua obra “*SNC Manual de Contabilidade*” referem que as DF podem comportar erros que resultam, por exemplo de um cálculo errado, da má aplicação de uma política contabilística, de uma interpretação errada dos factos e das circunstâncias, ou mesmo de uma fraude. Se forem descobertos



durante o período em que foram cometidos, são imediatamente corrigidos, de forma a não terem efeitos nas DF.

Porém, se um erro significativo ou material (tem capacidade para influenciar as decisões económicas dos utilizadores) é descoberto num exercício ulterior, é necessário corrigir as demonstrações financeiras respetivas. A correção deverá efetuar-se de maneira retrospectiva, isto é, como se o erro nunca tivesse existido.

Relativamente aos erros, que é a parte da norma com maior enfoque da tese, podem ser caracterizados por serem involuntários, ou seja, ocorrem da omissão, desatenção ou má interpretação de factos nas DF. As empresas devem tomar alguns cuidados para prevenir este tipo de comportamentos e a sua prevenção deve começar a partir da implementação de controlos internos, de auditorias internas e de certificação das contas. A implementação das auditorias e dos controlos internos, será um tema a ser abordado com maior detalhe no ponto 4 deste trabalho.

Quanto à pesquisa efetuada na elaboração da tese, devo referir a dificuldade sentida no desenvolvimento da literatura, visto serem poucos os autores a comentar o tema e, para além desse facto, pouca informação é por estes adicionada. Dado que o tema é referente ao estudo de uma norma, é necessário seguir os trâmites legais por ela definidos e talvez seja essa a principal dificuldade em opinar. A norma é específica às situações e não deixa margem para diversificar as opiniões. Poderá ser a razão dos autores se limitarem a explicar ou a enunciar a NCRF 4 nos excertos analisados.

Em forma de resumo ao que foi referido, poderei dizer que, de acordo com a NCRF 4 e ao encontro do que os autores referiram, quando os erros são descobertos no próprio período a que dizem respeito, têm de ser corrigidos nesse mesmo período. No entanto, quando são descobertos e dizem respeito a períodos anteriores, as DF devem ser reexpressas como se esse erro nunca tivesse ocorrido, de forma a divulgar uma imagem real, fidedigna e comparável da empresa ao longo dos anos. O tratamento dos erros será



abordado com maior detalhe, no ponto 3.1. da tese, de acordo com a NCRF 4 e, e título exemplificativo, serão demonstrados vários casos práticos no ponto 3.3.



3. Estudo da Norma

A apresentação da NCRF 4 nesta tese teve principal relevo no estudo acerca dos erros contabilísticos. Os restantes temas abordados pela Norma (Políticas Contabilísticas e Alterações nas Estimativas contabilísticas) serão objeto de estudo de outro trabalho análogo a este.

O objetivo desta Norma é prescrever os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correção de erros. A Norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a comparabilidade dessas demonstrações financeiras ao longo do tempo e com as demonstrações financeiras de outras entidades.

3.1 – NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Erros

Os erros, na preparação de demonstrações financeiras, de um ou mais períodos anteriores podem ser descobertos no período corrente. Os erros podem ocorrer como resultado de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, má interpretação de factos, fraudes ou descuidos.

As omissões ou declarações incorretas de itens são consideradas materiais ou fundamentais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, na tomada de decisões com base nas demonstrações financeiras.

Em ocasiões raras, um erro tem um efeito de tal forma significativo nas demonstrações financeiras, de um ou mais períodos anteriores, que essas demonstrações financeiras não podem ser consideradas como fiáveis à data da sua emissão. Estes erros são referidos como erros fundamentais. Um exemplo de um erro fundamental é a inclusão, nas



demonstrações financeiras de um período anterior, de quantias materialmente relevantes de obras em curso e de quantias a receber com respeito a contratos fraudulentos que não possam ser levados a efeito. A correção de erros fundamentais, que se relacionem com períodos anteriores, exige a reexpressão da informação comparativa ou a apresentação de informação pró-forma adicional.

A correção de erros fundamentais pode ser distinguida das alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas, pela sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão, à medida que a informação adicional se torne conhecida. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido na resolução de uma contingência, não constitui a correção de um erro fundamental, mas sim de um ajuste nas estimativas contabilísticas.

Erros de Períodos Anteriores

Erros de períodos anteriores são omissões ou distorções, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável que:

(a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

(b) poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tratamento de referência

A quantia da correção de um erro fundamental, que se relacione com períodos anteriores, deve ser relatada pelo ajustamento do saldo de abertura dos resultados transitados. A informação comparativa deve ser reexpressa, a menos que seja impraticável assim o fazer.



As demonstrações financeiras, incluindo a informação comparativa de períodos anteriores, são apresentadas como se o erro fundamental tivesse sido corrigido no período em que ocorreu. Desta forma temos:

- ✓ A quantia da correção, que se relaciona com cada período apresentado, é incluída dentro do resultado líquido de cada período.
- ✓ A quantia da correção, relacionada com períodos anteriores na informação comparativa nas demonstrações financeiras, é ajustada contra o saldo de abertura dos resultados retidos no período mais recente apresentado.

Qualquer outra informação relatada com respeito a períodos anteriores, tal como resumos históricos dos dados financeiros, é também reexpressa. A reexpressão de informação comparativa não dá necessariamente origem à emenda das demonstrações financeiras que tenham sido aprovadas pelos acionistas ou registada ou arquivada junto das autoridades competentes.

Uma empresa deve divulgar o seguinte:

- ✓ A natureza do erro fundamental;
- ✓ A quantia da correção no período corrente e para cada período anterior apresentado;
- ✓ A quantia da correção relacionada com períodos anteriores aos incluídos na informação comparativa; e
- ✓ O facto de que a informação comparativa foi reexpressa ou que foi impraticável fazer isso.



Tratamento Alternativo Permitido

A quantia da correção de um erro fundamental, deve ser incluída na determinação do resultado líquido do período corrente. A informação comparativa deve ser apresentada como se fosse relatada nas demonstrações financeiras do período anterior. A informação pró-forma adicional, deve ser relatada pelo ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos (reservas livres ou resultados transitados) e deve ser apresentada, a menos que seja impraticável fazer isso.

A correção do erro fundamental é incluída na determinação do resultado líquido do período corrente. Porém, a informação adicional é apresentada, muitas vezes em colunas separadas, para mostrar o resultado do período corrente e de quaisquer períodos anteriores, como se o erro fundamental tivesse sido corrigido no período em que foi feito. Pode, no entanto, ser necessário aplicar um tratamento contabilístico em países, onde seja exigido que as demonstrações financeiras incluam informação comparativa, que esteja de acordo com as demonstrações financeiras, apresentadas em períodos anteriores.

- ✓ Uma empresa deve divulgar o seguinte:
- ✓ A natureza do erro fundamental;
- ✓ A quantia da correção reconhecida no resultado líquido do período corrente;
- ✓ A quantia da correção incluída em cada período, para o qual a informação pró-forma seja apresentada, e, a quantia da correção relacionada com períodos anteriores aos incluídos na informação pró-forma. Se for impraticável apresentar informação pró-forma, o facto deve ser divulgado.

Face ao exposto, podemos concluir que os erros materiais de períodos anteriores devem ser corrigidos retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras aprovadas após a sua descoberta. O modo de atuação será o seguinte:



- ✓ Reexpressando as quantias comparativas para os períodos anteriores apresentados, em que tenha ocorrido o erro; ou,
- ✓ Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.

Porém, existem várias limitações à reexpressão retrospectiva, nomeadamente:

- ✓ Um erro do período anterior deve ser corrigido retrospectivamente, exceto quando for impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período, quer o efeito cumulativo do erro;
- ✓ A entidade deve voltar a expressar os saldos de abertura de ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva (que pode ser o período corrente);
- ✓ Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente, a partir da data mais antiga em que tal seja praticável;
- ✓ A correção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto.

Uma empresa deve divulgar o seguinte:

- ✓ A natureza de um erro de um período anterior;
- ✓ Até ao ponto em que seja praticável, a quantia de correção para cada período anterior apresentado;
- ✓ A quantia da correção no início do período anterior mais antigo apresentado; e



- ✓ Se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

Em jeito de resumo, pode-se dizer que a NCRF 4 estipula, como regra geral, para o tratamento dos erros uma aplicação retrospectiva.

É ainda imprescindível não esquecer as divulgações (materialmente relevantes) exigidas, uma vez que são as mesmas que conferem, em grande parte, fiabilidade às alterações executadas, em particular, e às contas da entidade, em geral.

3.2 – Comparação da NCRF 4 com a norma internacional de referência IAS 8

Relativamente ao tratamento dos erros, a NCRF 4 corresponde a uma transposição da NIC 8 (ou IAS 8). No entanto, a CNC procurou eliminar tratamentos pouco aplicáveis à realidade nacional para evitar níveis excessivos de exigência informativa, mas sem distorcer a homogeneidade, qualidade e coerência globais.

Neste sentido, a NIC 8 não foi transposta pela totalidade para o SNC, sendo que, a diferença detetada entre ambas as normas incide na Divulgação de Erros de Períodos Anteriores.

Relativamente á divulgação de erros de períodos anteriores, a NIC 8 menciona o seguinte no parágrafo 49:

«...uma entidade deve divulgar o seguinte:

(b) para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia da correção:

(i) para cada linha de item afetada da demonstração financeira; e



(ii) se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos;»

Quanto à NCRF 4, o mesmo assunto é tratado no parágrafo 44 da seguinte forma:

«...uma entidade deve divulgar o seguinte:

(b) até ao ponto em que seja praticável, a quantia de correção para cada período anterior ao apresentado;»

Ou seja, na vertente da divulgação do Erro, a NIC 8 obriga a detalhar o montante de acordo com os parâmetros acima descritos, ao passo que a NCRF 4 deixa uma certa liberdade na divulgação desses mesmos erros. De acordo com a NCRF 4, não existe uma obrigação formal na divulgação, no entanto, existe a exigência de cumprimento na divulgação dos erros detetados.

Relativamente à aplicação da *IAS 33 – Resultados por Ação*, o SNC não contemplou esta norma, logo não terá aplicabilidade ao nível nacional.

3.3 – Aplicação da Norma

Seguem 3 casos práticos exemplificativos dos cálculos e forma de atuação na reexpressão retrospectiva do erro, de acordo com a NCRF 4.

Em conformidade com o que foi referido no ponto 3.2, relativamente à divulgação dos erros, seguem diferentes exemplos retirados de Relatórios de Contas de diversas empresas.



3.3.1. – Casos Práticos:

Caso Prático 1⁴:

1. Durante 2011, Jota SA descobriu que alguns produtos que tinham sido vendidos durante 2010 foram incorretamente incluídos no inventário a 31 de Dezembro de 2010 por 6.500 UM (Unidades Monetárias).

2. Os registos contabilísticos de Jota em 2011 mostram vendas de 104.000 UM, custo das mercadorias vendidas de 86.500 UM (incluindo 6.500 UM pelo erro no inventário de abertura) e imposto sobre o rendimento de 5.250 UM.

3. Em 2010, Jota revelou:

	UM
Vendas	73500
Custo das Mercadorias Vendidas	<u>(53.500)</u>
Lucro antes dos impostos sobre o rendimento	20.000
Imposto sobre o rendimento	<u>(5.000)</u>
Lucro Liquido	<u>15.000</u>

4. Os resultados retidos de abertura em 2010 foram de 20.000 UM e os resultados retidos de fecho foram 34.000 UM.

5. A taxa do imposto sobre o rendimento de Jota foi de 25% para 2011 e 2010. Não teve qualquer outro rendimento ou gasto.

⁴ Este caso prático teve por base o Guia de Implementação da IAS 8 – Página 459 e seguintes - IASCF.



6. Jota teve 5.000 UM de capital por ação durante o período, e nenhum outro componente de capital próprio à exceção dos resultados retidos. As suas ações não são transacionadas publicamente e os resultados transitados por ação não são divulgados.

Resolução:

Jota SA

Extrato da Demonstração dos Resultados

	(Reexpresso)	
	2011	2010
	UM	UM
Vendas	104.000	73.500
Custo das mercadorias vendidas	(80.000)	(60.000)
Lucro antes dos impostos sobre o rendimento	24.000	13.500
Imposto sobre o rendimento	(6.000)	(3.375)
Lucro Líquido	<u>18.000</u>	<u>10.125</u>

Jota SA

Demonstração de Alterações no Capital Próprio

	Capital por ações	Resultados Retidos	Total
	UM	UM	UM
Saldo em 31 de Dezembro de 2009	5.000	20.000	25.000
Lucro para o ano findo em 31 de Dezembro de 2010 conforme reexpresso		10.125	10.125
Saldo em 31 de Dezembro de 2010	5.000	30.125	35.125
Lucro para o ano findo em 31 de Dezembro de 2011		18.000	18.000
Saldo em 31 de Dezembro de 2011	<u>5.000</u>	<u>48.125</u>	<u>53.125</u>



Comentários:

Os produtos que tinham sido vendidos em 2010, no valor de 6.500 UM, foram erradamente considerados no inventário a 31 de Dezembro de 2010. Devido a este facto, as demonstrações financeiras de 2010 serão reexpressas para corrigir esse erro. O efeito da reexpressão nessas demonstrações financeiras é resumido a seguir:

	Efeito em 2010
	UM
Aumento no custo das mercadorias vendidas	(6.500)
Decréscimo no gasto de impostos sobre o rendimento	1.625
Decréscimo no lucro Líquido	(4.875)
Decréscimo no inventário	(6.500)
Decréscimo no imposto sobre o rendimento a pagar	1.625
Decréscimo no Capital Próprio	(4.875)

Relativamente ao ano de 2011, não há efeito a registar, visto o erro de 2010 ter sido detetado antes do apuramento de resultados de 2011.

Caso Prático 2:

Em 2011, depois de ser efetuada uma auditoria às suas contas, a empresa Jota, SA descobriu que as amortizações do seu Imobilizado Corpóreo estavam a ser efetuadas erradamente. Este erro teve origem na fórmula de cálculo das mesmas mas que, devido á mudança de sistemas informáticos no ano de 2007, não foi possível quantificar o valor, nem descobrir o ano em que se iniciou tal erro.



Resolução:

Para esta situação, como é impossível determinar o período em que o erro teve início, assim como, é impraticável determinar o efeito cumulativo, a empresa Jota teria que divulgar tal ocorrência no Relatório de Contas ou no Anexo ao Balanço e às Demonstrações de Resultados. A divulgação a efetuar consiste:

- ✓ Na apresentação da natureza do erro do período anterior;
- ✓ Na apresentação da justificação das circunstâncias que levaram à existência dessa condição;
- ✓ Na descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

Neste caso, não haveria reexpressão da Rubrica em causa, visto o efeito não ter aplicabilidade retrospectiva.

Caso Prático 3⁵:

1. Admite-se que é uma pequena entidade ou uma micro entidade;
2. Resultado antes de impostos (RAI) e antes da “operação de correção de gastos/rendimentos relativos a anos anteriores” (Ano N) corresponde a 1.100 UM;
3. Operação de correção de gastos/rendimentos relativos ao período anterior (N-1) corresponde a 100 UM;
4. Admite-se que não existem outros movimentos de variações patrimoniais positivas e negativas e de correções fiscais positivas e negativas ao lucro tributável do IRC;

⁵ Este caso prático teve por base a Revista Portuguesa de Contabilidade – Página 68 e seguintes – artigo de Joaquim Fernando da Cunha Guimarães



5. Admite-se também a inexistência de deduções ao lucro tributável (prejuízos fiscais e benefícios fiscais) e de tributações autónomas;

6. A taxa do IRC é de 25% e não há derrama.

PEDIDOS:

1. A correção relativa a períodos anteriores é um GASTO:

1.1 É materialmente relevante

1.1.1. Era imprevisível ou manifestamente desconhecida (art.º18.º do n.º2 do CIRC)

1.1.2. Não era imprevisível ou manifestamente desconhecido (art.º18.º do n.º2 do CIRC)

1.2 Não é materialmente relevante

1.1.3. Era imprevisível ou manifestamente desconhecida (art.º18.º do n.º2 do CIRC)

1.1.4. Não era imprevisível ou manifestamente desconhecido (art.º18.º do n.º2 do CIRC)

2. A correção relativa a períodos anteriores é um RENDIMENTO:

2.1 É materialmente relevante

2.1.1. Era imprevisível ou manifestamente desconhecida (art.º18.º do n.º2 do CIRC)

2.1.2. Não era imprevisível ou manifestamente desconhecido (art.º18.º do n.º2 do CIRC)

2.2 Não é materialmente relevante

2.2.1. Era imprevisível ou manifestamente desconhecida (art.º18.º do n.º2 do CIRC)

2.2.2. Não era imprevisível ou manifestamente desconhecido (art.º18.º do n.º2 do CIRC)

**Resolução:**

RUBRICA	1.GASTO				2.RENDIMENTO			
	1.1.1	1.1.2	1.2.1	1.2.2	2.1.1	2.1.2	2.2.1	2.2.2
Demonstração dos resultados								
RAI antes da operação	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100
Operação (gasto ou rendimento)	-	-	100	100	-	-	100	100
RAI após operação	1.100	1.100	1.000	1.000	1.100	1.100	1.200	1.200
IRC (25%)	250	275	250	275	300	275	300	275
RESULTADO LIQUIDO DO PERIODO	850	825	750	725	800	825	900	925
APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (Q07/DR22)								
Resultado líquido do período - (campo 701)	850	825	750	725	800	825	900	925
Variações patrimoniais positivas (art.º21º) – (campo 702)	-	-	-	-	100	100	-	-
Variações patrimoniais negativas (art.º24º) – (campo 704)	100	100	-	-	-	-	-	-
Correções positivas relativas a períodos anteriores (art.º18.ºn.º2) - (campo 710)	-	100	-	100	-	-	-	-
IRC (art.º45º n.º1, al. a) –(campo 724)	250	275	250	275	300	275	300	275
Correções negativas relativas a períodos anteriores (art.º18.ºn.º2) - (campo 756)	-	-	-	-	-	100	-	100
LUCRO TRIBUTÁVEL - (campo 778)	1.000	1.100	1.000	1.100	1.200	1.100	1.200	1.100
CÁLCULO DO IMPOSTO								
Imposto (25%) - (campo 347-B)	250	275	250	275	300	275	300	275
Coleta (campo 351)	250	275	250	275	300	275	300	275
IRC liquidado - (campo 358)	250	275	250	275	300	275	300	275



A principal conclusão deste caso prático é a de que o lucro tributável do IRC é independente da contabilização dos gastos e rendimentos nas respetivas contas da classe 6 (conta 6881) ou da classe 7 (conta 7881) ou da conta “56 – resultados transitados” (a débito ou a crédito), prevalecendo a condição de os mesmos serem ou não “*imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos*” nos termos do n.º 2 do art.º 18.º do CIRC.

Acresce ainda que, como foi referido no quadro acima, os Serviços de Fiscalização da Administração Tributária terão de proceder às respetivas correções do lucro tributável do IRC do(s) período(s) anterior(es) relativamente às situações em que os gastos e rendimentos não eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos (itens 1.1.2, 1.2.2, 2.1.2, e 2.2.2).

3.3.2 Exemplos de Relatórios de Contas:

Exemplo 1 – Relatório de Contas do BPN para o ano de 2009:

REEXPRESSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2008

Ao abrigo do “IAS 8 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros”, o Banco reexpressou as suas demonstrações financeiras individuais, relativas ao exercício de 2008, com vista a registar imparidade sobre as participações detidas na Real Vida Seguros, S.A. e na BPN - Participações Financeiras, SGPS, Lda., bem como para os suprimentos concedidos a esta entidade, como resultado dos testes de imparidade, efetuados durante o exercício de 2009.

A reexpressão das demonstrações financeiras individuais relativas a 2008 implicou um impacto negativo nos capitais próprios, com referência a 31 de Dezembro de 2007 e 2008, de 251.209 mEuros e 383.286 mEuros, respetivamente, de acordo com o detalhe abaixo apresentado:



	Capital próprio		Resultado 2008
	31-12-2008	31-12-2007	
Saldos de acordo com as contas estatutárias	(1.475.658)	(1.089.798)	(428.391)
Imparidades e provisões para investimentos em filiais			
Imparidade para investimentos em filiais e associadas	(73.135)	(18.135)	(55.000)
Provisões para outros riscos e encargos	(204.162)	(127.086)	(77.076)
Imparidade para outros activos	(105.988)	(105.988)	-
Impacto total da reexpressão das demonstrações financeiras	(383.286)	(251.209)	(132.077)
Saldos após a reexpressão das demonstrações financeiras	(1.858.944)	(1.341.007)	(560.468)

Detalhe dos pressupostos utilizados na reexpressão das demonstrações financeiras - imparidades e provisões para investimentos em filiais e suprimentos concedidos:

No âmbito da reexpressão das demonstrações financeiras, o Banco registou imparidade para fazer face:

- ✓ À diferença entre o valor do balanço de cada participação e o montante correspondente à participação nos capitais próprios dessas participadas, na rubrica “Imparidade para investimentos em filiais e associadas”;
- ✓ Às perdas resultantes do valor negativo da situação líquida de algumas participadas, na rubrica “Provisões para outros riscos e encargos”;
- ✓ Aos suprimentos concedidos à BPN – Participações Financeiras, SGPS, Lda., dado que, esta participada apresenta capitais próprios negativos em 31 de Dezembro de 2008 e 2007, na rubrica “Provisões para outros ativos”.



Comentários:

Durante o segundo semestre de 2008 o BPN identificou um conjunto de situações com impacto significativo nas suas demonstrações financeiras, nomeadamente imparidades e provisões para crédito concedido e ativos imobiliários, originadas em exercícios anteriores. De forma a permitir a comparabilidade da informação financeira apresentada, o Banco efetuou a reexpressão das demonstrações financeiras do exercício de 2007, conforme permitido pelo IAS 8.

No Relatório do Conselho de Administração, as Demonstrações Financeiras Individuais e Consolidadas apresentam os valores das rubricas para o ano de 2009 e, para base de comparação, é adicionado uma coluna com os valores do ano de 2008. Esta coluna tem a designação de pró-forma, devido a estes valores terem sido reexpressos. Desta forma, os valores na coluna de 2008 estão apresentados como se o erro nunca tivesse existido.

Quanto á divulgação detalhada do erro, esta é efetuada na rubrica Anexo às Demonstrações Financeiras Individuais. Esta divulgação apenas informa os erros em causa dos períodos anteriores (no caso, 2007 e 2008) e o impacto final para o ano anterior ao relatório de contas que está a ser apresentado.

Exemplo 2 – Relatório de Contas da Galp Energia para o ano de 2009:

“2.24. Alteração de políticas contabilísticas”

No primeiro semestre de 2009 a Galp Energia alterou a política de contabilização das participações em empresas de controlo acionista conjunto. Até ao final de 2008 a Galp Energia consolidou pelo método proporcional todas as suas participações em empresas conjuntamente controladas com outras entidades, suportadas pela IAS 31. Porém, esta norma admite igualmente, como tratamento alternativo, a adoção do método da equivalência patrimonial (MEP).



O IASB, entidade que procede ao estudo e revisão sistemática das normas IAS/IFRS, publicou a este propósito, em setembro de 2007, o “Exposure Draft” n.º 9 (ED9) no qual põe em causa a utilização do método proporcional no registo das participações de controlo conjunto, na medida em que nestas situações as entidades participantes não dispõem individualmente do controlo efetivo da sua quota-parte dos ativos ou não são responsáveis pela quota-parte dos respetivos passivos. Recomenda-se neste ED9 a adoção do MEP em substituição do método de consolidação proporcional.

Apesar de se ter atrasado a aplicação do ED9 pelo IASB, a Galp Energia, uma vez que concorda com os fundamentos deste “Exposure Draft” e dado ser um tratamento alternativo já permitido pela IAS 31, decidiu alterar a contabilização das participações em empresas de controlo acionista conjunto do método de consolidação proporcional para o MEP, a partir do exercício de 2009.

Não sendo praticável refazer o consolidado das contas do Grupo Galp Energia retrospectivamente para todo o ano de 2008 a Companhia não irá apresentar contas reexpressas com a alteração desta política contabilística. Porém, seguirá escrupulosamente as recomendações contidas na IAS 31, no que se refere às divulgações a apresentar.

As empresas envolvidas nesta alteração de política contabilística são: a Sigás, a ASA, a CLC, a Caiageste e o Grupo Ventinveste.

As alterações efetuadas às políticas contabilísticas melhoram, segundo o Grupo, a interpretação por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Comentários:

Até 2008, o grupo Galp Energia contabilizava as suas participações em empresas de controlo acionista conjunto pelo método proporcional, com base na “IAS 31 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos”. A IAS 31 permite a contabilização das participações tanto através do método de equivalência patrimonial (MEP) como através do método proporcional.



Devido ao IASB publicar um desenvolvimento acerca deste tema, pondo em causa a utilização do método proporcional e aconselhando, pelas razões acima fundamentadas, a adoção do MEP, entendeu o Grupo Galp Energia que deveriam proceder à respetiva alteração da política contabilística.

Desta forma, ao proceder à alteração do método proporcional para o MEP, o Grupo Galp Energia divulgou a respetiva alteração de acordo com a NCRF 4, no entanto, entendeu o Grupo Galp Energia que a relação custo-benefício não justificava a reexpressão retrospectiva para o ano de 2008.

A alteração da política contabilística foi efetuada porque consideravam ser mais apropriada na medida em que melhorava a interpretação por parte dos utilizadores das DF, no entanto, esta situação poderá ser entendida como um erro no passado ou como a alteração da política contabilística. Nesta perspetiva, convém esclarecer 2 pontos distintos:

- ✓ No caso de haver uma alteração na política contabilística proveniente de acontecimentos, condições ou transações, estes valores serão divulgados prospetivamente, ou seja, só são divulgados nas DF após o momento em que a política for alterada. Os seus efeitos são considerados no presente e no futuro.
- ✓ No caso de se tratar de um erro, terá que haver aplicação dos efeitos retrospectivamente. Quer isto dizer que existe a necessidade de reexpressarmos corretamente os valores e as divulgações no passado como se o erro nunca tivesse existido. Os seus efeitos são considerados no passado, no presente e no futuro.

Diante do que foi exposto no Relatório Contas, o Grupo Galp Energia entende que a adoção do método proporcional correspondeu a um erro e, como tal, o balanço deveria ter sido reexpresso retrospectivamente.

Na minha perspetiva, defendo que a alteração da política contabilística do método consolidado proporcional para o MEP, não deverá ser tratada como um erro mas sim como uma alteração de política contabilística. De acordo com a IAS 31, ambos os métodos são



passíveis de adoção, pelo que, a adoção do método consolidado proporcional não deve ser equiparado a um erro mas sim a um tratamento alternativo.

Exemplo 3 - Relatório de Contas da Sociedade Reditus para o ano de 2010:

Reditus – Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.
Sociedade anónima com o capital aberto ao investimento do público
Sede: Rua Pedro Nunes, nº. 11 – 1050-169 Lisboa
Capital Social: 44.630.250 Euros
Matriculada na C.R.C. de Lisboa com o número único
de matrícula e de Pessoa Coletiva 500 400 997

Comunicado

No comunicado de divulgação dos resultados do 1º Semestre de 2010, publicado em 16 de agosto de 2010, na página 11, coluna referente a 30.06.2010, as rubricas de Balanço - Goodwill (Ativos Não Correntes) e Outras Contas a Pagar (Passivo Corrente), apresentavam valores incorretos, pelo que anexamos o Balanço retificado contendo os valores corretos nas rubricas referidas, por consequência no total dos Ativos Não Correntes e no total do Passivo Corrente, e respetivamente no Total do Ativo e no Total do Passivo.

Alfragide, 19 de agosto de 2010

O Conselho de Administração

Reditus SGPS

O Grupo Reditus é um dos maiores players nacionais no sector das Tecnologias de Informação. Fundado em 1966, emprega atualmente mais de 1.000 profissionais e fatura mais de 100 milhões de euros por ano. As suas atividades estão estruturadas em quatro grandes áreas de competência – IT Outsourcing, Business Process Outsourcing, IT Consulting e Sistemas de Engenharia e Mobilidade. No portfólio de Clientes do Grupo estão incluídas algumas das maiores empresas nacionais e multinacionais a operar em Portugal, nos sectores da Banca & Seguros, Telecomunicações, Distribuição, Energia, Transportes e Indústria, entre outros.



REDITUS, SGPS, S.A.
DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS CONDENSADAS DA POSIÇÃO FINANCEIRA
EM 30 DE JUNHO DE 2010 E 31 DE DEZEMBRO DE 2009
(Montantes expressos em Euros)

ACTIVO	30.06.2010	31.12.2009
ACTIVOS NÃO CORRENTES:		
Activos tangíveis	16.703.534	16.715.185
Goodwill	59.528.358	59.132.384
Activos intangíveis	3.445.163	3.868.961
Outros investimentos financeiros	17.741	17.764
Activos por Impostos Diferidos	3.308.910	2.376.569
	83.003.706	82.110.863
ACTIVOS CORRENTES:		
Inventários	1.660.495	1.290.952
Clientes	39.045.419	39.360.472
Outras contas a receber	7.298.700	9.393.767
Outros activos correntes	5.352.563	4.249.317
Activos financeiros pelo justo valor	275.973	363.981
Caixa e equivalentes	4.296.121	3.891.614
	57.929.270	58.550.103
TOTAL DO ACTIVO	140.932.976	140.660.966
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		
CAPITAL PRÓPRIO:		
Capital	44.630.250	44.630.250
Ações (quotas) próprias	-1.144.471	-1.135.357
Prémios de emissão	8.507.386	8.507.386
Reservas	3.667.963	2.948.867
Resultados transitados	-38.149.336	-38.552.805
Ajustamentos em activos financeiros	-501.763	-501.763
Excedentes de valorização de activos fixos	3.418.859	3.499.343
Resultado consolidado líquido do exercício	223.922	1.141.856
Capital próprio atribuível aos accionistas maioritários	20.652.810	20.537.777
Capital próprio atribuível a interesses minoritários	425.793	332.501
Total do capital próprio	21.078.603	20.870.278
PASSIVO:		
PASSIVO NÃO CORRENTE:		
Empréstimos	25.825.761	20.630.401
Provisões	1.264.114	1.233.133
Outras contas a pagar	98.184	708.538
Passivos por impostos diferidos	1.489.101	1.711.576
Passivos por locação financeira	7.467.640	7.634.899
	36.144.799	31.918.547
PASSIVO CORRENTE:		
Empréstimos	33.897.012	31.276.061
Fornecedores	10.428.574	14.577.358
Outras contas a pagar	14.945.557	17.277.091
Outros passivos correntes	23.101.567	23.610.375
Passivos por locação financeira	1.336.865	1.131.256
	83.709.575	87.872.141
TOTAL DO PASSIVO	119.854.374	119.790.688
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	140.932.976	140.660.966



Comentários:

Após a divulgação dos resultados do 1º Semestre de 2010, a Reditus – Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A. detetou erros em duas rubricas do Balanço - *Goodwill* (Ativos Não Correntes) e Outras Contas a Pagar (Passivo Corrente).

A divulgação destes erros foi efetuada através de um comunicado, onde são referidas as rubricas a corrigir, com o respetivo Balanço em anexo, a evidenciar os valores reexpressos para o período de 30.06.2010 assim como os valores a 31.12.2009 para comparação.

Apesar de ser apresentado o Balanço reexpresso, através deste comunicado não é possível comparar os valores reexpressos com os anteriores e apurar as respetivas diferenças, bem como, também não é detalhada a razão para tais erros. No entanto, como a NCRF 4 não impõe uma forma de divulgação dos erros detetados em períodos anteriores, é de considerar que a NCRF 4 está a ser cumprida, apesar da divulgação não ser bem esclarecida. Desta forma, posso concluir que a divulgação é insuficiente ou escassa, visto não especificar o montante do erro em causa.



4. Implicações Fiscais e de Auditoria

4.1 Fiscais

Em termos gerais, de acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, com a aprovação do SNC pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, foram criadas as condições para se proceder a alterações ao CIRC e legislação complementar, de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos ao novo referencial contabilístico (NIC/NIRF e respetivas interpretações SIC/IFRIC e SNC).

Atendendo a que a estrutura atual do CIRC se mostra na sua globalidade adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, foi mantida a estreita ligação entre a fiscalidade e a contabilidade no sentido da minimização dos custos de contexto dos agentes económicos.

Neste sentido, foram apenas alterados os normativos fiscais decorrentes do novo normativo contabilístico bem como adaptada a linguagem às diversas alterações terminológicas (por exemplo, as «existências» passam a designar-se «inventários» ou «ativos biológicos», as «imobilizações corpóreas» passam a designar-se «ativos fixos tangíveis», os «custos e perdas» são substituídos por «gastos», os «proveitos e ganhos» por «rendimentos», as «provisões» de rubricas de ativos passam a chamar-se «perdas por imparidade») que daí resultaram, não constituindo por isso, uma reforma fiscal.

Nesta conformidade, mantém-se o modelo de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, o que faz pressupor que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais específicas, é acolhido o tratamento contabilístico decorrente das normas contabilísticas. Quer isto dizer que, regra geral, a fiscalidade adota o disposto nos normativos contabilísticos, o que fará prever, a existência de uma maior aproximação entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.



Importa desde logo referir que, de acordo com o art.º 17.º do CIRC, é estabelecida a ligação entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. Ou seja, o resultado líquido apurado na contabilidade continua a ser o ponto de partida para determinação do lucro tributável, sendo esse resultado contabilístico ajustado em função de diferenças positivas ou negativas entre os critérios contabilísticos e fiscais e de variações patrimoniais positivas ou negativas que, nos termos do Código do IRC, devam contribuir para a determinação do resultado fiscal.

Relativamente á periodização do lucro tributável, nos termos do n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, os rendimentos e gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

Fazendo particular ênfase ao estudo da NCRF 4, sempre que um erro seja detetado como respeitando a períodos anteriores, as suas componentes positivas ou negativas só são imputáveis ao período de tributação quando, na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas. De acordo com o Ofício-Circulado n.º 14/93 de 23 de novembro, a Administração Fiscal veio esclarecer que, os contribuintes devem fazer as correções adequadas ao resultado líquido do exercício a que os custos ou proveitos digam respeito.

Desta forma, a reexpressão do erro deve ser sempre imputada ao ano a que diga respeito e, no caso do período já se encontrar encerrado, é necessário recorrer à declaração de substituição. De acordo com o art.º 122 do CIRC, *quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efetivo, pode ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efetuado o pagamento do imposto em falta.*

Existem diferentes formas de atuar na entrega da declaração de substituição, dependendo do número de anos passados relativamente á reexpressão do erro. Sendo assim, é possível exemplificar vários cenários:



No caso de, o imposto resultante da reexpressão do erro, ser a favor do Estado apresentar-se-á a declaração de substituição:

- ✓ Se decorridos até 1 anos:

A declaração de substituição poderá ser submetida por via eletrónica e terá efeito imediato. A declaração inicialmente submetida ficaria assim sem efeito.

- ✓ Se decorridos entre 1 e 4 anos:

A declaração de substituição não terá efeito imediato, ou seja, a sua submissão por si só não substitui a declaração inicial de forma automática. Nesta situação ficam a prevalecer duas declarações e apenas se considera o processo concluído após a validação dos Serviços Centrais de Finanças Local.

- ✓ Se decorridos mais de 4 anos:

Para estes casos não haverá relevância fiscal porque, tendo em conta o art.º 45º da Lei Geral Tributária (LGT) o prazo de liquidação do imposto já se encontra caducado.

No caso de, o imposto resultante da reexpressão do erro, ser a favor da Empresa apresentar-se-á a declaração de substituição:

- ✓ Se decorridos até 1 ano:

Tendo em conta o art.º 122 do CIRC, a declaração de substituição poderá ser submetida por via eletrónica e terá efeito imediato. A declaração inicialmente submetida ficaria assim sem efeito.

- ✓ Se decorridos entre 1 e 2 anos:

A declaração de substituição não terá efeito imediato, ou seja, a sua submissão por si só não substitui a declaração inicial de forma automática. Nesta situação ficam a prevalecer duas declarações e apenas se considera o processo concluído após a validação dos Serviços Centrais de Finanças Local.



De acordo com o art.º 131º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), poderá ser apresentada a reclamação do imposto liquidado.

- ✓ Se decorridos entre 2 e 3 anos:

Para esta situação, de acordo com o nº4 do art.º 78º do CPPT, apenas existe a possibilidade de solicitar uma revisão oficiosa da Declaração de Rendimentos.

- ✓ Se decorridos mais de 3 anos:

Após o decurso de 3 anos não há qualquer procedimento legal previsto.

Para estas situações, a NCRF 4 prevê que os efeitos fiscais de correções de erros de períodos anteriores e ajustamentos retrospectivos são contabilizados de acordo com a NCRF 25 - Impostos sobre o rendimento, sempre que haja lugar ao diferimento dos impostos. A NCRF 25 não será estudada neste trabalho.

Para além deste facto, importa ainda referir que, a reexpressão de erros de períodos anteriores implica o registo em Resultados Transitados e, no momento da transição para o SNC, teremos que ter em conta a “NCRF 3 – Adoção Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro”. Esta NCRF não será estudada nesta tese, no entanto, no caso da reexpressão dos Erros teria particular importância o parágrafo 16 e 18 da NCRF 3.

Ao nível fiscal, de acordo com o nº1 do art.º 5º do DL 159/2009, os efeitos que a reexpressão do erro vão gerar nos capitais próprios serão repartidos em partes iguais, por um período de 5 anos, e irão concorrer para a formação do lucro tributável de cada período.

4.2 De Auditoria

A definição dada pela International Standard on Auditing (ISA) 200 refere como objetivo fundamental para a atividade de Auditoria: “*análise de relatórios financeiros de modo a habilitar o auditor a exprimir a sua opinião sobre todas as matérias relevantes, no quadro de um dado sistema de relato financeiro*”.



A Auditoria é uma atividade independente e objetiva, que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

De acordo com o Tribunal de Contas, a definição de auditoria resume-se ao facto *desta ser um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.*

Existem vários critérios adotados na classificação das auditorias, que atendem quer ao **objetivo** prosseguido, quer ao **sujeito** que as realiza, quer à sua **amplitude**, ou ainda à sua **periodicidade**, à sua **exaustão ou profundidade**.

Quanto ao objetivo, existem vários tipos de auditoria, tais como auditorias de contas, da situação financeira, de legalidade e regularidade e auditorias de gestão que incluem a avaliação da gestão em geral ou de aspetos ou impactos em particular.

Quanto ao critério da posição do sujeito que as realiza, estas podem ser internas ou externas, dependendo a diferenciação do facto das últimas serem realizadas por profissionais ou entidades que estão numa posição de independência relativamente ao organismo auditado. Quanto ao auditor interno, este deve revelar comportamentos proativos, que consigam influenciar positivamente o comportamento dos restantes colaboradores da empresa, que passa pelo desempenho responsável da equipa de trabalho e no relacionamento com os auditados.

Quanto à amplitude, isto é, ao universo a auditar, podemos ter duas seguintes:

- ✓ *Auditoria Geral*: resulta numa visão global da entidade auditada, obriga ao exame de todas as parcelas, no entanto, não exige um exame completo e integral de cada uma delas.



- ✓ *Auditoria Parcial*: corresponde ao exame de um ou vários setores, áreas, atividades ou temas.

Quanto á periodicidade, as auditorias podem ser:

- ✓ *Permanentes*: realizam-se por diversas vezes ao longo do período, de forma regular ou irregular.
- ✓ *Ocasionais ou únicas*: efetuam-se quando ocorre algum acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução a alguma questão especial.
- ✓ *De fim de exercício*: tem por objetivo averiguar a sinceridade dos documentos de prestação de contas.

Quanto à exaustão ou profundidade, as auditorias podem classificar-se em:

- ✓ *Integrais ou completas*: que consiste no exame de todas as operações efetuadas no período, podendo ocorrer quer numa auditoria geral quer numa parcial.
- ✓ *Por provas ou sondagens*: que consiste em comprovar a exatidão de um certo número de lançamentos, cálculos ou registos, escolhidos ao acaso de entre o conjunto a examinar.

Em regra, uma auditoria, sendo ela financeira ou não, enquadra-se em vários critérios classificativos, conforme foi referido.

Em termos específicos, tendo em conta o assunto abordado nesta tese, é possível equiparar a fraude ao erro, sendo aquilo que os distingue, a ação subjacente, que resulta na distorção das demonstrações financeiras ser intencional ou não, respetivamente.

O primeiro nível de responsabilidade, pela prevenção e deteção de fraude ou erro, cabe aos encarregados da governação e à gerência. Apesar disso, o auditor que conduza uma auditoria, de acordo com as NIR/A (Normas Internacionais de Revisão / Auditoria) e /



ou DRA (Diretrizes de Revisão de Auditoria), é responsável por obter segurança razoável de que as DF, tomadas como um todo, estão isentas de distorção material quer causada por fraude, quer por erro.

No entanto, devido às limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco residual inevitável do qual não serão detetadas algumas distorções materiais das demonstrações financeiras, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as NIR/A e DRA.

Este risco de auditoria decompõe-se em três componentes: risco inerente (se não forem adotadas medidas corretivas para alterar o impacto dos eventos), risco de controlo (falhas que o controlo interno poderá intercepar) e risco de deteção (o trabalho da auditoria pode não detetar determinada ocorrência). A sua valorimetria pode ser apresentada através da seguinte fórmula:

$$\text{Risco de Auditoria} = \text{Risco Inerente} \times \text{Risco de Controlo} \times \text{Risco de Deteção}$$

O risco do auditor não detetar uma distorção material resultante de fraude é mais elevado do que o risco de não detetar uma resultante de erro, devido à possibilidade de existirem esquemas sofisticados concebidos com o propósito de cometerem a fraude, no entanto, este deverá apresentar uma metodologia de resposta a esses riscos.

A natureza diversificada de uma auditoria dá uma ênfase particular á necessidade de um bom planeamento, seguido do exame ou verificação, para no fim o auditor poder exprimir a sua opinião. Estas fases serão detalhadas no ponto 4.2.2.



4.2.1 No controlo Interno

De uma forma geral, é possível definir o controlo interno como sendo um método de organização, que pressupõe a existência de um plano e de sistemas, destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.

A organização do controlo interno varia em função de fatores como a dimensão e a natureza da entidade, o número de unidades operacionais e a sua dispersão geográfica ou distribuição espacial.

Um Sistema de Controlo Interno (SCI) engloba um conjunto de procedimentos, implementados numa organização, com o objetivo de garantir:

- ✓ A salvaguarda dos ativos;
- ✓ A legalidade e a regularidade das operações;
- ✓ A integridade e exatidão dos registos contabilísticos;
- ✓ A execução dos planos e políticas superiormente definidas;
- ✓ A eficácia da gestão e a qualidade da informação;

Ainda de acrescentar que, um SCI compreende o **controlo interno administrativo**, que corresponde ao controlo dos planos, políticas e objetivos definidos pelos responsáveis hierárquicos, e o **controlo interno contabilístico**, que visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos.

Tendo em conta a NCRF 4, ambos os controlos acima referidos têm elevada importância, visto a norma tratar tanto das políticas contabilísticas, alterações nas



estimativas contabilísticas como dos erros, ou seja, os responsáveis hierárquicos deverão definir as suas políticas e planos de acordo com a legislação aplicável.

Relativamente ao registo contabilístico, que é simultaneamente meio de prova e de controlo interno, só constitui um requisito válido do controlo interno quando estiver apoiado em documento justificativo probatório, tem que ser exato e completo, e satisfazer as normas legais e as regras contabilísticas aplicáveis.

Em termos globais, a NCRF 4 implica um SCI genérico, visto os erros (assunto estudado nesta tese) poderem existir em qualquer rubrica, logo, os procedimentos a adotar deverão alicerçar-se sobre um conjunto de princípios básicos que lhe dão consistência. Esses princípios são:

- ✓ *Segregação de funções*: corresponde à separação ou divisão de funções e tem como finalidade evitar que sejam atribuídas, à mesma pessoa, duas ou mais funções concomitantes, com o objetivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros ou irregularidades ou a sua dissimulação.

Quer isto dizer que este controlo baseia-se fundamentalmente na separação de funções incompatíveis entre si. No ciclo de uma operação, deve ser atribuída a uma pessoa uma tarefa específica da qual será a única responsável. Ou seja, a função contabilística deve estar separada da função operativa com o intuito de evitar que a mesma pessoa tenha simultaneamente a responsabilidade pelo controlo físico dos ativos e pelo seu registo contabilístico, situação propícia a cometer irregularidades.

- ✓ *Controlo das operações*: consiste na verificação ou conferência que, de acordo com o referido na segregação de funções, deve ser feita por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo.

A título de alguns exemplos deste tipo de controlo, pode citar-se a contagem física periódica de bens do ativo e a sua comparação com os registos contabilísticos, a realização



de inventários periódicos das existências, conciliações e reconciliações bancárias, a realização periódica de balanços á tesouraria, etc.

- ✓ *Definição de autoridade e de responsabilidade*: assenta num plano organizativo onde se definem com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação.

Este plano deve conter uma distribuição funcional da autoridade e da responsabilidade tendente a fixar e a delimitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal.

- ✓ *Pessoal Qualificado competente e responsável*: determina que o pessoal deve ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas.

A observância destes requisitos determina que o pessoal seja devidamente selecionado.

- ✓ *Registo metódico dos factos*: este princípio relaciona-se com a forma como as operações são relevadas na contabilidade, deve ter sempre em conta a observância das regras contabilísticas aplicáveis e os comprovantes ou documentos justificativos. Estes devem ser numerados de forma sequencial, devendo ser possível efetuar um controlo dos comprovantes ou documentos que se inutilizem ou anulem.

Este controlo permite verificar a ligação entre os diferentes serviços, acelerar o processo de registo das operações e a fornecer aos responsáveis os elementos informativos, com rapidez, precisão e clareza, de que carecem no exercício da sua atividade gestora.

Para além dos princípios gerais enunciados, outras regras devem ser observadas para que o SCI funcione com regularidade, tais como:



- ✓ Formação permanente ao pessoal.
- ✓ Avaliação detalhada de todos os resultados obtidos.
- ✓ Rotação periódica entre si do pessoal de cada departamento.
- ✓ Obter autorização de todas as operações, para que se possa comprovar que os factos subjacentes aos registos contabilísticos foram efetuados em conformidade com o respetivo ato de autorização.

Em forma de resumo, pode-se afirmar que um adequado SCI pode facultar uma segurança razoável na prevenção, limitação ou deteção de erros e irregularidades. No entanto, a eficácia do controlo interno tem limites que devem ser ponderados quando se procede ao seu estudo e avaliação, ou seja, poderá passar a existir cumplicidade entre os vários sujeitos interessados, abuso de poderes, deterioração de competências do pessoal, ou mesmo pelo facto, da existência do controlo interno proporcionar um custo/benefício desvantajoso. Tendo em conta estas situações, por mais elaborado que seja um SCI, não pode, por si só, garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos.

4.2.2 No planeamento, exame e relatório/opinião

Dada a relevância das Demonstrações financeiras e dos resultados analíticos que daí possam advir, é necessário que estas representem uma imagem fidedigna da realidade da empresa. Neste sentido, o auditor deve aplicar métodos e técnicas apropriadas durante a realização da auditoria, para que possa emitir uma opinião.

Por **métodos**, entende-se como sendo os processos racionais e orientados de acordo com as normas específicas que hão-de conduzir o auditor na direção ao resultado desejado. Relativamente às **técnicas**, correspondem aos meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que possibilitam formar uma opinião.

Conforme foi referido no ponto 4.2., o trabalho de auditoria passa por três fases.



A primeira fase passa pelo **planeamento**. O planeamento ajuda a determinar se a auditoria se justifica e é realizável, ajuda a estabelecer objetivos claros e razoáveis, a definir um método de auditoria sólido e realista e a prever os recursos necessários. Se a auditoria não for bem planeada há o risco dos seus trabalhos não serem eficientes ou eficazes.

O planeamento inclui duas grandes fases:

- ✓ Estudo Preliminar, que permite ao auditor considerar os riscos significativos para a boa gestão financeira e os potenciais objetivos, métodos e metodologias de auditoria e que é utilizado para determinar se a auditoria é realista, realizável e suscetível de ser útil.
- ✓ Plano Global de Auditoria (PGA), que define os trabalhos de auditoria a efetuar – o âmbito, o objetivo e a metodologia da auditoria, os recursos a utilizar e as principais etapas a realizar.

Nesta fase, os auditores devem ser detentores de um conhecimento considerável no domínio auditado, de forma a permitir definir as grandes linhas da auditoria naquele domínio, como por exemplo, definir potenciais questões de auditoria, critérios, provas, metodologia, identificar as provas de auditoria necessárias e as respetivas fontes, âmbito e impacto da auditoria, definir o calendário e os recursos da auditoria proposta.

Com base nos resultados do estudo preliminar é proposto realizar a auditoria e nesta fase é solicitada autorização para iniciar os trabalhos descritos no PGA, dentro dos prazos e recursos indicados.

De seguida, passa-se á segunda fase designada por **exame da auditoria**. Esta fase inicia-se em simultâneo com os trabalhos de auditoria, após a aprovação do PGA e termina quando se inicia a redação do relatório final.



Na fase do exame, o objetivo consiste em reunir provas de auditoria suficientes, pertinentes e fiáveis, que permitam ao auditor responder às questões de auditoria e fundamentar todas as observações formuladas no relatório.

As provas ou dados que este reunir, devem ser procuradas em fontes diferentes, de modo a confirmá-las e tornar as constatações de auditoria mais credíveis. É necessário garantir que são tidas em conta diferentes perspetivas para obter resultados mais fiáveis. Antes de recolher dados, deve o auditor proceder a uma avaliação do SCI, incluindo o sistema informático, para determinar os riscos que poderão comprometer a integridade dos dados. O exame incide sobre esses dados recolhidos e após a sua análise decidem se são necessárias provas suplementares.

Os auditores devem estar atentos a determinadas situações, tais como, insuficiências de controlo, erros e operações ou resultados pouco comuns que possam indiciar atos ilegais ou abusos, como fraude, procedimento incorreto, corrupção ou irregularidades. Podem precisar de determinar em que medida tais atos afetam o resultado de auditoria.

Caso tal suceda, sempre que o auditor esteja diante de um cenário de erro ou fraude, deverá reger as suas tarefas de acordo com as respetivas normas de auditoria.

A Norma que trata das responsabilidades do auditor relativas à fraude numa auditoria das demonstrações financeiras é a *NIR/A 240 – A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*. Esta norma ainda não foi transcrita para o plano nacional, no entanto, são já diversas as considerações sobre fraude no nosso normativo.

Esta norma expande-se como as normas e orientação da *NIR/A 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material por Meio de Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente* e a *NIR/A 330 – Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados* e devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material devido a fraude.



Nas Normas Técnicas de Revisão e Auditoria refere-se que “*Embora a deteção de fraudes e erros não seja normalmente um dos objetivos do seu trabalho, o revisor/auditor deve, no planeamento e execução deste, adotar uma atitude de dúvida sistemática, tendo presente o risco da ocorrência de tais situações*”. Existem ainda, a título de curiosidade mas sem entrar em detalhe, uma série de considerações relativas à fraude numa diversidade de normas, tais como na DRA 300, DRA 310, DRA 410, DRA 505 DRA 510, DRA 511 e SAS 99 (*Statement on Auditing Standards*).

Quando os trabalhos de auditoria estiverem completos, e o auditor reuniu provas suficientes para fundamentar a sua opinião, é chegada a última fase da auditoria, que consiste na **emissão do relatório e divulgação da opinião** do auditor.

A estrutura do relatório de certificação legal das contas é dividida em 6 partes, sendo elas a introdução, responsabilidade, âmbito, reservas (se aplicável), opinião e ênfases (se aplicável). Relativamente às reservas no relatório, estas serão aplicáveis sempre que, da análise efetuada pelo revisor oficial de contas (ROC), resulte um desacordo na apresentação das contas. Por exemplo, os erros detetados darão origem a reservas. Quanto à ênfase, esta será aplicada sempre que o ROC, no decorrer da sua análise, detetar informação importante ou de aspeto relevante. Ao contrário das reservas, na ênfase o ROC está em acordo com o divulgado, apenas releva um aspeto importante para os utilizadores das DF.



Conclusões

O estudo em causa efetua uma abordagem detalhada à NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros, mas, devido á sua elevada extensão, o estudo incide somente sobre o tratamento dos Erros. Esta norma teve origem no IASB através da adaptação da IAS 8, sendo que tais adaptações foram fundamentadas pelo ambiente económico onde Portugal se insere.

Relativamente às pesquisas efetuadas para fundamentar a revisão de literatura, esta revelou-se insuficiente devido ao curto espaço de vigência da Norma. Nos comentários ou artigos encontrados, os autores limitaram-se a esclarecer a aplicação da norma mas, relativamente á sua evolução ou críticas, não surgiram comentários pessoais.

Desde 01.01.2005, apenas as empresas cotadas em mercados de valores eram obrigadas a divulgar as DF de acordo com as IAS. Quanto às restantes empresas, divulgavam as DF de acordo com o POC passando, a partir de 01.01.2010, a ser obrigadas a divulgar as DF de acordo com as NCRF.

Relativamente á NCRF 4, do ponto de vista contabilístico, constatei que, de uma forma geral, não se verificam alterações significativas do POC/89 para o SNC. O tratamento dos erros ao nível nacional é efetuado de forma análoga ao nível internacional, no entanto, o Governo português efetuou uma pequena adaptação da IAS 8 ao SNC eliminando uma pequena parte da norma conforme foi referido no ponto 3.2.

Quanto aos exemplos demonstrados, é possível comprovar-se que, sempre que um erro é descoberto em períodos diferentes ao da DF em causa, a sua divulgação segue o normativo da IAS8. Quer isto dizer que a sua divulgação é efetuada de forma retrospectiva, no entanto, como a Norma não impõe um método formal de divulgação, surgiram diversas formas de divulgar o erro, sendo que umas são mais completas do que outras.



No exemplo apresentado relativamente ao BPN, a divulgação foi efetuada de acordo com a IAS8 e consistiu em reexpressar os valores apurados para os anos 2007, 2008 e 2009. Esta divulgação consistiu em apresentar os diferenciais apurados nas respetivas rubricas e o impacto ou redução causados nos saldos finais. No entanto, esta divulgação apenas apresenta as rubricas que sofreram alteração sendo que, para uma melhor análise, deveria apresentar todas as rubricas do balanço, assim como os valores inicialmente declarados e os reexpressos. Desta forma, não é possível efetuar uma comparação entre os valores inicialmente declarados e os valores reexpressos.

Quanto ao exemplo da Galp Energia, o relatório de contas apresentado trata a alteração da política contabilística como um “erro” e não como uma “alteração da política contabilística”. Sendo tratado como erro, o relatório de contas não cumpriu com a IAS 8, pois não reexpressou os valores retrospectivamente alegando que a relação custo-benefício não justificava a reexpressão. No entanto, visto que a IAS 31 permite a adoção de ambos os métodos de consolidação, é meu entender, que a alteração de política não deve ser equiparada a um erro, sendo que os seus efeitos apenas deveriam ser considerados no presente e no futuro.

Por ultimo, no exemplo da Sociedade Reditus, a divulgação do erro é efetuada através de um comunicado e anexado o Balanço com os valores reexpressos para o ano de 2010. Nesta divulgação, são apresentadas todas as rubricas do balanço, para os anos de 2010 e 2009, o que permite uma melhor análise aos resultados. No entanto, não foram apresentados os valores inicialmente declarados o que permitiria avaliar o diferencial corrigido.

A divulgação do erro deve ser efetuada da forma mais comparável e transparente possível. Quer isto dizer, que o erro deve ser reexpresso até ao ano mais anterior possível, devem ser publicadas todas as rubricas do balanço onde sejam apresentados os valores inicialmente declarados, assim como os reexpressos afim de efetuar uma comparação. Através da reexpressão do erro, o Balanço deve apresentar os valores como se o erro nunca tivesse ocorrido.



No que concerne aos aspetos fiscais, em sede do IRC, o art.º 18 do CIRC, relativo à periodização do lucro tributável, sofreu algumas alterações por força da entrada em vigor do SNC. No entanto, mantêm-se os aspetos essenciais inerentes ao apuramento do lucro tributável em IRC, nomeadamente quanto à interpretação do pressuposto contabilístico do SNC do “regime de acréscimo (periodização económica)”, com especial enfoque para os n.º 1 e 2 do art.º 18 do CIRC.

A aplicabilidade da NCRF 4 permite, a todos os interessados das DF, uma imagem comparável, consistente, real e fidedigna da realidade da empresa, na medida em que, obriga à divulgação de todas as alterações materialmente relevantes ocorridas no próprio período ou em períodos anteriores.

Ainda para reforçar a credibilidade das DF, os seus utilizadores sentem maior confiança quando estas são auditadas. O ROC, pondo em prática os testes necessários para avaliação da realidade empresarial, ficará capacitado para exprimir a sua opinião relativamente às DF apresentadas. Conforme foi referido no ponto 4.2, estes testes terão aplicabilidade tanto ao nível financeiro, como operacional, e/ou técnico, passando também pelo controlo interno aplicado.



Bibliografia

Diplomas Legais:

- Código do IRC, Decreto-Lei 442-B, de 30 de novembro (atualizado até à Lei nº 12-A/2010, de 30 de junho).
- Código do Procedimento e de Processo Tributário.
- Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho.
- Decreto-Lei 159/2009, de 13 de julho.
- Decreto-Lei 160/2009, de 13 de julho.
- Lei Geral Tributária, Decreto-Lei 398/98, de 17 de dezembro.
- Plano Oficial de Contabilidade, Decreto-Lei 410/89, de 21 de novembro (atualizado até ao Decreto-Lei 35/2005, de 17 de fevereiro, e revogado pelo Decreto-lei 158/2009, de 13 de julho).
- Regulamento (CE) nº 1606/2002 do parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.
- Regulamento (CE) nº 1725/2003 do parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de setembro.
- Regulamento (CE) 1126/2008 do parlamento Europeu e do Conselho, de 03 de novembro.



Outras Publicações:

- Almeida, Rui M. P; Dias, Ana Isabel; Carvalho, Fernando (2009) “Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado”. ATF – Edições Técnicas
- Cravo, Domingos; Grenha, Carlos; Baptista, Luís; Pontes, Sérgio (2009) “Sistema de Normalização Contabilística - SNC Comentado”. Texto Editores, Alfragide.
- Franco, Paula (2010) “POC Versus SNC explicado”. OTOC (janeiro de 2010), Lisboa.
- Gomes, João e Jorge Pires (2010) “SNC – Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática, 2ª Edição, Vida económica – Editorial, SA, Porto.
- Rodrigues, João (2009): “Sistema de Normalização Contabilística Explicado”, Porto Editora, Porto.
- Rodrigues, Ana Maria (2010): “Sistema de Normalização Contabilística”, Edições Almedina, Coimbra.
- Rodrigues, Lúcia Lima; Guerreiro, Marta Alexandra Silva (2004), “A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade”, Publisher Team, Lisboa.
- Silva, Eusébio Pires; Silva, Ana Cristina Pires (2010): “SNC Manual de contabilidade”, Rei dos Livros, Lisboa.
- Reviste “Formação & Negócios”, Edição de agosto de 2010.
- Revista TOC nº 110 de 2009, Lisboa.
- Revista CTOC, Edição nº 119 de 2010, Lisboa.
- Revista CTOC, Sistema de Normalização contabilística, Edição de janeiro de 2010, Lisboa.



- Revista Portuguesa de Contabilidade, Vol. I nº1 de 2011, Porto (distribuído em maio)
– Artigo de Joaquim Fernando da Silva Guimarães.
- Jornal LUSA, edição de 23 de abril de 2009 - Entrevista de João Lobo Antunes.
- IAS 8 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.
- Manual da Auditoria de Resultados – Tribunal de Contas Europeu, 1999
- Manual de Auditoria e de Procedimentos, Volume I – Tribunal de Contas, 1999
- NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.
- A adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) A caminho da convergência internacional – Price Water House Coopers

Páginas eletrónicas pesquisadas:

- http://ama.org.mx/presentaciones_IFRS/IFRS4_Future_Accounting_for_Insurance_Contracts.pdf Acedido em 14-08-2010
- <http://www.kpmg.com/Global/en/WhatWeDo/Industries/Financial-Services/Insurance/Documents/Insurance-accounting-under-IFRS.pdf> Acedido em 09-06-2010
- <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F9A4C4D6-4C87-43C3-BF61-4DC8CA8BC1A1/0/IAS8.pdf> Acedido em 19-08-2010
- <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/D9DEA5C4-5FDF-45F0-B38D-A6070AA37D29/0/IAS8.pdf> Acedido em 24-08-2010
- <http://www.duncanwil.co.uk/pdfs/ias/ias8.pdf> Acedido em 19-08-2010



- <http://web.ifac.org/media/publications/0/2009-ifac-handbook-of-inter/ipsas-3-accounting-polici.pdf> Acedido em 14-08-2010
- <http://www.iasplus.com/ca/0805csadisclosure.pdf> Acedido em 17-07-2010
- http://www.audit-committee-institute.be/dbfetch/52616e646f6d4956c2cb03bf6f59b6d3bff011ebad93c606/accounting_checklist.pdf Acedido em 17-07-2010
- http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.htm Acedido em 20-07-2010
- <http://portal-gestao.com/gestao/contabilidade/6183-ncrf4-politicas-contabilisticas-alteracoes-nas-estimativas-contabilisticas-e-erros-comentario-e-explicacoes.html> Acedido em 17-07-2010
- http://www.gesbanha.com/index.php?option=com_content&view=article&id=197%3Anormas-internacionais-contabilisticas&Itemid=321&limitstart=2 Acedido em 25-01-2011



Anexos



Anexo I – NCRF 4

NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO 4

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 8 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, adotada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende -se que estas se referem às adotadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro.

OBJECTIVO (parágrafos 1 e 2)

1. O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os critérios para a seleção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e correções de erros. A Norma destina -se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a sua comparabilidade ao longo do tempo e com as demonstrações financeiras de outras entidades.

2. Os requisitos de divulgação relativos a políticas contabilísticas, exceto aqueles que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são estabelecidos na NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.



ÂMBITO (parágrafos 3 e 4)

3. Esta Norma deve ser aplicada na seleção e aplicação de políticas contabilísticas e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correções de erros de períodos anteriores.

4. Os efeitos fiscais de correções de erros de períodos anteriores e ajustamentos retrospectivos derivados da aplicação de alterações nas políticas contabilísticas são contabilizados e divulgados de acordo com a NCRF 25 — Impostos Sobre o Rendimento.

DEFINIÇÕES (parágrafos 5 e 6)

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Alteração na estimativa contabilística: é um ajustamento na quantia escriturada de um ativo ou de um passivo, ou a quantia de consumo periódico de um ativo, que resulta da avaliação do presente estado dos ativos e passivos, e obrigações e benefícios futuros esperados associados aos mesmos. As alterações nas estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos e, em conformidade, não são correções de erros.

Aplicação prospetiva: de uma alteração numa política contabilística e de reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respetivamente, é:

(a) A aplicação da nova política contabilística a transações, outros acontecimentos e condições, que ocorram após a data em que a política seja alterada; e

(b) O reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afetados pela alteração.



Aplicação retrospectiva: é a aplicação de uma nova política contabilística a transações, outros acontecimentos e condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Erros de períodos anteriores: são omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável que:

(a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

(b) Poderia razoavelmente esperar -se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorretas de factos e fraudes.

Impraticável: a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente uma alteração na política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro se:

(a) Os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva não forem determináveis;

(b) A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da entidade nesse período; ou

(c) A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objetivamente a informação sobre estas estimativas que:



(i) Proporcione provas das circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias foram reconhecidas, mensuradas ou divulgadas;

(ii) Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período foram autorizadas para emissão.

Material: as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e natureza da omissão ou declaração incorreta ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão e a natureza do item, ou uma combinação de ambas, podem ser o fator determinante.

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro: são as Normas e Interpretações emanadas da Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

Políticas contabilísticas: são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.

Reexpressão retrospectiva: é a correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

6. Avaliar se uma omissão ou declaração incorreta poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utentes. Para esse efeito, “presume -se que os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência”. Por isso, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar razoavelmente que os utentes com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.



POLITICAS CONTABILISTICAS (parágrafos 7 a 26)

Seleção e aplicação de políticas contabilísticas (parágrafos 7 a 10)

7. A política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer da Norma ou Interpretação que especificamente tratar da subjacente transação, outro acontecimento ou condição.

8. As NCRF estabelecem políticas contabilísticas que resultam em demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre as transações, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Essas políticas não necessitam de ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial, exceto se tiver por objetivo alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa.

9. Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, o órgão de gestão ajuizará quanto ao desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

(a) Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes;

(b) Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:

(i) Representem com fidedignidade a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;

(ii) Reflitam a substância económica de transações, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;

(iii) Sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos;

(iv) Sejam prudentes; e



(v) Sejam completas em todos os aspetos materiais.

10. Ao fazer os juízos de valor descritos no parágrafo 9, o órgão de gestão deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes, por ordem indicada:

(a) Os requisitos e a orientação das Normas e Interpretações que tratam de assuntos semelhantes e relacionados; e

(b) As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, rendimentos e gastos na Estrutura Conceptual.

Consistência de políticas contabilísticas (parágrafo 11)

11. Uma entidade deve selecionar e aplicar as suas políticas consistentemente para transações semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma Norma ou Interpretação especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma Norma ou Interpretação exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística deve ser selecionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

Alterações nas políticas contabilísticas (parágrafos 12 a 16)

12. Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:

(a) For exigida por uma Norma ou Interpretação; ou

(b) Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

13. Os utentes das demonstrações financeiras precisam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa. Por isso, são aplicadas



as mesmas políticas contabilísticas em cada período ou de um período para o outro, a menos que uma alteração numa política contabilística esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no parágrafo 12.

14. O que se segue não são alterações nas políticas contabilísticas:

(a) A aplicação de uma política contabilística para transações, outros acontecimentos, ou condições, que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e

(b) A aplicação de uma nova política contabilística para transações, outros acontecimentos ou condições, que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

15. A aplicação inicial de uma política para regularizar ativos em conformidade com a NCRF 6 Ativos Intangíveis ou a NCRF 7 Ativos Fixos Tangíveis é uma alteração numa política contabilística a ser tratada como uma revalorização de acordo com a NCRF 6 ou NCRF 7 e não de acordo com esta Norma.

16. Os parágrafos 17 a 26 não se aplicam à alteração na política descrita no parágrafo 15.

Aplicar alterações nas políticas contabilísticas (parágrafos 17 e 18)

17. Sem prejuízo do disposto no parágrafo 20:

(a) Uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem nessa Norma ou Interpretação; e

(b) Quando uma entidade altere uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altere uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente.



18. Para a finalidade desta Norma, a aplicação antecipada de uma Norma ou Interpretação não é uma alteração voluntária na política contabilística.

Aplicação retrospectiva (parágrafo 19)

19. Sem prejuízo do disposto no parágrafo 20, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com o parágrafo 17 (a) ou 17 (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política tivesse sido sempre aplicada.

Limitações à aplicação retrospectiva (parágrafos 20 a 24)

20. Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelo parágrafo 17 (a) ou 17(b), uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito cumulativo da alteração.

21. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos num período da alteração duma política contabilística na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de ativos e passivos no início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado desse período.

22. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga em que seja praticável fazê-lo.



23. Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior não é praticável a menos que seja praticável determinar o efeito cumulativo nas quantias dos balanços de abertura e de fecho desse período. A quantia do ajustamento resultante relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações financeiras é feita para o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado do período anterior mais antigo apresentado. Normalmente o ajustamento é feito nos resultados transitados. Contudo, o ajustamento pode ser feito noutra componente do capital próprio (por exemplo, para cumprir uma Norma ou Interpretação). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto praticável.

24. Quando for impraticável a uma entidade fazer a aplicação retrospectiva de uma nova política contabilística, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da mesma a todos os períodos anteriores, deve, de acordo com o parágrafo 22, fazer a aplicação prospetiva dessa nova política desde o início do período mais antigo em que tal seja praticável. Por isso, ela ignora a parte do ajustamento cumulativo nos ativos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável fazer a sua aplicação prospetiva a qualquer período anterior. Os parágrafos 45 a 48 proporcionam orientação quando for impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

Divulgações (parágrafos 25 e 26)

25. Quando a aplicação inicial de uma Norma ou de uma Interpretação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, salvo se for impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:



- (a) O título da Norma ou da Interpretação;
- (b) A natureza da alteração na política contabilística; e
- (c) A quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

26. Quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, mas é impraticável determinar a quantia de ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

- (a) A natureza da alteração na política contabilística;
- (b) As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante;
- (c) A quantia do ajustamento para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto que seja praticável; e
- (d) A quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.



ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS (parágrafos 27 a 35)

27. Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve juízos de valor baseados na última informação disponível. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

(a) Débitos incobráveis (de Contas a Receber);

(b) Obsolescência de inventários;

(c) Justo valor dos ativos e passivos financeiros;

(d) A vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados em, ativos depreciables; e

(e) Obrigações respeitantes a garantias.

28. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não diminui a sua fiabilidade.

29. Uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação ou de mais experiência. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correção de um erro.

30. Uma alteração na base de mensuração aplicada é uma alteração numa política contabilística e não uma alteração numa estimativa contabilística. Quando for difícil distinguir uma alteração numa política contabilística de uma alteração da estimativa contabilística, a alteração é tratada como alteração numa estimativa contabilística.



31. O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 0, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo -o nos resultados do:

- (a) Período de alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou
- (b) Período de alteração e futuros períodos, se a alteração afetar ambas as situações.

32. Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em ativos e passivos, ou se relacione com um item do capital próprio, ela deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, ativo ou passivo relacionado no período da alteração.

33. O reconhecimento prospetivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transações, outros acontecimentos ou condições a partir da data de alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de futuros períodos. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de débitos incobráveis afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de, ou no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados num ativo depreciable, afeta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, caso exista, em futuros períodos é reconhecido como rendimento ou gasto nesses futuros períodos.

Divulgações (parágrafos 34 e 35)

34. Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em futuros períodos, exceto quando for impraticável calcular esse efeito.



35. Se a quantia do efeito em futuros períodos não for divulgada porque a estimativa do mesmo é impraticável, uma entidade deve divulgar esse facto.

ERROS (parágrafos 36 a 44)

36. Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os erros potenciais do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes só são descobertos num período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior (ver parágrafos 37 a 42).

37. Sem prejuízo do disposto no parágrafo 38, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente ao primeiro conjunto de demonstrações financeiras aprovadas após a sua descoberta:

(a) Reexpressando as quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou

(b) Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.



Limitações à reexpressão retrospectiva (parágrafos 38 a 43)

38. Um erro do período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospectiva excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito cumulativo do erro.

39. Quando for impraticável determinar o período em que se começam a sentir os efeitos de um erro na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva (que pode ser o período corrente).

40. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável.

41. A correção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre exercícios anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto tal seja praticável.

42. Quando for impraticável determinar a quantia de um erro (por exemplo, um erro na aplicação de uma política contabilística) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 40, reexpressa a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável. Por isso, ela ignora a parte da reexpressão cumulativa dos ativos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. Os parágrafos 45 a 48 proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.

43. As correções de erros distinguem -se de alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas, pela sua natureza, são aproximações que



podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no momento do desfecho de uma contingência não é a correção de um erro.

Divulgação de erros de períodos anteriores (parágrafo 44)

44. Ao aplicar o parágrafo 37, uma entidade deve divulgar o seguinte:

(a) A natureza de um erro de um período anterior;

(b) Até ao ponto em que tal seja praticável, a quantia de correção para cada período anterior apresentado;

(c) A quantia da correção no início do período anterior mais antigo apresentado; e

(d) Se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

IMPRATICABILIDADE COM RESPEITO À APLICAÇÃO RETROSPECTIVA E À REEXPRESSÃO RETROSPECTIVA (parágrafos 45 a 48)

45. Em algumas circunstâncias, torna -se impraticável ajustar informação comparativa para um ou mais períodos anteriores para conseguir comparabilidade para o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de uma forma que permita quer a aplicação retrospectiva de uma nova política contabilística (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 46 a 48, a sua aplicação



prospetiva a períodos anteriores) quer a reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.

46. É frequentemente necessário fazer estimativas de aplicação de uma política contabilística a elementos das demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transações, outros acontecimentos ou condições. A estimativa encerra alguma subjetividade e as estimativas podem ser feitas após a data do balanço. É mais difícil fazer estimativas quando se aplica retrospectivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde a transação, outro acontecimento ou condição afetados. Contudo, o objetivo das estimativas relacionadas com períodos anteriores permanece o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente, para que a estimativa reflita as circunstâncias que existiam quando a transação, outro acontecimento ou condição ocorreram.

47. Por isso, aplicar retrospectivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:

(a) Proporcione provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que tiver ocorrido a transação, outro acontecimento ou condição; e

(b) Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão.

Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma estimativa de justo valor não baseada num preço ou em contributos observáveis) é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exija que se faça uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir estes dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contabilística.

48. Não deve ser usada perceção ao aplicar uma nova política contabilística a, ou ao corrigir quantias para, um período anterior, quer ao fazer suposições sobre quais teriam sido



as intenções do órgão de gestão num período anterior, quer ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior.

Por exemplo, quando uma entidade corrija um erro de um período anterior na mensuração de ativos financeiros previamente classificados como investimentos detidos até à maturidade, ela não altera a respetiva base de mensuração para esse período. Num outro exemplo, quando uma entidade corrija um erro de um período anterior ao calcular o seu passivo relativo a baixa por doença acumulada dos empregados, ela ignora a informação sobre uma época de gripe invulgarmente grave no período seguinte que, naturalmente, apenas foi conhecida depois das demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão.

O facto das estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se emenda informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajustamento ou correção fiável da informação comparativa.

DATA DE EFICÁCIA (parágrafo 49)

49. Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2010.



Anexo II – IAS 8

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 8

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

OBJETIVO

1. O objetivo desta Norma é prescrever os critérios para a seleção e a alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e a divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correções de erros. A Norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a comparabilidade dessas demonstrações financeiras ao longo do tempo com as demonstrações financeiras de outras entidades.

2. Os requisitos de divulgação relativos a políticas contabilísticas, exceto aqueles que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são estabelecidos na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

ÂMBITO

3. Esta Norma deve ser aplicada na seleção e na aplicação de políticas contabilísticas, e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, de alterações nas estimativas contabilísticas e de correções de erros de períodos anteriores.

4. Os efeitos fiscais de correções de erros de períodos anteriores e de ajustamentos retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contabilísticas são contabilizados e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.



DEFINIÇÕES

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e na apresentação de demonstrações financeiras.

Uma *alteração na estimativa contabilística* é um ajustamento na quantia escriturada de um ativo ou de um passivo, ou a quantia do consumo periódico de um ativo, que resulta da avaliação do presente estado dos, e obrigações e benefícios futuros esperados associados aos, ativos e passivos. As alterações nas estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos e, em conformidade, não são correções de erros. As *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)* são Normas e Interpretações adotadas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*. Compreendem:

- a) Normas Internacionais de Relato Financeiro;
- b) Normas Internacionais de Contabilidade; e
- c) Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).

Material — As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou distorção ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.



Erros de períodos anteriores são omissões, e distorções, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável que:

a) estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

b) poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e na apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorretas de factos e fraudes.

Aplicação retrospectiva é a aplicação de uma nova política contabilística a transações, outros acontecimentos e condições como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Reexpressão retrospectiva é a correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

Impraticável — A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente uma alteração numa política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro se:

a) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva não forem determináveis;

b) a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da gerência nesse período; ou



c) a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objetivamente a informação sobre essas estimativas que:

i) proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias devem ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas, e

ii) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão de outra informação.

Aplicação prospetiva de uma alteração numa política contabilística e do reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respetivamente, são:

a) a aplicação da nova política contabilística a transações, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e

b) o reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuros afetados pela alteração.

6. Avaliar se uma omissão ou distorção poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utentes. A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* dispõe no parágrafo 25 que «presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência». Por isso, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar razoavelmente que os utentes com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.



POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

7. Quando uma Norma ou Interpretação se aplicar especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da Norma ou da Interpretação e tendo em consideração qualquer Guia de Implementação relevante emitido pelo IASB para a Norma ou Interpretação em questão.

8. As IFRS estabelecem políticas contabilísticas que o IASB concluiu resultarem em demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre as transações, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Essas políticas não precisam de ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado fazer, ou deixar por corrigir, afastamentos imateriais das IFRS para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.

9. O Guia de Implementação para Normas emitido pelo IASB não faz parte dessas Normas e, por isso, não contém requisitos para demonstrações financeiras.

10. Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, a gerência fará julgamentos no desenvolvimento e na aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

- a) Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes; e
- b) Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:
 - i) representem fidedignamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade,



ii) reflitam a substância económica de transações, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal,

iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos,

iv) sejam prudentes, e

v) Sejam completas em todos os aspetos materiais.

11. Ao fazer os julgamentos descritos no parágrafo 10, a gerência deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem descendente:

a) os requisitos e a orientação das Normas e Interpretações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e

b) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, rendimentos e gastos na *Estrutura Conceptual*.

12. Ao fazer os julgamentos descritos no parágrafo 10, a gerência pode também considerar as mais recentes tomadas de posição de outros órgãos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas de contabilidade, outra literatura contabilística e práticas aceites do sector, até ao ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no parágrafo 11.

Consistência de políticas contabilísticas

13. Uma entidade deve selecionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transações semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma Norma ou Interpretação especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma Norma ou Interpretação exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística apropriada deve ser selecionada e aplicada consistentemente a cada categoria.



Alterações nas políticas contabilísticas

14. Uma entidade só deve alterar uma política contabilística se a alteração:

a) for exigida por uma Norma ou Interpretação; ou

b) resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

15. Os utentes das demonstrações financeiras precisam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, no desempenho financeiro e nos fluxos de caixa. Por isso, são aplicadas as mesmas políticas contabilísticas em cada período e de um período para o outro, a menos que uma alteração numa política contabilística esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no parágrafo 14.

16. O que se segue não são alterações nas políticas contabilísticas:

a) a aplicação de uma política contabilística para transações, outros acontecimentos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e

b) a aplicação de uma nova política contabilística para transações, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

17. A aplicação inicial de uma política para revalorizar ativos em conformidade com a IAS 16 *Ativos Fixos Tangíveis* ou a IAS 38 *Ativos Intangíveis* é uma alteração numa política contabilística a ser tratada como uma revalorização de acordo com a IAS 16 ou IAS 38, e não de acordo com esta Norma.

18. Os parágrafos 19.-31. não se aplicam à alteração na política contabilística descrita no parágrafo 17.



Aplicar alterações nas políticas contabilísticas

19. Sujeito ao parágrafo 23:

a) uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa Norma ou Interpretação; e

b) quando uma entidade altera uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altera uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente.

20. Para a finalidade desta Norma, a aplicação antecipada de uma Norma ou Interpretação não é uma alteração voluntária na política contabilística.

21. Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, a gerência poderá, de acordo com o parágrafo 12, aplicar uma política contabilística proveniente das mais recentes tomadas de posição de outros órgãos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas contabilísticas. Se, no seguimento de uma emenda de tal tomada de posição, a entidade optar por alterar uma política contabilística, essa alteração é contabilizada e divulgada como uma alteração voluntária na política contabilística.

Aplicação Retrospectiva

22. Sujeito ao parágrafo 23, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com os parágrafos 19.a) ou b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sempre sido aplicada.



Limitações à aplicação retrospectiva

23. Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos parágrafos 19.a) ou b), uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração.

24. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período da alteração numa política contabilística na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de ativos e passivos ao início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado desse período.

25. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de um nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

26. Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa de períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior não é praticável a menos que seja praticável determinar o efeito cumulativo nas quantias dos balanços de abertura e de fecho desse período. A quantia do ajustamento resultante relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações financeiras é feita para o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado do período anterior mais antigo apresentado. Normalmente, o ajustamento é feito nos resultados retidos. Contudo, o ajustamento pode ser feito noutra componente do capital próprio (por exemplo, para cumprir uma Norma ou Interpretação). Qualquer outra



informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.

27. Quando for impraticável a uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 25., aplica a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Por isso, ela ignora a parte do ajustamento cumulativo nos ativos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a política prospectivamente a qualquer período anterior. Os parágrafos 50.-53. proporcionam orientação sobre quando é impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

Divulgação

28. Quando a aplicação inicial de uma Norma ou de uma Interpretação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, pudesse ter tais efeitos nesse período mas seja impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

- a) o título da Norma ou Interpretação;
- b) quando aplicável, que a alteração na política contabilística é feita de acordo com as suas disposições transitórias;
- c) a natureza da alteração na política contabilística;
- d) quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias;
- e) quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeitos em futuros períodos;



f) para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento:

i) para cada linha de item afetada da demonstração financeira, e

ii) se a IAS 33 Resultados por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos;

g) a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e

h) se a aplicação retrospectiva exigida pelos parágrafos 19.a) ou b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada. As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

29. Quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, possa ter tais efeitos nesse período mas seja impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

a) a natureza da alteração na política contabilística;

b) as razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante;

c) para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento:

i) para cada linha de item afetada da demonstração financeira, e

ii) se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos;



d) a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e

e) se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada. As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

30. Quando uma entidade não tiver aplicado uma nova Norma ou Interpretação que tenha sido emitida mas que ainda não esteja em vigor, a entidade deve divulgar:

a) esse facto; e

b) informação conhecida ou razoavelmente calculável que seja relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação da nova Norma ou Interpretação irá ter nas demonstrações financeiras da entidade no período da aplicação inicial.

31. Ao cumprir o parágrafo 30, uma entidade considera a divulgação:

a) do título da nova Norma ou Interpretação;

b) da natureza da alteração ou alterações iminentes na política contabilística;

c) da data até à qual se exige a aplicação da Norma ou Interpretação;

d) da data na qual ela planeia aplicar inicialmente a Norma ou Interpretação; e

e) ou:

i) de uma discussão do impacto que se espera que a aplicação inicial da Norma ou Interpretação tenha nas demonstrações financeiras da entidade, ou



ii) se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente calculável, de uma declaração para esse efeito.

ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS

32. Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e fiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

- a) dívidas incobráveis;
- b) obsolescência dos inventários;
- c) justo valor de ativos financeiros ou passivos financeiros;
- d) vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados em, ativos depreciables; e
- e) obrigações respeitantes a garantias.

33. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras, não fazendo diminuir a sua fiabilidade.

34. Uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação ou de mais experiência. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correção de um erro.

35. Uma alteração na base de mensuração aplicada é uma alteração numa política contabilística e não uma alteração numa estimativa contabilística. Quando for difícil



distinguir uma alteração numa política contabilística de uma alteração numa estimativa contabilística, a alteração é tratada como alteração numa estimativa contabilística.

36. O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 37., deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos lucros ou prejuízos de:

- a) o período da alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou
- b) o período da alteração e futuros períodos, se a alteração afetar ambos.

37. Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em ativos e passivos, ou se relaciona com um item do capital próprio, ela deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, ativo ou passivo relacionado no período da alteração.

38. O reconhecimento prospetivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transações, outros acontecimentos e condições a partir da data da alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afetar apenas os lucros ou prejuízos do período corrente ou os lucros ou prejuízos tanto do período corrente como de futuros períodos. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de dívidas incobráveis afeta apenas os lucros ou prejuízos do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de, ou no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos nele incorporados, um ativo depreciável afeta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, caso exista, em futuros períodos é reconhecido como rendimento ou gasto nesses futuros períodos.



Divulgação

39. Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em futuros períodos, exceto no que respeita à divulgação do efeito em futuros períodos quando for impraticável calcular esse efeito.

40. Se a quantia do efeito em futuros períodos não for divulgada porque a estimativa do mesmo é impraticável, uma entidade deve divulgar esse facto.

ERROS

41. Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as IFRS se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes não são descobertos senão num período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior (ver parágrafos 42.-47.).

42. Sujeita ao parágrafo 43, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão após a sua descoberta por:

a) reexpressão das quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou



b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressão dos saldos de abertura dos ativos, passivos e capital próprio para o período anterior mais antigo apresentado.

Limitações à reexpressão retrospectiva

43. Um erro de período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospectiva exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo do erro.

44. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período de um erro na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva (que pode ser o período corrente).

45. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

46. A correção de um erro de um período anterior é excluída dos lucros ou prejuízos do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto for praticável.

47. Quando for impraticável determinar a quantia de um erro (por exemplo, um erro na aplicação de uma política contabilística) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 45., reexpressa a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Por isso, ela ignora a parte da reexpressão cumulativa de ativos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. Os parágrafos 50.-53.



Proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.

48. As correções de erros distinguem-se de alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas pela sua natureza são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no momento do desfecho de uma contingência não é a correção de um erro.

Divulgação de erros de períodos anteriores

49. Ao aplicar o parágrafo 42, uma entidade deve divulgar o seguinte:

- a) a natureza do erro de um período anterior;
- b) para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia da correção:
 - i) para cada linha de item afetada da demonstração financeira, e
 - ii) se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos;
- c) a quantia da correção no início do período anterior mais antigo apresentado; e
- d) se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.



IMPRATICABILIDADE COM RESPEITO À APLICAÇÃO RETROSPECTIVA E À REEXPRESSÃO RETROSPECTIVA

50. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informação comparativa para um ou mais períodos anteriores para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de uma forma que permita ou a aplicação retrospectiva de uma nova política contabilística (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 51.–53., a sua aplicação prospectiva a períodos anteriores) ou a reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.

51. É frequentemente necessário fazer estimativas da aplicação de uma política contabilística a elementos das demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transações, outros acontecimentos ou condições. A estimativa é inerentemente subjetiva, e as estimativas podem ser desenvolvidas após a data do balanço. O desenvolvimento de estimativas é potencialmente mais difícil quando se aplica retrospectivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde que ocorreu a transação, outro acontecimento ou condição afetado. Contudo, o objetivo das estimativas relacionadas com períodos anteriores permanece o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente, que a estimativa reflita as circunstâncias que existiam quando a transação, outro acontecimento ou condição ocorreu.

52. Por isso, aplicar retrospectivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:

a) proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que a transação, outro acontecimento ou condição ocorreu; e



b) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão de outra informação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma estimativa do justo valor não baseada num preço observável ou em contributos observáveis), é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigisse que se fizesse uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir estes dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contabilística ou corrigir o erro de um período anterior retrospectivamente.

53. Não deve ser usada percepção ao aplicar uma nova política contabilística a, ou ao corrigir quantias para, um período anterior, quer ao fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções da gerência num período anterior, quer ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior. Por exemplo, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior na mensuração de ativos financeiros previamente classificados como investimentos detidos até à maturidade de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, ela não altera a respetiva base de mensuração para esse período se a gerência tiver decidido mais tarde não os deter até à maturidade. Além disso, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior ao calcular o seu passivo relativo a baixa por doença acumulada dos empregados de acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, ela ignora informação sobre uma época de gripe invulgarmente grave durante o período seguinte que se tornou disponível depois de as demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão. O facto de estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se emenda informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajustamento ou a correção fiável da informação comparativa.



DATA DE EFICÁCIA

54. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

55. Esta Norma substitui a IAS 8 Lucros ou Prejuízos Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, revista em 1993.

56. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

- a) SIC-2 Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos; e
- b) SIC-18 Consistência — Métodos Alternativos.