



NCRF N.º1 – ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E IMPLICAÇÕES FISCAIS E EM AUDITORIA

Isabel Maria Rocha Paiva

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

Orientada por Dr. Rodrigo Mário de Oliveira Carvalho

S. Mamede de Infesta, Setembro de 2011



NCRF N.º1 – ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E IMPLICAÇÕES FISCAIS E EM AUDITORIA

Isabel Maria Rocha Paiva

Orientada por Dr. Rodrigo Mário de Oliveira Carvalho

S. Mamede de Infesta, Setembro de 2011

RESUMO

A informação financeira constitui o elemento determinante no processo de tomada de decisão e um factor essencial ao eficaz funcionamento dos mercados. Assim, as crescentes exigências dos seus utilizadores no sentido de minimizar as inconsistências nos processos contabilísticos aliadas ao crescimento dos mercados económicos e financeiros vêm justificar a implementação do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Neste contexto, o presente trabalho tem como objectivo principal o estudo da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras, bem como das implicações fiscais e em auditoria decorrentes da entrada em vigor do SNC.

O primeiro objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação financeira útil para a tomada de decisões dos seus utilizadores. Como esta informação é extraída das novas e diferentes demonstrações financeiras que compõem a nova abordagem contabilística, foram analisadas as suas recentes alterações na estrutura e conteúdo.

Por um lado, em termos fiscais, procedeu-se à análise das recentes alterações ao Código do Imposto sobre Pessoas Colectivas (CIRC) com vista a realçar as diferenças e pontos comuns entre a contabilidade e fiscalidade. Por outro lado, no tocante à auditoria e após selecção de algumas NCRF foram evidenciadas as implicações no trabalho do revisor/auditor decorrentes do novo normativo contabilístico.

Palavras-chave: Sistema de Normalização Contabilística, Demonstrações Financeiras, Informação Financeira, Norma Contabilística e de Relato Financeiro.

ABSTRACT

Financial information is the determining factor in the decision-making process and a key factor for the effective functioning of the markets. So, the growing demands of its users in order to minimize the inconsistencies in the accounting processes combined with the growth of economic and financial markets comes to justify the implementation of the new System of Accounting Standards (SNC).

In this context, the study of the Standard Accounting and Financial Reporting (NCRF) n.º. 1 - Structure and content of financial statements as well as tax consequences arising from the audit and entry into force of the SNC are the main object of this work.

The main objective of financial statements is to provide useful financial information for decision making of its users. How this information is extracted from new and different financial statements that compose the new accounting approach. Recent changes were analysed in their structure and content.

On the one hand, in financial terms, the analysis of the most recent changes were made to the CIRC in order to underline the differences between accounting and tax system as well as the common points. On the other hand regarding audit and after the selection of some NCRF some implications were found on the reviewer's job due to the new normative accounting.

Keywords: System of Accounting Standards, Financial Statements, Financial Information, Standard Accounting and Financial Reporting.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, principais responsáveis pelo meu caminho até aos dias de hoje, com a certeza da sua alegria por mais esta conquista, expresso a minha total gratidão e sublinho que sempre foram e continuarão a ser os meus exemplos de vida.

Ao meu professor e orientador Dr. Rodrigo Carvalho, quero agradecer pelo apoio, orientação, disponibilidade e espírito crítico na supervisão deste projecto.

À minha restante família estou grata pelo seu apoio, motivação e amor incondicional, em especial agradeço ao Carlos Jorge pela força motivadora transmitida no meu percurso académico que culmina neste trabalho.

Aos colegas de mestrado, pela amizade e cooperação, em especial à amiga Cláudia Martins cujo apoio e incentivo, associados à complementaridade dos nossos conhecimentos, foram muito importantes durante a execução deste estudo.

A todos os que directa ou indirectamente (a minha filha Maria Luísa que me acompanhou dentro e fora do ventre) contribuíram para dar vida a este projecto, apresento os meus sinceros agradecimentos e expresso a minha profunda gratidão.

A TODOS O MEU MUITO OBRIGADA!

LISTA DE ABREVIATURAS

ABDR	- Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados
BADF	- Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras
CEE	- Comunidade Económica Europeia
CIRC	- Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
CLC	- Certificação Legal das Contas
CNC	- Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP	- Comissão de Normalização da Administração Pública
DC	- Directriz Contabilística
DRA	- Directriz de Revisão/Auditoria
EBIT	- <i>Earnings Before Interest and Taxes</i>
EBITDA	- <i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
EC	- Estrutura Conceptual
ECC	- Estrutura Conceptual da Contabilidade
EUA	- Estados Unidos da América
FASB	- <i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	- <i>International Accounting Standard</i>
IASB	- <i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	- <i>International Accounting Standards Committee</i>
IFAC	- <i>International Federation of Accounts</i>
IFRIC	- <i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS	- <i>International Financial Reporting Standard</i>
IPSAS	- <i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	- <i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IRC	- Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
ISA	- <i>International Standards on Auditing</i>
NCM	- Norma Contabilística para Microentidades
NCRF	- Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-PE	- Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NICSP	- Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público
OROC	- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCGA	- Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
POC	- Plano Oficial de Contabilidade
POCP	- Plano Oficial de Contabilidade Pública
SEC	- <i>Securities Exchange Commission</i>
SEE	- Sector Empresarial do Estado
SIC	- <i>Standing Interpretations Committee</i>
SNC	- Sistema de Normalização Contabilística
SPA	- Sector Público Administrativo
EU	- União Europeia

ÍNDICE GERAL

RESUMO	IV
ABSTRACT	V
AGRADECIMENTOS	VI
LISTA DE ABREVIATURAS	VII
ÍNDICE GERAL	VIII
ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES	X
INTRODUÇÃO	1
PARTE I	3
ENQUADRAMENTO	3
1. A HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	4
2. A ORIGEM DO SNC	7
3. NORMATIVO LEGAL: DO POC AO SNC	8
3.1. NORMATIVO LEGAL – POC	8
3.2. NORMATIVO LEGAL – SNC	9
3.3. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO SNC	11
3.3.1. APLICAÇÃO GERAL	11
3.3.2. NCRF-PE	12
3.3.3. NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA MICROENTIDADES	13
3.3.4. DISPENSA DE APLICAÇÃO DO SNC	14
3.4. ESTRUTURA CONCEPTUAL: DO POC AO SNC	14
4. O SNC NO SECTOR PÚBLICO	17
4.1. ORGANIZAÇÃO DO SECTOR PÚBLICO PORTUGUÊS	17
4.2. A CONTABILIDADE NO SECTOR PÚBLICO PORTUGUÊS	18
PARTE II	22
A INFORMAÇÃO FINANCEIRA	22
1. A NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA	23
2. UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	24
3. CARACTERÍSTICAS	29
3.1. COMPREENSIBILIDADE (§ 25 DA EC)	30
3.2. RELEVÂNCIA (§ 26 A 28 DA EC)	30
3.3. FIABILIDADE (§ 31 A 38 DA EC)	31
3.4. COMPARABILIDADE (§ 39 A 42 DA EC)	31
4. CONSTRANGIMENTOS	32
PARTE III	35
ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	35
1. AS BASES PARA APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	36
2. OS MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	39
2.1. BALANÇO	40
2.2. DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS	43
2.3. DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO	45
2.4. DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA	46
2.5. ANEXO	48
3. A NCRF 1	51

3.1.	OBJECTIVO E ÂMBITO	51
3.2.	CONSIDERAÇÕES GERAIS	51
3.3.	IDENTIFICAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	51
3.4.	PERÍODO DE RELATO	52
3.5.	DIFERENÇAS ENTRE A NCRF 1 E A IAS 1	52
PARTE IV		54
IMPLICAÇÕES FISCAIS.....		54
1.	RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E FISCALIDADE	55
2.	AS ALTERAÇÕES AO CIRC	56
2.1.	NCRF 3 – ADOÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NCRF.....	57
2.2.	NCRF 6 – ACTIVOS INTANGÍVEIS	57
2.3.	NCRF 7 – ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS.....	58
2.4.	NCRF 10 – CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	59
2.5.	NCRF 11 – PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	60
2.6.	NCRF 12 – IMPARIDADE DE ACTIVOS.....	60
2.7.	NCRF 14 – CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS.....	61
2.8.	NCRF 18 – INVENTÁRIOS	62
2.9.	NCRF 19 – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.....	63
2.10.	NCRF 20 – RÉDITO	63
2.11.	NCRF 21 – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ACTIVOS CONTINGENTES	64
2.12.	NCRF 27 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS	65
2.13.	NCRF 28 – BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS	66
3.	CONCLUSÕES: SNC E CIRC.....	67
PARTE V		69
IMPLICAÇÕES EM AUDITORIA		69
1.	RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E AUDITORIA	70
2.	AUDITORIA E INFORMAÇÃO FINANCEIRA.....	71
3.	A AUDITORIA E O SNC	72
3.1.	DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	72
3.2.	PROCESSO DE TRANSIÇÃO – SALDOS DE ABERTURA	74
3.3.	ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DO BALANÇO	75
3.4.	JUSTO VALOR.....	77
CONCLUSÕES		80
BIBLIOGRAFIA		82

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

ILUSTRAÇÃO 1 – ESTRUTURA DO SECTOR PÚBLICO PORTUGUÊS.....	18
ILUSTRAÇÃO 2 – ESTRUTURA DO SNC.....	10
ILUSTRAÇÃO 3 – OS QUATRO NÍVEIS DE NORMALIZAÇÃO.....	12
ILUSTRAÇÃO 4 – NÍVEIS QUE COMPÕEM A <i>FRAMEWORK</i> DO IASB.....	15
ILUSTRAÇÃO 5 – CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	29
ILUSTRAÇÃO 6 – RESTRIÇÕES À RELEVÂNCIA E FIABILIDADE DA INFORMAÇÃO.....	32
ILUSTRAÇÃO 7 – PONDERAÇÃO ENTRE CUSTO/BENEFÍCIO.....	33
ILUSTRAÇÃO 8 – ELEMENTOS QUE COMPÕEM A INFORMAÇÃO FINANCEIRA.....	36
ILUSTRAÇÃO 9 – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: POC E SNC.....	37
ILUSTRAÇÃO 10 – PRINCÍPIOS NA ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	39
ILUSTRAÇÃO 11 – NOVA ESTRUTURA DO BALANÇO.....	41
ILUSTRAÇÃO 12 – BALANÇO (ACTIVO).....	42
ILUSTRAÇÃO 13 – BALANÇO(CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO).....	42
ILUSTRAÇÃO 14 – DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS.....	44
ILUSTRAÇÃO 15 – DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES.....	45
ILUSTRAÇÃO 16 – DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO.....	46
ILUSTRAÇÃO 17 – CLASSIFICAÇÃO DAS ACTIVIDADES (FLUXOS DE CAIXA).....	47
ILUSTRAÇÃO 18 – DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA.....	48
ILUSTRAÇÃO 19 – INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	52
ILUSTRAÇÃO 20 – DIFERENÇAS IAS 1 E SNC.....	52
ILUSTRAÇÃO 21 – PERDA POR IMPARIDADE.....	60
ILUSTRAÇÃO 22 – QUANTIA RECUPERÁVEL.....	61
ILUSTRAÇÃO 23 – VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO.....	62
ILUSTRAÇÃO 24 – FÓRMULA DE CÁLCULO DO VALOR DA PROVISÃO ACEITE FISCALMENTE.....	64

INTRODUÇÃO

Este trabalho foi desenvolvido com o objectivo de estudar a estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras integrantes do novo sistema contabilístico nacional, as suas implicações fiscais e em auditoria.

A globalização associada às necessidades de informação económico-financeira das entidades que agem nos mercados constitui, nos dias de hoje, um factor bastante importante para justificar a implementação do novo SNC.

Sendo certo que a posição e o desempenho financeiros de uma entidade são extraídos das suas demonstrações financeiras, pretende-se, com a escolha deste tema, elucidar os utilizadores das mesmas quanto às alterações de monta recentemente introduzidas pelo SNC no que à informação financeira diz respeito.

Neste enquadramento, houve necessidade de abordar as implicações fiscais e em auditoria decorrentes da entrada em vigor do SNC uma vez que estas recentes alterações trouxeram para os profissionais de contabilidade e auditoria novidades importantes que não poderiam ficar esquecidas neste trabalho.

Em concordância com o objectivo proposto optou-se pela pesquisa de literatura e legislação relacionada com o tema, estruturando o presente estudo em cinco partes, começa-se por fazer na primeira parte uma breve análise ao novo SNC no sector público e privado. Prossegue-se na segunda e terceira partes com a temática da informação financeira, bem como a estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras. São analisadas as implicações fiscais resultantes da adaptação do CIRC ao SNC na quarta parte e finaliza-se o trabalho na quinta e última parte elencando as principais mudanças em auditoria decorrentes da entrada em vigor do novo normativo.

O caminho da harmonização contabilística internacional conducente ao SNC é estudado na primeira parte, bem como a caracterização e âmbito de aplicação do novo sistema e apresentação do seu elemento basilar – a Estrutura Conceptual (EC).

Assim, na segunda parte deste trabalho abordar-se-á a necessidade, os utilizadores e as características da informação financeira tendo em conta que a mesma deve ser elaborada

atendendo às necessidades comuns da maior parte dos utentes, proporcionando demonstrações financeiras credíveis.

Nesta continuidade, são elencadas na terceira parte as bases para apresentação das demonstrações financeiras e os modelos prescritos no novo sistema contabilístico, bem como efectuada uma abordagem comparativa entre a NCRF 1 e a norma internacional que lhe está subjacente, a *International Accounting Standard* (IAS) n.º 1.

De seguida na quarta parte são abordados os aspectos fiscais decorrentes do CIRC adaptado ao novo sistema contabilístico, com o objectivo de aferir sobre os pontos comuns e divergentes entre a fiscalidade (CIRC) e contabilidade (SNC).

No tocante às implicações em auditoria resultantes da entrada em vigor do SNC, estas são evidenciadas na última parte deste trabalho, onde foram seleccionadas e analisadas algumas NCRF e referidos os aspectos a ter em consideração pelo revisor/auditor no desenvolvimento do seu trabalho de auditoria às contas.

No decorrer deste trabalho optou-se pela adopção da sigla IAS em vez de NIC (Norma Internacional de Contabilidade) uma vez que aquela é comumente mencionada na terminologia contabilística. Igualmente se utiliza neste estudo a sigla ISA (*International Standard Auditing*) em vez de NIA (Norma Internacional de Auditoria).

Neste trabalho optou-se por não utilizar o Novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa.

PARTE I

Enquadramento

1. A harmonização contabilística

Em relação à história da contabilidade Lopes de Sá (1998) referiu o seguinte

“o imenso caminho percorrido pela mente humana no campo da contabilidade, na sucessão dos anos nas diversas civilizações, forma talvez, pelo que contribuiu para o progresso, um dos acervos culturais mais preciosos da história da humanidade. (...) A história da contabilidade percorre, pois, milénios, participando das diversas modificações sobre o uso da riqueza e dos recursos sobre os meios de registo”.

Desde meados dos anos 90, os mercados mundiais de capitais davam sinais evidentes de que a preparação de demonstrações financeiras com o objectivo de cotação transfronteiriça era um factor encorajador a uma mudança de atitude face a normas de contabilidade totalmente internacionais (Santos & Ferreira, 2003).

Segundo Rodrigues & Pereira (2004) a influência do ambiente sobre a informação financeira faz com que a comunicação entre empresas e utilizadores da informação seja bastante difícil se estes não compreenderem o ambiente social, económico e cultural onde a informação foi elaborada.

Dos vários factores que conduziram há normalização, destacam-se os seguintes:

- a crescente internacionalização e globalização da economia que vinha conduzindo à exigência de harmonizar a contabilidade: não era aceitável que coexistissem várias contabilidades consoante o país onde estava situada determinada empresa multinacional, não só para efeitos de comparabilidade da informação financeira como também para ser utilizada no processo de tomada de decisões;
- os mercados financeiros e de capitais demonstravam necessidade de sistemas contabilísticos e relatórios financeiros comparáveis, credíveis e transparentes, indispensáveis ao processo de tomada de decisões por parte de investidores, financiadores e autoridades reguladoras (Santos & Ferreira, 2003);
- o utente das demonstrações financeiras esperava receber informação financeira, não financeira prospectiva e também informação histórica relevante, com o objectivo primordial de tomar a decisão acertada, para isso necessitava que essa

informação fosse comparável. A diversidade contabilística é uma das principais barreiras que se coloca à análise internacional das demonstrações financeiras sendo os agentes mais visados os utilizadores e os mercados de capitais. Os investidores desejavam cada vez mais tomar decisões com base num fluxo contínuo de informações coerentes, transparentes e estáveis, ou seja, aceites globalmente pelos mercados (Rodrigues, 2009).

A nível internacional o período de 1950-70 caracteriza-se pelo desenvolvimento da regulamentação profissional de âmbito regional, destacando-se a União Europeia de Peritos Contabilistas, actual Federação dos Contabilistas da Europa (*Fédération des Experts Comptables Européens* – FEE), membro do fórum consultivo de União Europeia (UE). A década de setenta testemunhou o impulso sofrido pelo movimento harmonizador com a criação de organismos de carácter mundial como o *International Accounting Standards Board* - IASB (antigo IASC - *International Accounting Standards Committee*) e a Federação Internacional de Contabilistas (*International Federation of Accounts* – IFAC) (Rodrigues & Pereira, 2004).

O IASB tinha como objectivos desenvolver normas de alta qualidade, informação transparente e comparável de apoio aos mercados de capitais e bem como promover a utilização das normas internacionais em conjunto com os organismos de normalização nacionais, por um lado, para alcançar a convergência das normas nacionais com as internacionais aplicáveis às empresas cotadas e outras economicamente significativas e, por outro lado, para encorajar as autoridades nacionais a exigir ou permitir a aplicação das normas internacionais às restantes empresas (Rodrigues & Pereira, 2004).

A importância do IASB tem vindo a crescer nos últimos anos, em especial desde 1995, data em que foi celebrado um acordo entre este organismo e a IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*) no qual esta última comissão reconheceu por diferentes formas a importância do IASB no domínio da harmonização contabilística global (Grenha, Cravo, Baptista e Pontes, 2009).

Numa fase inicial os Estados Unidos da América (EUA) tinham o entendimento que as empresas de países terceiros que pretendessem actuar nos mercados norte-americanos, deveriam apresentar as suas demonstrações financeiras em conformidade com as normas norte americanas. Todavia esta posição dos EUA modificou-se como se pode

constatar nos esforços de convergência encetados entre o FASB (*Financial Accounting Standards Board*) e o IASB, assim como na aceitação pela SEC (*Securities Exchange Commission*) na bolsa nova-iorquina das demonstrações financeiras de entidades com valores aí cotados, desde que as mesmas se encontrassem preparadas em conformidade com as IAS aprovadas pelo IASB e também devido à circunstância destas normas estarem a ter uma aceitação mundial sem precedentes (Grenha *et al.*, 2009).

Esta situação coloca este conjunto de normas num patamar elevado quanto à aceitação das mesmas, sendo agora de crer que tais normas se poderão converter no futuro próximo em normas de aceitação geral, especialmente para o mercado de capitais. E se assim vier a ser – como tudo indica – há que considerar todo o conjunto de influências que as mesmas terão nas normas nacionais dos diferentes países (Grenha *et al.*, 2009).

Em relação à UE, pode-se afirmar que a harmonização contabilística decorreu por etapas (Cunha, 2009):

1. A primeira etapa, entre 1970-90, caracterizou-se pela aprovação de directivas comunitárias e sua implementação nos estados membros;
2. Na segunda etapa, entre 1990-95, surgiu apatia e paragem no processo normativo europeu perante a falta de eficiência das directivas para alcançar a comparabilidade da informação financeira;
3. Nesta terceira e última etapa, após 1995, a Comissão Europeia relança a harmonização contabilística europeia utilizando as comunicações, instrumento harmonizador cujas propostas foram incluídas num Regulamento que atribui carácter vinculativo ao conteúdo das comunicações emitidas.

O Regulamento é o instrumento legal que permite alcançar mais rapidamente a harmonização, pois contrariamente às Directivas, prevalecem sobre a legislação nacional de cada estado-membro. Este tipo de instrumento é de aplicação geral e imediata e caracteriza-se pela inexistência de opções (Rodrigues e Pereira, 2004).

Assim, por força da orientação da estratégia contabilística, dos normativos aprovados e sua implementação acelerada, a UE fez a sua escolha adoptando as IAS do IASB (*International Financial Reporting Standard – IFRS*) e prepara-se também para a adopção das normas de auditoria ISA da IFAC (CNC, 2003).

2. A origem do SNC

A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia – antiga CEE e actual UE – em 1986, teve como consequência a obrigatoriedade do nosso país se adaptar internamente à Directiva 78/660/CEE do Conselho de 25 de Julho de 1978 (4.^a Directiva) que regula as contas anuais e tem como destinatários os Estados-membros.

O relato financeiro em Portugal vem sofrendo um relevante e abrangente processo de transformação. Em 2005, tornou-se obrigatório, para as demonstrações financeiras consolidadas das entidades com valores mobiliários cotados, o relato financeiro de acordo com as IFRS emitidas pelo IASB e adoptadas pela UE.

Face a esta evolução e seguindo as melhores práticas europeias, Portugal iniciou um processo analogamente evolutivo de relato financeiro, o qual originou o SNC. Este sistema, ainda que na sua grande parte concordante com as IFRS, tem especificidades que importam ter em atenção (Grenha *et al.*, 2009).

A adopção do SNC desenvolve-se assim num contexto de integração internacional em que cada vez mais países estão a acolher as IFRS como modelo de relato financeiro de referência, existindo um claro processo de convergência das normas internacionais em torno das IFRS.

Com este novo normativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, o Estado Português pretende

“exercer a opção prevista no n.º 5 do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu, (...) em relação à adopção e utilização das Normas Internacionais de Contabilidade – IAS, IFRS e interpretações conexas – dando, assim, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira (...)”.

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, relativo à aplicação das ISA harmoniza as informações financeiras apresentadas pelas sociedades anónimas cotadas, de forma a assegurar um elevado grau de

transparência e de comparabilidade das demonstrações financeiras (Comissão das Comunidades Europeias, 2003).

3. Normativo legal: do POC ao SNC

3.1. Normativo legal – POC

Após a adesão de Portugal à CEE, em 1986, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) incluiu no plano de actividades para 1987 a adaptação do POC à 4.^a Directiva. Após 10 anos, entrou em vigor pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, o POC/77 que apresentava uma concepção e estrutura que se adaptaram, com relativa facilidade, à produção da informação requerida, sem necessidade de alterações muito profundas a nível do código das contas, da sua terminologia e conteúdo. Entretanto, e após 10 anos de vigência, o POC/77 foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro que aprovou o anterior normativo, o POC/89, introduzindo neste novo POC melhorias que *“a experiência e a evolução técnica, a nível nacional e internacional, mostraram aconselháveis”* (Guimarães, 2007a).

De facto, este POC/89 difere da versão anterior essencialmente, ao introduzir os pontos relativos às características da informação financeira, aos princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) e aos critérios de valorimetria (Abreu & David, 2006).

Durante anos o POC de uma forma ou de outra deu resposta às necessidades de informação financeira, todavia para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, que estão a aumentar significativamente, este normativo veio a revelar-se manifestamente insuficiente (Jesus, 2009).

As directrizes contabilísticas tiveram um papel fundamental na esfera nacional ao assumirem uma função extensiva e clarificadora do POC e ao dinamizarem um raciocínio conceptual das matérias contabilísticas.

Assim, pode-se concluir que o POC e os PCGA ao longo de 25 anos vieram a tornar-se inadequados às exigências contemporâneas e por isso importa proceder à sua actualização e modificação, de forma a assemelhar-se tanto quanto possível aos normativos europeus, alinhados com as normas do IASB e salvaguardando as características e necessidades específicas do tecido empresarial português (Jesus, 2009).

De facto, o POC tinha-se vindo a revelar, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro e carecia claramente de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspectos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas.

3.2. Normativo legal – SNC

Com o SNC foi aprovado pelo Governo um conjunto de normas coerentes com as ISA que entraram em vigor em 01.01.2010 em Portugal, contudo já vigentes na UE. Estas normas encontram-se em conformidade com as actuais versões das 4ª e 7ª Directivas Comunitárias e pretendem ser um instrumento moderno ao serviço das empresas portuguesas.

O SNC ao assemelhar-se às ISA adiciona algumas mudanças relevantes relacionadas com os conceitos adoptados, ou seja, as modificações mais importantes têm a ver com a circunstância do novo sistema assentar predominantemente em princípios, contrariamente ao que acontecia no POC, que fazia prevalecer um conjunto de regras. Assim sendo, e dado que esta mudança tem muito de cultural, acredita-se que a sua interiorização por parte dos destinatários do processo de normalização contabilística não seja imediata. Com a entrada em vigor do SNC estamos a assistir à afirmação de um novo paradigma em matéria de informação financeira. (Grenha *et al.*, 2009).

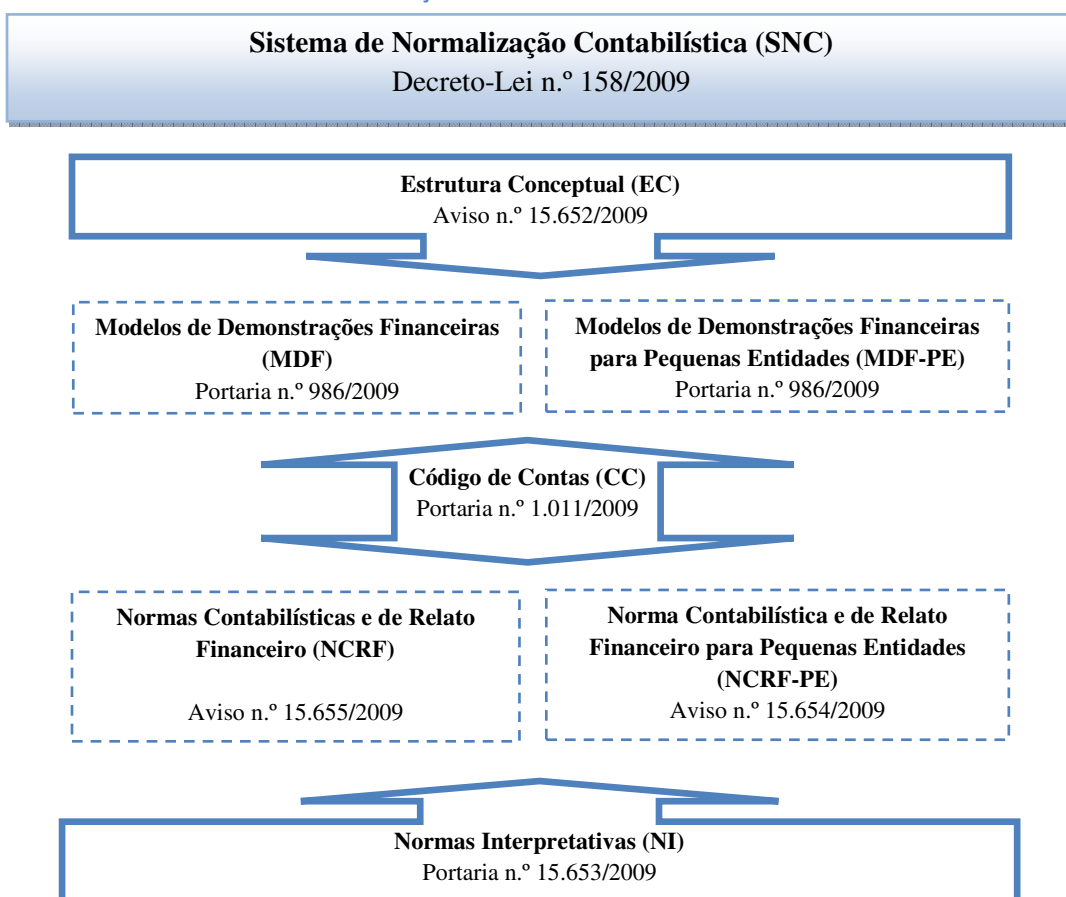
Da interpretação das normas extraem-se estas duas conclusões: por um lado, ao apresentar-se como um modelo mais assente em princípios do que em regras explícitas a ênfase é colocada na capacidade de interpretação dos conceitos e respectiva aplicação. Um sistema assente em princípios resulta, necessariamente, mais flexível do que o seu antecessor e a exigir, por isso, maior fundamentação e explicação; por outro lado, ao ser concebido a partir do modelo contabilístico internacional surge, naturalmente, mais orientado para o mercado, ou seja, na perspectiva da sua relevância para o processo de tomada de decisões de investimento.

O anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Setembro apresenta os instrumentos do novo SNC dividido por pontos conforme a seguinte numeração:

1. Apresentação
2. Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF)
3. Modelos de Demonstrações financeiras (MDF)
4. Código de Contas (CC)
5. Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)
6. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)
7. Normas Interpretativas (NI)

Estes instrumentos encontram-se globalmente enquadrados na EC, que constitui um documento autónomo. Aliás, apenas os pontos 1 e 2 – Apresentação e BADF se encontram legislados naquele Decreto-Lei, todos os restantes instrumentos estão previstos em Avisos e Portarias, conforme ilustração seguinte:

Ilustração 1 – Estrutura do SNC



Fonte: Elaboração Própria

3.3. Âmbito de aplicação do SNC

3.3.1. Aplicação Geral

Conforme estabelecem os vários artigos do Decreto-Lei n.º 158/2009 e à semelhança do POC, o SNC aplica-se às seguintes entidades (art. 3º):

- Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas;
- Cooperativas;
- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- (...) outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC (...) ou venham a estar sujeitas ao SNC.

Contudo, excluem-se desta listagem as entidades que apliquem as ISA (art. 4º) e bem assim as entidades sujeitas a supervisão do sector financeiro, como sejam o Banco de Portugal, o Instituto de Seguros de Portugal e a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (art. 5º).

O SNC assegura inteira compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos três grandes grupos de entidades que operam em Portugal:

- 1.** Empresas com valores cotados que aplicam directamente as ISA;
- 2.** Restantes empresas dos sectores não financeiros, que aplicarão as NCRF;
- 3.** Empresas de menor dimensão que aplicarão a NCRF-PE;

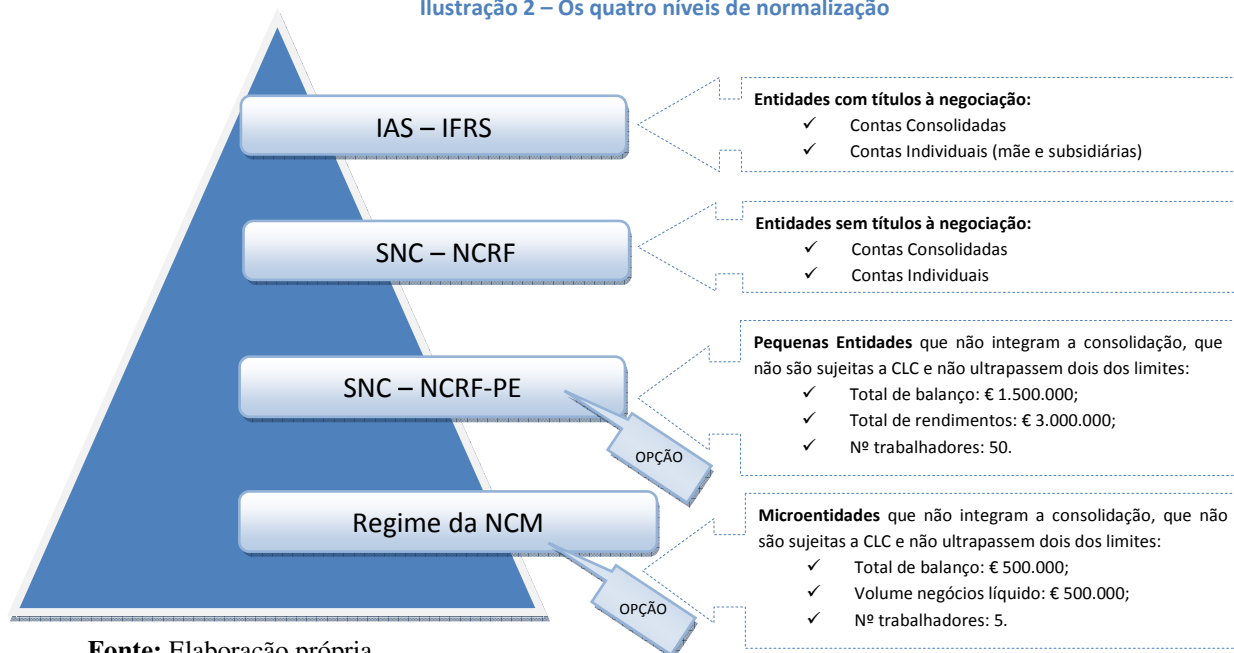
Assim, foi criada uma estrutura que pretende assegurar a coerência horizontal entre as normas, e quanto às entidades a que se aplica, viabilizar uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações na sua dimensão impliquem diferentes exigências de relato (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 158/2009).

Após a publicação do SNC, na Lei n.º 35/2010 de 2 de Setembro e no Decreto-lei 36-A/2011 de 9 de Março, foi criado um regime simplificado das normas e informações

contabilísticas a serem aplicadas exclusivamente às consideradas microentidades – o Regime da Normalização Contabilística para Microentidades (NCM).

Coexistem desta forma quatro níveis de normalização, uns facultativos outros de aplicação obrigatória:

Ilustração 2 – Os quatro níveis de normalização



Fonte: Elaboração própria

Quando o SNC for omissivo em alguma matéria, devem ser aplicadas supletivamente:

- as IAS adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002;
- as IAS e IFRS, emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (*Standing Interpretations Committee – SIC* e *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*).

3.3.2. NCRF-PE

O Decreto-Lei n.º 158/2009, introduziu também uma NCRF direccionada para as pequenas entidades, a NCRF-PE, no sentido de lhes proporcionar competitividade face às congéneres de outros países, ou seja, simplificar as obrigações fiscais das pequenas entidades. Esta norma não é mais que uma condensação e aglutinação de conceitos e princípios tratados nas vinte e oito NCRF, com exclusão de determinadas temáticas que nela não são abordadas, como por exemplo, a NCRF 2 – Demonstração dos fluxos de caixa.

Esta NCRF-PE tem como objectivo “*estabelecer os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das correspondentes NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às pequenas entidades tal como são definidas pelo Decreto-Lei que instituiu o SNC (...)*” e deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos sobre pequenas entidades, desde que não optem por aplicar o conjunto completo das NCRF, ou seja, a aplicação da NCRF-PE tem carácter voluntário, pelo que as entidades consideradas como pequenas entidades, têm opção de poderem aplicar as NCRF se assim o entenderem.

Desde logo importa referir que os requisitos para ser considerada pequena entidade previstos inicialmente no art. 9º do Decreto-Lei n.º 158/2009 foram alterados pela Lei n.º 20/2010 de 23 de Agosto, que alarga os limites então estabelecidos para:

- Total de balanço: € 1.500.000;
- Total de rendimentos: € 3.000.000;
- Nº trabalhadores: 50.

Todavia, não se encontram incluídas nas pequenas entidades, independentemente dos valores apresentados, as entidades que não pertençam a grupos económicos e que por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a Certificação Legal das Contas (CLC).

Quando a NCRF-PE for omissa em algum assunto, devem ser aplicadas supletivamente, por esta ordem:

- as NCRF e NI;
- as IAS adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002;
- as IAS e IFRS, emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).

3.3.3. Normalização Contabilística para Microentidades

A Lei n.º 35/2010 instituiu um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às designadas microentidades, porém como este regime não foi objecto de regulamentação até ao dia 18/10/2010 (prazo máximo previsto de 45 dias após a sua publicação) foi publicado o Decreto-lei n.º 36-A/2011 em sua substituição e

vem este implementar o agora chamado regime da Norma Contabilística para Microentidades, regulamentado efectivamente no Aviso n.º 6726-A/2011.

Este regime aplica-se às microentidades que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos seguintes limites:

- total do balanço de € 500 000;
- volume de negócios líquido de € 500 000; e,
- número médio de empregados durante o exercício de cinco.

Conforme é definido na lei, este *“novo regime contabilístico aplicável às microentidades recorre a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de aceitação generalizada em Portugal, tal como enunciados no SNC.”*

3.3.4. Dispensa de aplicação do SNC

Além das pequenas e microentidades, que têm a opção de utilização, o art. 10º do Decreto-Lei n.º 158/2009 dispensa a aplicação do SNC às pessoas singulares que exercem uma actividade cujo volume de negócios (média dos últimos 3 anos) seja igual ou inferior a €150.000.

3.4. Estrutura conceptual: do POC ao SNC

De acordo com Pessoa (1926)

“Toda a teoria deve ser feita para poder ser posta em prática, e toda a prática deve obedecer a uma teoria. Só os espíritos superficiais desligam a teoria da prática, não olhando a que a teoria não é senão uma teoria da prática, e a prática não é senão a prática de uma teoria. (...) Na vida superior a teoria e a prática completam-se. Foram feitas uma para a outra”.

O professor espanhol, José Tua Pereda, define a Estrutura Conceptual da Contabilidade (ECC) como *“uma interpretação da Teoria Geral da Contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira”*.¹

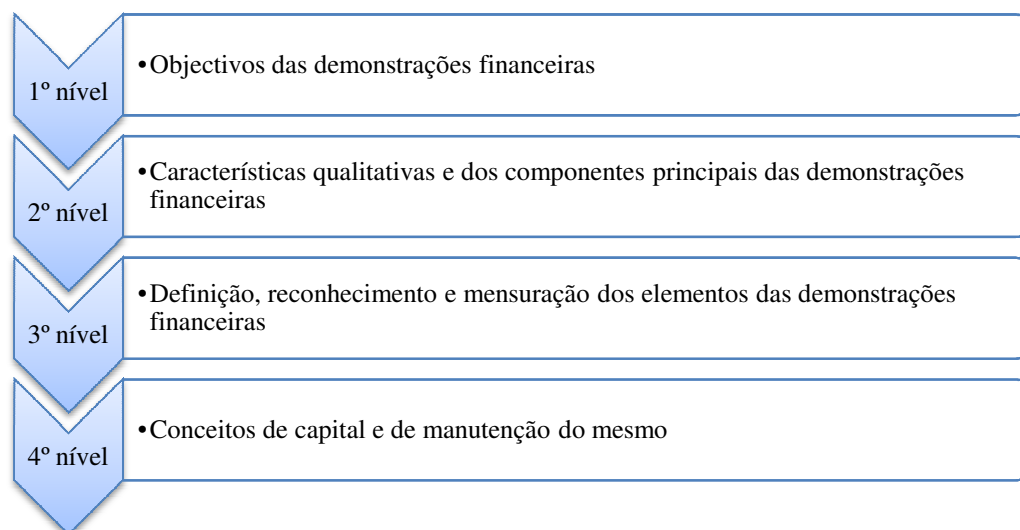
¹ Disponível em <http://www.otoc.pt/noticias_site/detalhes.php?id=339>, consultado a 28/08/2010.

Os primeiros esforços para estabelecer uma estrutura conceptual são atribuídos ao FASB com a publicação das *Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC)* n.º 1, 2, 3, e 5 expressamente dirigidas às empresas. Este organismo harmonizador americano define a estrutura conceptual como sendo um “*sistema de objetivos inter-relacionados e fundamentos que podem levar a normas consistentes*” (Grenha *et al.*, 2009).

Desde 1973, o FASB tem sido a organização designada no sector privado americano para o estabelecimento de normas de contabilidade financeira que regem a elaboração dos relatos financeiros por entidades não-governamentais. Essas normas são oficialmente reconhecidas como obrigatórias pela SEC e pelo Instituto Americano de Contabilistas Públicos Certificados. Estas normas são importantes para o funcionamento eficiente da economia, porque as decisões sobre a alocação de recursos assentam verdadeiramente na credível, concisa e compreensível informação financeira.²

A EC do IASB ou chamada *framework* incorpora quatro níveis:

Ilustração 3 – Níveis que compõem a *framework* do IASB



Fonte: *Conceptual framework* do IASB³

² Disponível em <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>>, consultado a 09/10/2010 (Tradução livre).

³ Disponível em <<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E29DA762-C0E1-40F8-BDD4-A0C6B5548B81/0/ Framework.pdf>>, consultado a 26/09/2010 (Tradução livre).

A EC do IASB estava prevista, de uma forma geral, através do POC e das Directrizes Contabilísticas, como foi clarificado pela Directriz Contabilística n.º 18 (DC18), sob o título «Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites», ou seja, a própria CNC reconheceu a necessidade de emitir uma DC da qual constasse uma perspectiva conceptual acerca da preparação e apresentação das demonstrações financeiras (Grenha *et al.*, 2009).

Com efeito, a DC18 esclarecia que os segundos e terceiros níveis estavam parcialmente previstos no POC (Capítulos 2 a 8) e descrevia o primeiro nível quanto aos objectivos das demonstrações financeiras e, relativamente ao terceiro nível, conceptualizava os princípios contabilísticos geralmente aceites.⁴

Todavia, ficou sempre por definir o quarto e último nível relativo aos conceitos de capital e de manutenção do mesmo. Refira-se, ainda, que na ECC (POC) faltavam outros elementos contidos na EC do IASB, como são os casos dos conceitos de activo, de passivo, de capital próprio, de proveitos e de custos.

Em suma, verificou-se que ao longo dos últimos anos assistimos de forma recorrente à crítica de que o sistema contabilístico baseado no POC não integrava uma estrutura conceptual completa, uma vez que este elemento basilar da contabilidade era de grande utilidade para os utentes da informação financeira.

Neste seguimento foi publicada a EC que integra o SNC, documento autónomo que tem por base a EC do IASB constante do Anexo 5 das “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002⁵”.

A EC não é uma NCRF, contudo, o parágrafo 3 *“estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades”*.

Assim como a *framework* do IASB esta EC compreende os mesmos níveis indicados na ilustração 4.

⁴ Disponível em <http://www.otoc.pt/noticias_site/detalhes.php?id=339>, consultado a 28/08/2010.

⁵ Publicada no Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro.

4. O SNC no sector público

4.1. Organização do sector público português

O n.º 2 do artigo 82.º da Constituição da República Portuguesa, define o Sector Público como sendo aquele que é *“constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”*.

A Administração Pública tem presente todo um conjunto de necessidades colectivas cuja satisfação é assumida como tarefa fundamental pela colectividade, através de serviços por esta organizados e mantidos. Assim, onde quer que exista e se manifeste com intensidade suficiente uma necessidade colectiva, aí surgirá um serviço destinado a satisfazê-la, em nome e no interesse da colectividade.

Segundo o professor Sousa Franco (1995) citado por Marques (2003) o sector público *“é o conjunto das actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da desconcentração por eficiência”*.

Ainda segundo o mesmo autor, o sector público divide-se em Sector Público Administrativo – SPA (Estado *lato sensu*) e Sector Empresarial do Estado – SEE (empresas públicas).

O SPA consiste na actividade económica própria do Estado e outras entidades públicas não lucrativas que desempenham uma actividade pública segundo critérios não empresariais. O SPA procura prestar o melhor serviço com os recursos disponíveis, o seu desempenho não pode ser objectivamente medido e está sujeito a um regime orçamental.

O SEE também denominado Sector Público Produtivo é responsável pela construção e gestão de infra-estruturas públicas fundamentais e pela prestação de serviços públicos essenciais, para além de um conjunto diversificado de outras funções de carácter instrumental, nos mais diversos sectores e domínios e constitui um importante instrumento de política económica e social. O SEE desenvolve actividades dominadas

exclusivamente por critérios económicos: produção de bens e serviços com o fim de gerar excedentes – “lucros” – dos proveitos sobre os custos.

Em relação aos recursos utilizados por ambos os sectores, por um lado os do SPA são provenientes de impostos e outras contribuições obrigatórias, sem contrapartida directa, por outro lado, os recursos do SEE provêm das vendas e prestações de serviços realizadas.

Ilustração 4 – Estrutura do Sector Público Português

Estado, sentido lato (Administração Pública)	Administração Central	<ul style="list-style-type: none"> – Serviços integrados – Serviços e fundos autónomos
	Administração Local	<ul style="list-style-type: none"> – Regiões Administrativas – Municípios – Freguesias
	Administração Regional	<ul style="list-style-type: none"> – Regiões autónomas
	Segurança Social	
Sector Empresarial do Estado	Administração Central	Empresas Públicas
	Administração Local	Empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas

Fonte: Sousa Franco (1995) citado por Marques (2003).

4.2. A contabilidade no sector público português

O sistema de contabilidade pública actual deve ser visto como um instrumento indispensável ao planeamento económico para o gestor público, a contabilidade pública tem por finalidade proporcionar oportunamente a informação financeira útil para a tomada de decisão dos governantes (Barbosa, 2009).

Conforme definido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro o novo objectivo da contabilidade pública deverá ser: *“a disponibilidade de informação contabilística (...) como absolutamente essencial para permitir, por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado”*.

E acrescenta que o principal objectivo do POCP é *“a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos — contabilidade orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”*.

Note-se que o surgimento do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), planos sectoriais e toda a legislação que fundamentou a reforma da administração pública, reforçaram o papel da contabilidade pública para a avaliação da gestão pública, tornando-a obrigatória, todavia, reconhece-se que esta obrigatoriedade não tem sido cumprida por muitas instituições públicas (Barbosa, 2009).

O SPA segue as regras da contabilidade pública (POCP) e a grande diferença entre o SPA e SEE reside no facto do SPA fornecer os bens e serviços, mas não os comercializar como acontece no SEE, visto que o sector empresarial visa a obtenção do lucro como forma de avaliação do desempenho da empresa, logo segue as regras da contabilidade do sector privado (POC/SNC).

No decorrer do processo de normalização contabilística em Portugal é aprovado em 2009 o SNC, conforme já referido anteriormente. Este sistema proporcionará a adaptação das características contabilísticas portuguesas e das especificidades do tecido empresarial português com as ISA, além de modernizar a terminologia utilizada, tornando os relatos financeiros de empresas portuguesas internacionalmente comparáveis.

Esta evolução natural ainda não se verifica no sector público administrativo, ou seja, espera-se que o POCP (criado à imagem e semelhança do POC) e demais planos sectoriais sejam devidamente desdobrados pelos órgãos reguladores públicos nacionais para que a contabilidade pública possa ter os seus planos contabilísticos convergidos com as normas NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (*IPSAS - International Public Sector Accounting Standards*) emitidas pelo IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board* comité pertencente ao IFAC (Barbosa, 2009).

Dos organismos reguladores do sector público destacam-se:

A nível nacional: a CNCAP – Comissão de Normalização da Administração Pública, criada pelo Decreto-Lei que aprova o POCP e que define a sua missão “*assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos sectoriais, de uma forma gradual de modo a garantir a necessária segurança física e eficácia*”.⁶

As atribuições definidas no n.º 68/98, de 20 de Março são as seguintes:

“a) Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), bem como a sua aplicação sectorial;

b) Promover os estudos necessários à adopção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e sectorial;

c) Elaborar os projectos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do POCP;

d) Pronunciar-se sobre a aprovação, adaptação e alteração dos planos sectoriais”.

A nível internacional: o IPSASB, organismo normalizador independente, da IFAC (órgão regulador internacional de contabilidade), emissor das NICSP, procura a melhoria da contabilidade governamental e tem vindo a desenvolver iniciativas que conduzem à elaboração destas normas e orientações na área da contabilidade pública internacional. Uma parte fundamental da estratégia do IPSASB é fazer convergir as NICSP com as IFRS emitidas pelo IASB. Para facilitar esta estratégia, o IPSASB desenvolveu orientações ou “*rules of the road*” para modificar as IFRS para aplicação pelas entidades do sector público. O IPSASB procura sempre assegurar que as suas tomadas de posição sejam consistentes e coerentes com as do IASB. (Araújo, 2005; Barbosa, 2009)⁷.

A apresentação das demonstrações financeiras encontra-se prevista no sector público na IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements* ou NICSP 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras, cujo objectivo consiste em recomendar o modo pelo qual

⁶ Disponível no sítio <<http://www.min-financas.pt/cncap/identificacao.htm>> consultado a 26/08/2010.

⁷ Disponível no sítio <<http://www.ifac.org/PublicSector/>>, consultado a 01/12/2010.

as demonstrações financeiras de propósito geral devem ser apresentadas (Barbosa, 2009).

PARTE II

A informação financeira

1. A necessidade de informação financeira

Inicialmente, a função da contabilidade era evidenciar o seu património enquanto responsável pelo cumprimento das suas obrigações (perspectiva passada e presente) e mostrar ao proprietário da entidade a sua situação face a terceiros. Neste sentido a informação financeira era estritamente legalista e centrava-se na divulgação de dados sobre bens, direitos e obrigações que constituíam garantias de terceiros, ou seja, este modelo não reflectia a realidade da entidade.

Ao longo dos tempos, impôs-se a criação de um novo conceito de informação financeira tendo por base o funcionamento das modernas economias de mercado de forma a permitir a interacção destas economias com a contabilidade. Neste seguimento a informação financeira produzida foi variando de acordo com as necessidades dos utilizadores da mesma, o que levantou sérias dificuldades em assegurar a sua neutralidade e imparcialidade uma vez que os interesses de uns utilizadores não eram os de outros.

No século passado a informação contabilística produzida pelas entidades, destinava-se exclusivamente aos seus proprietários, sendo que o controlo do património e gestão dos negócios passava pelo simples registo contabilístico dos movimentos. Esta informação não era divulgada a terceiros uma vez que a mesma tinha carácter privado. Porém, este conceito veio a alterar-se, deixando a informação de estar centrada nos utilizadores internos das organizações para estar centrada nos utilizadores externos às mesmas.

A informação contabilística é agora real, precisa, operativa e complexa, sendo uma das principais bases de suporte à tomada de decisões de gestão, permitindo gerir os seus recursos financeiros e a actividade económica, a nível micro e macroeconómico.

A redução das barreiras ao comércio mundial que se tem verificado e continuado a presenciar contribui de forma decisiva para o aumento das relações internacionais e consequentemente para o crescente desenvolvimento dos mercados de capitais, visto que as entidades pertencem a um mercado mais amplo com outras exigências informativas.

De acordo com Guerreiro (2006) *“como as empresas com maior grau de internacionalização comercial têm maior visibilidade no mercado internacional, o nível*

de divulgação deve ser mais elevado de modo a diminuir o risco de interpretações incorrectas por parte dos seus utilizadores”.

As demonstrações financeiras necessitam de uniformidade de critérios e valorimetria, para que a informação nelas contida seja compreendida e usada por todos os seus utilizadores da mesma forma e com os mesmos resultados, ou seja, a harmonização global permitirá desta forma uniformizar a elaboração de relato e torná-lo mais transparente e comparável, que ajudará na tomada de decisão.

Como corolário desta evolução natural e de acordo com o primeiro parágrafo da EC do novo sistema contabilístico, as demonstrações financeiras são *“preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas”* e *“(…) devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes”*.

2. Utilizadores da informação financeira

Sob o ponto de vista informativo uma entidade deverá ser entendida como o suporte de um conjunto de relações contratuais entre diversos indivíduos com interesses diferentes e por vezes contraditórios. Nesta conformidade, temos a informação financeira dirigida para um conjunto diversificado de utilizadores e, conseqüentemente, confrontada com a necessidade de satisfazer diferentes interesses.

Daqui se conclui que, estando a informação financeira ao serviço dos seus utentes ela é tanto mais útil quanto mais distantes estes se encontrem dos centros de decisão da empresa pelo que, as necessidades informativas variam não em função das características intrínsecas de cada grupo de utilizadores mas antes em função do tipo de relação que cada um deles mantém com a empresa e que para ela confluem.

É, neste seguimento, que se refere que as demonstrações financeiras são elaboradas para um grande número de utilizadores que têm, geralmente, objectivos diferentes. Todavia, a contabilidade assume-se com uma postura única – satisfazer as necessidades dos seus utilizadores – variando, somente, consoante os casos, o nível de prioridade que é atribuído a cada grupo de utilizador.

Para Guerreiro (2006) “(...) *quanto maior é a internacionalização comercial das empresas maior é a diversidade dos utilizadores da sua informação financeira*” e Coelho (2006) acrescenta que os “*utilizadores seleccionam a informação mais adequada às suas necessidades em função da sua relevância, da sua disponibilidade e da sua credibilidade*”.

Os utilizadores da informação financeira são definidos no parágrafo 9 da EC e neste ponto do trabalho serão analisados estes e outros utilizadores, e suas necessidades informativas.

✓ **Investidores**

De um modo geral, estes utentes estão preocupados com o risco inerente aos seus investimentos necessitando, por conseguinte, de informação que os ajude a decidir acerca da venda, compra ou detenção. Os accionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da entidade pagar dividendos. O interesse principal deste grupo de utilizadores centra-se na obtenção da máxima rentabilidade, ainda que nalguns casos se pretenda algo mais, pelo que a informação procurada deverá ir no sentido de lhes permitir utilizar ao máximo as técnicas de análise da rentabilidade. Como o resultado e o risco estão profundamente associados, a importância do conhecimento destas variáveis é significativa na medida em que delas dependerá a tomada de decisões nas melhores condições. Quer os investidores quer os financiadores necessitam fundamentar as suas recomendações ou decisões num profundo conhecimento do risco e do resultado.

✓ **Empregados**

Os trabalhadores enquanto entidades singulares, assim como as suas estruturas representativas (sindicatos, uniões ou outros), estão interessados em avaliar a viabilidade e expectativas futuras da entidade na medida em que delas depende a manutenção dos seus postos de trabalho, a probabilidade de uma promoção e bem assim a capacidade da empresa para proporcionar, no futuro, pensões de reforma e novas oportunidades de emprego.

O interesse principal deste grupo de utilizadores centra-se na evolução futura da empresa, pelo que a análise dos níveis de rentabilidade é, também, para este grupo de

utilizadores, a preocupação principal, porquanto será esta a determinante fundamental do seu nível de solvabilidade e sucesso futuro.

✓ **Mutantes**

A este grupo de utilizadores interessa, particularmente, avaliar os níveis de solvência da empresa porque será a partir destes que se determinará a sua capacidade para liquidar os seus compromissos financeiros nas datas previstas. Ou seja, exigem a informação que lhes permita desenvolver um diagnóstico acerca da solvabilidade da empresa, da sua estrutura actual e capacidade para responder aos actuais e potenciais compromissos decorrentes da sua política de financiamento.

✓ **Fornecedores e outros credores**

Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento e igualmente lhes importa determinar a capacidade da empresa para responder aos seus compromissos, para fixarem preços, prazos de pagamento e volume de crédito. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa entidade durante um período mais curto que os mutuantes a menos que estejam dependentes da continuação da entidade como um cliente importante.

Neste sentido e à semelhança dos trabalhadores e mutuantes, a informação que a estes interessa é o conhecimento acerca da posição “do devedor”, que lhes permita determinar se as quantias devidas serão ou não pagas nos respectivos vencimentos. Assim, quando a relação entre credores e empresa é de longo prazo a análise da rentabilidade é um bom indicador da capacidade de solvabilidade e das expectativas quanto à evolução do negócio.

✓ **Clientes**

A estes utentes interessa saber acerca da continuidade da empresa (viabilidade futura), em especial quando têm com ela uma relação de longo prazo ou quando dela dependem, de forma mais ou menos permanente, para o normal desenvolvimento das suas actividades.

✓ **Governo e seus departamentos**

O objectivo do Governo e os seus departamentos é o de poderem recolher a informação necessária, e nos moldes convenientes, à satisfação das orientações governamentais, como sejam o cálculo do imposto sobre o rendimento ou a determinação do cumprimento com o plano macroeconómico nacional. Em suma, requerem a informação que lhes permita estabelecer a regulamentação das actividades da empresa, a determinação das políticas de tributação, como base fundamental para o cálculo do rendimento nacional, assim como para fins estatísticos. Os interesses da Administração Pública e, em particular, da Administração Fiscal, são de tal forma particulares que exigem que as empresas preparem demonstrações financeiras específicas, em cuja elaboração se utilizam critérios de reconhecimento de gastos e rendimentos diferentes dos contemplados no sistema de normalização contabilística.

✓ **Público em geral**

As entidades afectam o público de diversos modos. Por exemplo, podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas actividades.

No seu sentido mais lato, as demonstrações financeiras proporcionam informação sobre as tendências e extensão das actividades da empresa pelo que interessam à colectividade em geral.

De um modo particular, o interesse do público na informação financeira pode assumir várias vertentes, ainda que todas elas se cruzem na perspectiva de continuidade da empresa, por exemplo, a informação financeira poderá ser útil aos concorrentes da empresa ao dar sinais que lhes permitam extrair os seus pontos fortes e as suas debilidades.

Também para os responsáveis pelo desenvolvimento das economias locais, a informação financeira interessa para aferirem sobre a continuidade da empresa dadas

as suas interferências ao nível da criação de emprego, desenvolvimento de negócios com empresas locais, quer a montante quer a jusante (fornecedores e clientes), interessando não só a situação actual mas também as suas perspectivas de desenvolvimento futuras.

E bem assim, a informação financeira publicada poderá ser relevante a outras organizações nomeadamente àquelas que visam a defesa do meio ambiente, que vêm funcionando como grupos de pressão no sentido de fazerem incluir nas demonstrações financeiras o impacto da empresa sobre o meio ambiente e ainda os investimentos por esta realizados com o objectivo de ver reduzidos tais efeitos.

O parágrafo 10 desta mesma EC realça o seguinte *“se bem que nem todas as necessidades de informação destes utentes possam ser supridas pelas demonstrações financeiras, há necessidades que são comuns a todos os utentes”*.

Embora não tenha sido supra mencionado como interessado pela informação financeira pelo facto de se encontrar numa posição privilegiada, a EC realça, no parágrafo 11, a responsabilidade primordial do órgão de gestão na preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras, continuando a existir a figura de preparador destes documentos e conhecedor do modelo contabilístico.

A grande diferença entre os utentes referenciados acima e o órgão de gestão reside no facto deste último ter acesso a informação adicional de gestão e financeira que o ajuda a assumir as suas responsabilidades de planeamento, de tomada de decisões e controlo. Como é óbvio o relato de tal informação não se enquadra no âmbito da EC, contudo, no seu parágrafo 11 *“(…) as demonstrações financeiras publicadas são baseadas na informação usada pelo órgão de gestão acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira”*.

Assim, o objectivo primário das demonstrações financeiras é o de *“(…) proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas”*. Todavia, estas demonstrações financeiras apesar de serem preparadas tendo em conta as necessidades comuns dos utentes, por vezes não

proporcionam toda a informação necessária para as suas tomadas de decisões económicas, uma vez que reflectem relatos financeiros de acontecimentos passados.

3. Características

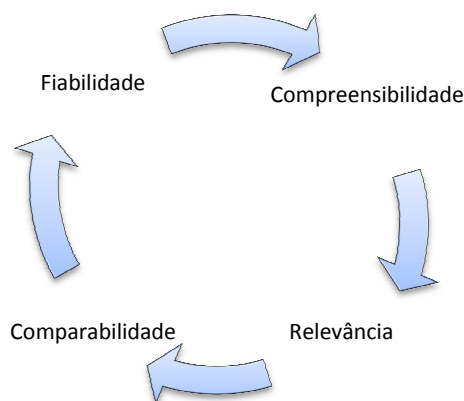
A definição das características qualitativas da informação financeira constitui uma das etapas da elaboração de uma EC e são apontadas por alguns autores como um dos seus elementos mais importantes.

Uma vez definidos os objectivos que a informação financeira deve perseguir e que derivarão, naturalmente, do cenário ou contexto económico em que o processo se insere, o passo seguinte será o de definir as características qualitativas que a informação deve observar de forma a ver cumprido o seu objectivo, que será sempre o de satisfazer as necessidades dos seus utilizadores e, conseqüentemente, garantir a eficácia na sua utilização.

Em boa verdade, a contabilidade jamais se deverá afastar da ideia de que, para o escrupuloso cumprimento do seu objectivo, deverá preparar e divulgar informação financeira fidedigna, ou seja, aquilo que se espera é que meça com rigor, divulgue com oportunidade e relate com integralidade.

No cumprimento das funções inerentes à actividade contabilística, não podem ser esquecidos os atributos que tornam a informação financeira útil para os utentes, ou seja, as características qualitativas das demonstrações financeiras.

Ilustração 5 – Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras



Fonte: Aviso nº 15652/2009

Neste ponto será analisada a importância que cada uma das características tem no modelo contabilístico que tem por base o paradigma da utilidade e a interligação de cada uma delas com o objectivo de tomada de decisões.

3.1. Compreensibilidade (§ 25 da EC)

As demonstrações financeiras têm que ser rapidamente compreensíveis para quem as utiliza. Por isso, esta característica é uma qualidade essencial da informação financeira.

A EC no parágrafo 25 assume os seguintes pressupostos: que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas da contabilidade; e, que tenham vontade de estudar a informação com razoável diligência.

Pese embora certas informações apresentarem uma matéria mais complexa mas relevante para a tomada de decisões, a mesma não deve ser excluída tendo como fundamento a incompreensibilidade de certos utilizadores.

3.2. Relevância (§ 26 a 28 da EC)

A informação é materialmente relevante (materialidade) se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utilizadores, através da análise das demonstrações financeiras, ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados e presentes (função confirmatória) ou futuros (função preditiva).

Os aspectos preditivos e confirmatórios encontram-se inter-relacionados, ou seja, dever-se-á tirar vantagem das oportunidades e ter capacidade de reagir a situações adversas.

A relevância da informação é influenciada pela natureza, pela materialidade e pela oportunidade dos factos patrimoniais relatados.

A informação é oportuna quando a sua disponibilidade é compatível com as necessidades dos utentes em utilizarem-na no processo de tomada das suas decisões. Se a informação perde oportunidade deixa de ser relevante para a tomada de decisões, por inutilidade do seu conhecimento.

Pode-se concluir que, tendo por base que o conceito de materialidade fornece uma medida para avaliar a relevância, se uma informação é material então essa mesma informação também é relevante. Porém a materialidade não constitui uma característica

qualitativa básica da informação financeira, uma vez que podem existir informações que apesar de não serem materiais são na sua essência relevantes. Para Grenha, *et al.* (2009) a materialidade pode ser entendida “*como o limiar a partir do qual as demais características da informação financeira assumem verdadeira importância*”.

3.3. Fiabilidade (§ 31 a 38 da EC)

Para que a informação financeira seja útil para os utentes, também deve ser fiável, ou seja, deve dar confiança aos utilizadores dessa informação e não deve conter erros materiais.

Esta característica qualitativa apresenta os seguintes atributos:

- Representação Fidedigna: a informação financeira deve representar de uma forma fiel as transações e outros acontecimentos que pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente;
- Substância sobre a Forma: a substância deve sobrepor-se à forma, isto é, a informação deve ser contabilizada e apresentada de acordo com a realidade económica e não meramente com a sua forma legal;
- Neutralidade: a informação financeira tem de estar livre de preconceitos, isto é, deve ser neutra de forma a não influenciar a tomada de decisões;
- Prudência: os preparadores da informação financeira têm de ser prudentes perante as inúmeras situações de incerteza que rodeiam muitos dos acontecimentos e circunstâncias;
- Plenitude: a informação contida nas demonstrações financeiras deve ser plena, ou seja, deve ser completa dentro das fronteiras da materialidade e do custo.

3.4. Comparabilidade (§ 39 a 42 da EC)

Face à actual conjuntura económica, em que a informação financeira desempenha uma posição preponderante na divulgação de informação aos utentes, esta característica qualitativa torna-se fulcral. Deve existir sempre a possibilidade de comparar a informação através do tempo e do espaço a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho.

A informação disponibilizada deve igualmente permitir que os utilizadores sejam capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliarem de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira.

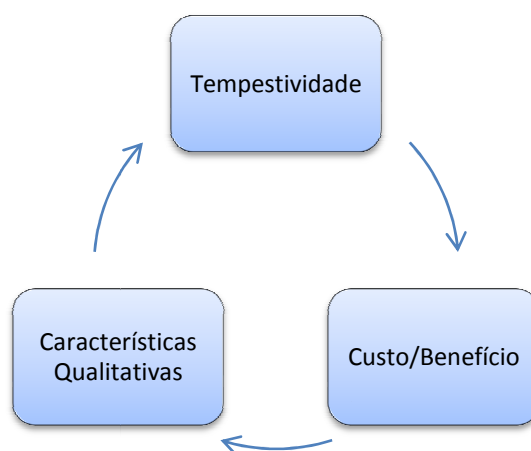
À característica da comparabilidade associa-se o conceito de consistência visto que os utentes devem ser informados caso não se possa assegurar uma forma de contabilização concordante, e bem assim de quaisquer alterações nas políticas contabilísticas usadas e dos efeitos de tais alterações.

De notar que a necessidade de comparabilidade não deve confundir-se com a mera uniformidade, não devendo ser permitido que se torne um impedimento à introdução de políticas contabilísticas melhoradas. A consistência não deve ser seguida se a política contabilística adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade. Sempre que uma política não seja a mais correcta ou adaptada a determinada situação, é aconselhável alterá-la. Essa mudança deve ser divulgada e mensurada no anexo.

4. Constrangimentos

As características qualitativas supra referidas são os atributos fundamentais que se devem respeitar no acto da elaboração da informação financeira. Contudo, as características qualitativas da relevância e da fiabilidade apresentam algumas limitações.

Ilustração 6 – Restrições à relevância e fiabilidade da informação



Fonte: Aviso nº 15652/2009

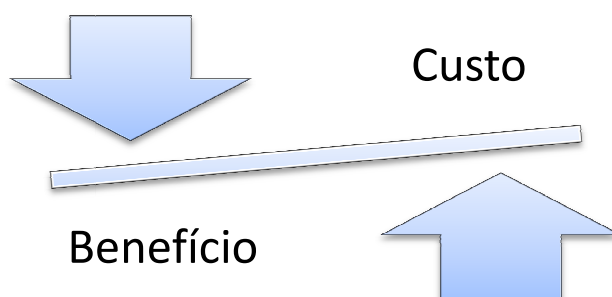
- Tempestividade: não deve haver demora na informação para que haja relevância. Só poderá haver tempestividade no relato se isso vier a ser útil à oportunidade da informação. É importante neste caso balancear entre fornecer uma informação a tempo e ter a garantia de que essa informação é relevante.

Por um lado, se optarmos pela primeira corremos o risco da informação não ser fiável ou relevante e por outro, se optarmos pela segunda já conseguimos garantir a sua fiabilidade ou relevância mas pode-se perder a oportunidade dessa informação ser utilizada na tomada de decisão.

Para se conseguir a balanceamento entre relevância e fiabilidade, a consideração dominante é o de como melhor satisfazer as necessidades dos utentes nas tomadas de decisões económicas.

- Ponderação entre benefício e custo: em qualquer tomada de decisão é importante fazer uma análise custo/benefício, ou seja, os custos relacionados com a obtenção de informação devem ser inferiores aos benefícios que daí advierem. Quer os preparadores quer os utentes da informação financeira devem estar cientes desta limitação uma vez que não é fácil fazer uma avaliação custo/benefício, pois nem sempre os custos incidem sobre os utentes que gozam dos benefícios, e vice-versa.

Ilustração 7 – Ponderação entre custo/benefício



Fonte: Elaboração Própria

- Balanceamento entre as características qualitativas: a ponderação entre características qualitativas torna-se muitas vezes necessária. O ideal é conseguir-se um balanceamento apropriado entre todas as características a fim de ir ao encontro dos objectivos das demonstrações financeiras.

Por vezes é necessário dar mais importância a uma característica para se atingir determinados objectivos, porém a importância relativa das características em casos diferentes é uma questão de juízo de valor profissional.

Em suma, de nada serve uma informação que é prestada fora de tempo sendo a mesma útil para o utente, também não importa obter informação excessivamente dispendiosa e cuja utilidade é diminuta para o utente, por vezes não é possível satisfazer completamente todas as características da informação financeira. Nesse sentido, o que se exige é a maximização da função integradora de todas elas.

PARTE III

Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

1. As Bases para Apresentação das Demonstrações Financeiras

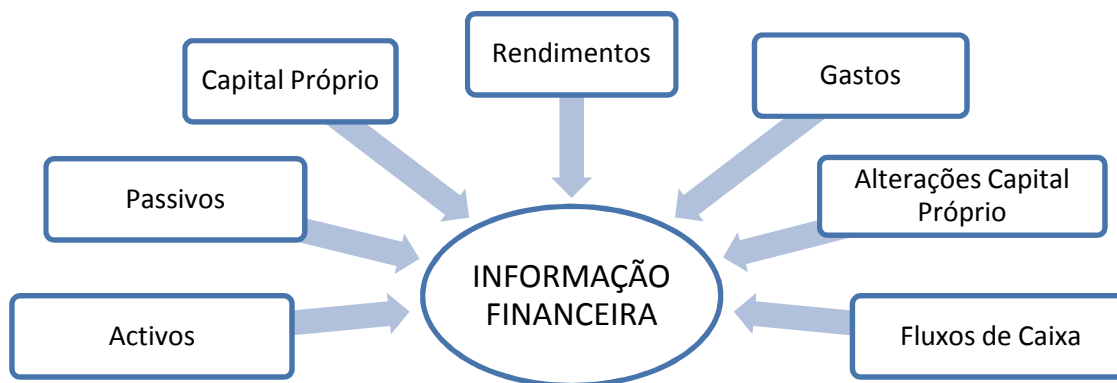
Nas BADF são enunciadas as regras sobre o que as constitui e os princípios essenciais a que deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Conforme está definido no ponto 2.1.3. do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009

“(...) o objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução, por parte do órgão de gestão, dos recursos a ele confiados”.

Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

Ilustração 8 – Elementos que compõem a informação financeira



Fonte: Ponto 2.1.3 do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009.

Esta informação, juntamente com outra incluída nas notas do anexo, ajuda os utentes das demonstrações financeiras a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a sua tempestividade e certeza.

Neste contexto importa referir que, uma vez que a informação que é exigida à face de cada demonstração financeira não corresponde necessariamente a “contas” elencadas no Código de Contas do SNC, a sua construção não é efectuada de forma directa via

transposição de um balancete. Na terminologia SNC as informações contidas nas demonstrações financeiras vêm em “linhas” cujo valor corresponde ao saldo ou a uma combinação de saldos de uma ou mais “conta” ou “subconta”.

No POC, as demonstrações financeiras estavam previstas no capítulo 2 – considerações técnicas, actualmente no SNC o conjunto completo de demonstrações financeiras encontra-se previsto em vários pontos da legislação portuguesa⁸.

A principal diferença em relação ao POC é a introdução da nova demonstração financeira obrigatória prevista no SNC: a Demonstração das Alterações no Capital Próprio.

Ilustração 9 – Demonstrações financeiras: POC e SNC

POC	SNC
Balanço	Balanço
Demonstração dos resultados: - Por naturezas - Por funções	Demonstração dos resultados: - Por naturezas - Por funções (opção)
--	Demonstração das alterações no capital próprio
Demonstração dos fluxos de caixa	Demonstração dos fluxos de caixa
Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados	Anexo

Fonte: Elaboração própria

O art. 11º do Decreto-Lei n.º 158/2009 define claramente quais são as demonstrações financeiras obrigatórias. A Demonstração dos Resultados por Naturezas assume um carácter obrigatório, contudo, pode ser apresentada adicionalmente a Demonstração dos Resultados por Funções.

Em relação às pequenas entidades, estas estão dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo também apresentar os modelos reduzidos previstos na Portaria n.º 986/2009.

Assim sendo, as demonstrações financeiras obrigatórias para as pequenas entidades são:

- ✓ Balanço;
- ✓ Demonstração dos resultados por naturezas;

⁸ Ponto 2.1.4. do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, Parágrafo 8 do Aviso n.º 15652/2009 – Estrutura Conceptual e Art. 11º do Decreto-Lei n.º 158/2009.

- ✓ Demonstração dos resultados por funções (opção); e,
- ✓ Anexo.

No que respeita à simplificação trazida pelo regime da normalização contabilística para microentidades, as entidades que optem pela sua aplicação, estão, à semelhança das pequenas entidades, dispensadas da obrigação de apresentar quer a demonstração de fluxos de caixa, quer a demonstração de alterações no capital próprio. O anexo é substituído pelo anexo para microentidades, cujas divulgações são estabelecidas em termos menos exigentes comparativamente às divulgações exigidas, no âmbito do SNC, para as pequenas entidades.

Conforme estabelece o art. 4º do Decreto-lei n.º 36-A/2011 as demonstrações financeiras obrigatórias para microentidades são:

- ✓ Balanço;
- ✓ Demonstração dos resultados por naturezas; e,
- ✓ Anexo para microentidades.

Conforme o ponto 2.1.5. do anexo do Decreto-Lei n.º 158/2009 é acrescentado que “(...) *as demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente:*

- ✓ *a posição financeira;*
- ✓ *o desempenho financeiro; e,*
- ✓ *os fluxos de caixa.”*

Já no anterior modelo nacional de normalização contabilística se impunha que as demonstrações financeiras deveriam apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa. Este novo modelo decidiu manter essa imposição, conforme vem explícito no ponto 2.1.6 do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009

“na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as NCRF aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

- a) *Seleccione e adopte políticas contabilísticas de acordo com a NCRF aplicável;*
- b) *Apresente a informação, incluindo as políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione a disponibilização de informação relevante, fiável, comparável e compreensível;*
- c) *Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas NCRF possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.”*

As demonstrações financeiras devem obedecer aos seguintes princípios⁹:

Ilustração 10 – Princípios na elaboração das demonstrações financeiras

Continuidade	<ul style="list-style-type: none"> O órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir, encarando-a como uma entidade em continuidade.
Regime do acréscimo	<ul style="list-style-type: none"> Uma entidade deve utilizar o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica, excepto para informação de fluxos de caixa.
Consistência de apresentação	<ul style="list-style-type: none"> Ao efectuar alterações na apresentação, uma entidade deve reclassificar a sua informação comparativa.
Materialidade e agregação	<ul style="list-style-type: none"> Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens.
Compensação	<ul style="list-style-type: none"> Os activos e passivos e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados, excepto quando tal for exigido ou permitido por uma NCRF.
Informação comparativa	<ul style="list-style-type: none"> Quando a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que tal seja impraticável.

Fonte: Ponto 2.2 a 2.7 do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009.

2. Os modelos de demonstrações financeiras

Os modelos de demonstrações financeiras encontram-se elencados nos anexos na Portaria n.º 986/2009. Relativamente às pequenas entidades, os modelos reduzidos também estão previstos nesta mesma portaria.

A NCRF 1 tem como objectivo prescrever as bases quanto à estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras, todavia a demonstração dos fluxos de caixa é desenvolvida na NCRF 2.

⁹ Pontos 2.2 a 2.7 do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009.

As demonstrações financeiras são constituídas por diferentes mapas que resumem e agregam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A expressão “conjunto completo” conjectura que as demonstrações financeiras não devem ser analisadas e interpretadas individualmente mas sim no seu todo, com o objectivo de se obter uma leitura mais ampla e completa do relato financeiro da entidade, funcionando assim como suporte da tomada de decisões pelos *stakeholders* das demonstrações financeiras.

2.1. Balanço

O balanço é usualmente definido como um quadro patrimonial que evidencia informação referente a uma determinada data demonstrando os recursos que uma entidade utiliza e as fontes de financiamento (própria ou alheia) que lhe permite usufruir desses recursos. Esta demonstração disponibiliza informação que permite ao utente avaliar a liquidez e a solvabilidade de uma entidade.

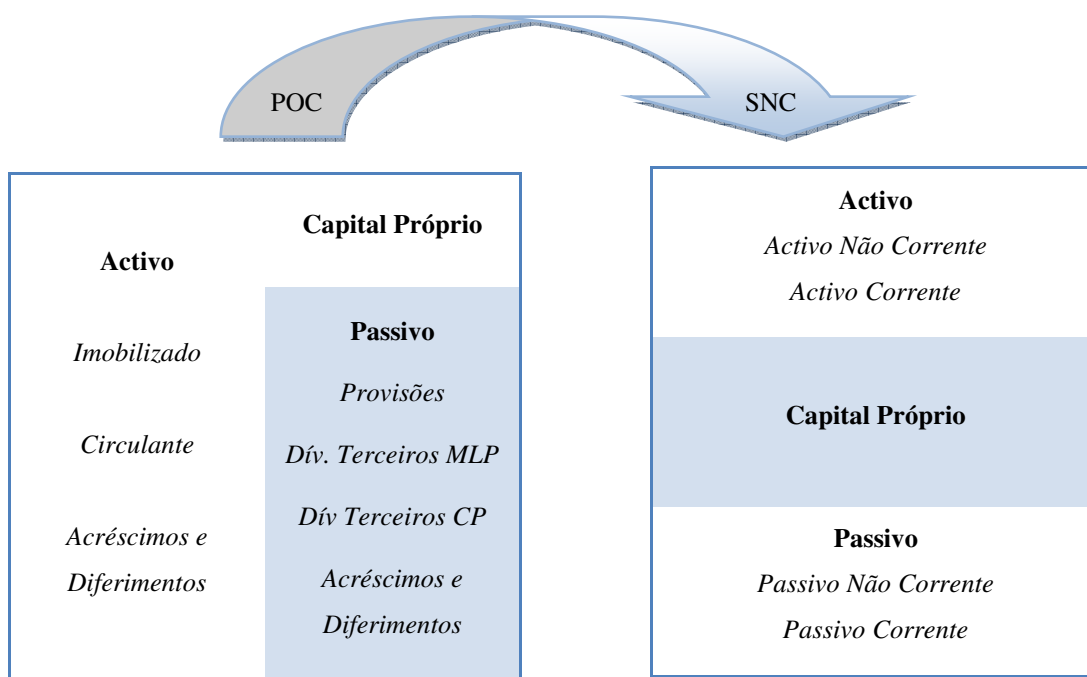
No POC a noção de activo estava relacionada com o conceito de património, o que implicava que para ser considerado como tal tinha de ser propriedade da empresa, agora no SNC um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que para a mesma fluam benefícios económicos futuros (§ 49 da EC).

No SNC, em relação a esta demonstração financeira, destacam-se as seguintes mudanças e situações que permaneceram idênticas:

- ✓ Alteração da estrutura horizontal para a vertical, ou seja, o Capital Próprio e Passivo deixam de estar à direita do Activo passando para baixo deste;
- ✓ Alteração das designações das contas de acordo com a nova terminologia;
- ✓ Mantêm-se as regras de seriação:
 - Activo: a estrutura económica do menos para o mais líquido (grau crescente de liquidez);
 - Passivo: a estrutura financeira do menos para o mais exigível (grau crescente de exigibilidade);
 - Capital Próprio: estrutura de acordo com a sua “formação histórica”;
- ✓ Mantêm-se a referência comparativa de dois períodos consecutivos;

- ✓ A subdivisão dos activos e passivos em curto prazo e médio e longo prazo passam a ser considerados como activos e passivos correntes e não correntes (§ 10 a 24 da NCRF 1);
- ✓ As quantias do activo são apresentadas em termos líquidos em vez de serem os valores brutos deduzidos das amortizações e provisões;
- ✓ É introduzida uma nova coluna de “NOTAS” com vista à remissão para os desenvolvimentos do anexo (§ 29 a 31 da NCRF 1), sendo que a informação a divulgar mais especificada e numerosa (referenciação cruzada entre a face do balanço e as notas do anexo);
- ✓ É assumido um formato único, que servirá de modelo para o relato financeiro quer para as contas individuais, quer para as contas consolidadas;
- ✓ Há a inclusão de uma nova rubrica a incluir relativa aos interesses minoritários, nos casos em que a entidade elabore contas consolidadas;
- ✓ Este novo modelo apresenta um conteúdo mínimo, podendo ser adicionadas linhas em função dos conceitos de materialidade e de agregação. Contrariamente, também se podem remover as linhas que não apresentem valores, de forma a beneficiar a leitura aos utentes das demonstrações financeiras e optimização do espaço (§ 26 a 28 da NCRF 1).

Ilustração 11 – Nova Estrutura do Balanço



Fonte: Elaboração Própria

Ilustração 12 – Balanço (Activo)

Entidade:
 BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM XX DE YYYYYY DE 200N UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras – método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras – outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Activos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			

Fonte: Portaria n.º 986/2009.

Ilustração 13 – Balanço(Capital Próprio e Passivo)

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Accções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Passivos não correntes detidos para venda			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

Fonte: Portaria n.º 986/2009.

Segundo Guimarães (2008), acrescenta realçar que o IASB e o FASB estão a trabalhar em conjunto numa nova revisão da IAS 1 preconizando a alteração da designação de “Balanço” para “Demonstração da Posição Financeira”.

Todavia, vários autores discordam desta nova designação, nomeadamente, Rogério F. Ferreira que afirma

*“os termos balanço e património são de rico conteúdo. Daí lamentar-se a intenção de deixar de usar tais expressões. Quem isso o pretende pensa em consagrar opções espelhadas nas normas internacionais de contabilidade que o IASB elaborou e que foram ou vêm sendo aceites na União Europeia. (...) É, uma nova designação que nada revela feliz para explicitação do muito que já se envolvera nos sentidos da expressão tradicional – balanço”.*¹⁰

2.2. Demonstração dos resultados

A demonstração dos resultados é, inegavelmente, um importante elemento de análise económica de uma entidade, expõe o seu desempenho ao longo do período de relato, evidenciando as componentes positivas e negativas do resultado líquido do período.

Como o próprio nome assim o indica esta demonstração tem por função explicar a rubrica “Resultado Líquido do Período” constante no Capital Próprio da entidade.

Em relação a este importante elemento, o SNC manteve intactas algumas situações e veio introduzir determinadas novidades:

- ✓ Alteração terminológica e conceptual;
- ✓ Desagregação de rendimentos e gastos e consequente desaparecimento das linhas que apresentavam o total dos custos e proveitos;
- ✓ Mantêm-se a referência comparativa de dois períodos consecutivos;
- ✓ O novo modelo excluiu as colunas relativas ao código das contas e introduz uma nova coluna de “NOTAS” com vista à remissão para os desenvolvimentos do anexo (§ 37 e 38 da NCRF 1);
- ✓ É assumido um formato único, que servirá de modelo para o relato financeiro quer para as contas individuais, quer para as contas consolidadas;
- ✓ Este modelo apresenta um conteúdo mínimo, podendo ser adicionadas rubricas em função dos conceitos de materialidade e de agregação. As linhas que não

¹⁰ Disponível no sítio <http://www.infocontab.com.pt/download/revInfocontab/2006/14/Balanco_Patrimonio.pdf>, consultado a 09/10/2010.

apresentem valores podem ser removidas, beneficiando-se a leitura e optimização do espaço. (§ 34 da NCRF 1);

- ✓ A nova demonstração exclui os resultados extraordinários e altera o conceito de resultados operacionais, disponibilizando os seguintes resultados, enumerados pela ordem que aparecem no modelo:
 - Resultados antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos – (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* – EBITDA);
 - Resultado operacional, antes de gastos de financiamento e impostos – (*Earnings Before Interest and Taxes* – EBIT);
 - Resultado antes de impostos;
 - Resultado líquido do período.

Ilustração 14 – Demonstração dos resultados por naturezas

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

Fonte: Portaria n.º 986/2009.

Ilustração 15 – Demonstração dos resultados por funções

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

Fonte: Portaria n.º 986/2009.

2.3. Demonstração das Alterações no Capital Próprio

Esta nova demonstração consiste numa matriz de dupla entrada que permite, por isso, uma dupla leitura em linha (especificações dos movimentos) e em coluna (rubricas que incorporam o capital próprio), pretendendo-se reforçar o relato financeiro subjacente às variações do capital próprio entre dois períodos contabilísticos, ou seja, explicar as alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço que reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período.

Segundo Grenha, C. *et al.* (2009), as variações no capital próprio podem ter três origens possíveis:

- ✓ as que resultam das transacções com detentores de Capital Próprio, na sua figura e capacidade de detentores;
- ✓ o resultado líquido que representa a diferença entre rendimentos e gastos em cada período, ou seja, a gerada pelas actividades da entidade; e,
- ✓ todas as alterações que são geradas pelas actividades da entidade mas que não transitam pela Demonstração dos Resultados.

Esta demonstração financeira introduz um novo conceito de resultado integral “(...) *que resulta da agregação directa do resultado líquido do período com todas as variações ocorridas em capitais próprios não directamente relacionadas com os detentores de capital, agindo enquanto tal*” (§ 41 da NCRF 1).

À semelhança dos outros modelos, as linhas que não apresentem valores podem ser removidas, beneficiando-se a leitura e optimização do espaço.

A informação veiculada por esta demonstração financeira encontrava-se de certo modo integrada nos pontos 35 a 40 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ABDR), todavia a forma como esta informação se encontra agora sistematizada e evidenciada constitui uma melhoria na informação prestada.

Ilustração 16 – Demonstração das alterações no capital próprio

Entidade:
 DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO NO PERÍODO N-1

DESCRIÇÃO	Notas	Capital Pró			
		Capital realizado	Acções (quotas) próprias	Outros instrumentos de capital próprio	Prémios de emissão
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1				
ALTERAÇÕES NO PERÍODO					
Primeira adopção de novo referencial contabilístico					
Alterações de políticas contabilísticas					
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras					
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis					
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações					
Ajustamentos por impostos diferidos					
Outras alterações reconhecidas no capital próprio					
	2				
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	3				
RESULTADO INTEGRAL	4=2+3				
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO					
Realizações de capital					
Realizações de prémios de emissão					
Distribuições					
Entradas para cobertura de perdas					
Outras operações					
	5				
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	6=1+2+3+5				

Fonte: Portaria n.º 986/2009.

2.4. Demonstração de Fluxos de Caixa

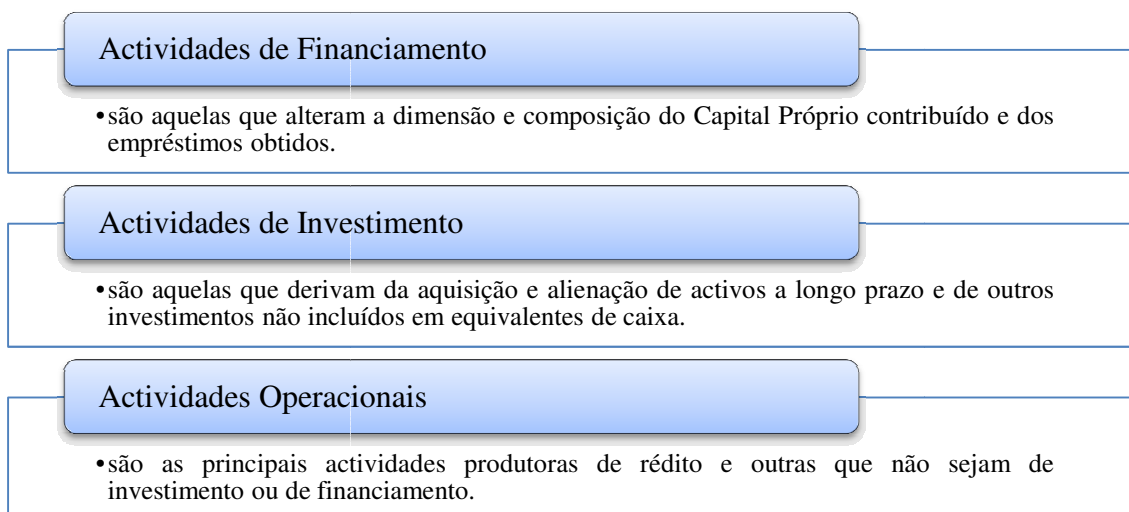
Esta demonstração financeira vem regulada na NCRF 2 – Demonstração de Fluxos de Caixa e tem por objectivo “(...) *exigir informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma entidade por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento*” (§ 1 da NCRF 2).

A Demonstração de Fluxos de Caixa é parte integrante das demonstrações financeiras, sendo mesmo considerada por alguns a parte de maior importância, uma vez que:

- ✓ Permite a comparabilidade entre empresas;
- ✓ Está imune à contabilidade criativa;
- ✓ Permite avaliar a capacidade da empresa continuar em actividade.

Este modelo classifica os fluxos de caixa por actividades proporcionando informação que permite aos utentes determinar o impacto dessas actividades na posição financeira da entidade e nas quantias de caixa e seus equivalentes. Esta informação pode ser também usada para avaliar as relações entre estas actividades.

Ilustração 17 – Classificação das actividades (fluxos de caixa)



Fonte: Aviso n.º 15.655/2009 (§ 2 a 6 da NCRF 2).

A grande alteração introduzida pelo SNC, relativamente a este modelo, é a obrigação de apresentar os fluxos de caixa provenientes de actividades operacionais pelo método directo. No anterior plano contabilístico era possível relatar o fluxo das actividades operacionais pelo método directo ou indirecto.

Ilustração 18 – Demonstração de fluxos de caixa

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerada pelas operações		+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Activos fixos tangíveis		-	-
Activos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros activos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros activos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+/-	+/-
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)		+/-	+/-
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período	
Caixa e seus equivalentes no fim do período	

Fonte: Portaria n.º 986/2009.

2.5. Anexo

Já no antigo normativo contabilístico esta peça tinha uma relevância ímpar no quadro geral do relato financeiro, visto que o ABDR, a par do relatório de gestão, deveria constituir-se um passo prévio à interpretação das demais demonstrações financeiras, na medida em que a informação nele vertida se presume ser capaz de dotar os diferentes utilizadores de uma capacidade adicional para o exercício do processo de tomada de decisão.

Pires (2010) refere que

“(...) num mundo onde a volatilidade é a característica sobressaliente de toda a actividade económica e onde as operações são em número crescente, quer de quantidade quer de complexidade, a necessidade de informar é grande e indiscutível, pelo que inquestionável será também a relevância do ABDR, de

quem se vem fazendo depender, em grande medida, a qualidade da informação financeira no seu todo”.

Após uma breve análise às diferentes NCRF que integram o SNC conclui-se que este sistema passa a dar uma maior importância ao relato financeiro. É não só a própria designação da norma que integra a palavra “relato” como na sua própria estrutura faz parte um capítulo dedicado a “divulgações”, ou seja, as atenções deixam de estar fundamentalmente centradas no processo de registo, consubstanciado na aplicação de técnicas e regras de movimentação das contas, para se focar, preferencialmente, no processo de relato.

Pode-se assim dizer que da nova filosofia emergente do SNC, sobressaem as seguintes características fundamentais:

- Maior preponderância dos conceitos, em detrimento da técnica;
- Mais assente em princípios e não tanto em regras de movimentação; e,
- Um maior peso relativo de informação de natureza descritiva e qualitativa, em obediência ao previsto no capítulo de “divulgações” das NCRF.

Daqui se realça a importância que é dada ao relato e que o novo sistema contabilístico vem materializar através do anexo. Assim, e não obstante o facto do novo anexo apresentar um menor número de notas que o ADBR, a verdade é que da avaliação do capítulo “divulgações” das diferentes NCRF resulta um documento mais extenso, de maior nível de detalhe e com maior grau de exigência.

A nova estrutura do anexo constante do anexo 6 à Portaria n.º 986/2009 evidencia as seguintes características genéricas:

- Mantém a sua função complementar e adicional ao balanço, demonstração dos resultados e demonstração dos fluxos de caixa;
- Porém, e contrariamente ao que vinha acontecendo, surge como um formulário flexível e suficientemente aberto para acolher a compilação das divulgações exigidas pelas vinte e oito normas que integram o SNC. Ou seja, em contraponto com o então determinado, e com base no qual cada entidade deveria respeitar o número de notas assim como o conteúdo que lhe estava

associado, inclusivamente a referência à expressão “não aplicável”, com esta nova estrutura é dada a possibilidade de cada entidade criar a sua própria estrutura do anexo porquanto apenas se determina os conteúdos para as notas 1 a 4 onde deverá constar:

1. A identificação da entidade ou do grupo e sua empresa-mãe quando seja o caso;
2. O referencial normativo aplicável¹¹, tipificando e justificando as derrogações efectuadas se for esse o caso;
3. Uma identificação e explicação das políticas contabilísticas adoptadas, em particular no que respeita à mensuração dos principais agregados do balanço e demonstração dos resultados. Neste particular, impõe-se uma descrição adicional acerca do modelo utilizado e pressupostos subjacentes, fundamentalmente para os casos em que a mensuração assente no justo valor;
4. Os fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento, assim como um comentário acerca dos saldos de caixa e seus equivalentes, quando significativos, em particular acerca daqueles que não estejam disponíveis para uso.

Apesar da Portaria n.º 986/2009 apresentar os modelos obrigatórios do anexo, a este pode ser acrescentada qualquer outra divulgação que se entenda necessária para melhoria da informação a prestar aos utentes das demonstrações financeiras.

Em suma, segundo o parágrafo 43 da NCRF 1, o anexo deve:

- Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- Divulgar a informação exigida pelas NCRF que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração de fluxos de caixa;
- Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital

¹¹ Normativos constantes dos art. 4º (normas internacionais de contabilidade) e art. 5º (sector financeiro) do Decreto-Lei n.º 158/2009.

próprio ou na demonstração de fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

3. A NCRF 1

A NCRF 1 tem como fonte inspiradora a IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras, apesar de alguns parágrafos contidos na norma internacional não se encontrarem compreendidos na norma portuguesa, mas sim na legislação conexas ao novo sistema contabilístico.

3.1. Objectivo e âmbito

A NCRF 1 tem como finalidade prescrever as bases quanto à estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras obrigatórias no SNC.

Os parágrafos “Âmbito”, “Definições” e “Considerações gerais” contemplados na IAS 1 não se encontram previstos na NCRF 1 uma vez que estão vertidos nas BADF (§ 2 do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009).

A norma deve ser aplicada a todas as demonstrações financeiras de finalidades gerais preparadas e apresentadas de acordo com as NCRF, ou seja, a todas as demonstrações financeiras que não sejam para um fim específico, como por exemplo, a preparação de um balanço de acordo com rubricas pré-definidas por determinado organismo oficial.

3.2. Considerações gerais

O termo “divulgação” é utilizado num sentido lato – a norma exige determinadas divulgações na face do balanço, na demonstração dos resultados e na demonstração das alterações do capital próprio e exige ainda a divulgação de outras linhas de itens ou na face dessas demonstrações financeiras ou no anexo. As divulgações são também exigidas por outras NCRF.

3.3. Identificação das demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras devem ser claramente identificadas e distinguidas de outra informação no mesmo documento publicado para que os utentes tenham a percepção de que apenas aquelas são apresentadas de acordo com as NCRF.

Ilustração 19 – Informação obrigatória das demonstrações financeiras



Informação Obrigatória das Demonstrações Financeiras

- Nome da entidade que relata ou outros meios de identificação
- Contas individuais ou Grupo (consolidadas)
- Data do Balanço ou período abrangido
- Moeda de apresentação
- Nível de arredondamento usado
- Qualquer alteração nessa informação desde a data do balanço anterior

Fonte: § 6 a 8 da NCRF 1 – Aviso n.º 15.655/2009.

3.4. Período de relato

As demonstrações financeiras devem ser apresentadas no mínimo anualmente, sendo que, se houver alteração para um período diferente de um ano a entidade deve informar a alteração do período (mais curto ou mais longo) e isso implica divulgar:

- o novo período abrangido pelas demonstrações financeiras;
- as razões dessa alteração; e,
- não comparabilidade das quantias das demonstrações financeiras.

3.5. Diferenças entre a NCRF 1 e a IAS 1

Optou-se por fazer a comparação da IAS 1 com o próprio SNC uma vez que a norma internacional se encontra transposta em legislação nacional diversa, não só na NCRF 1 como também nas BADF.

Ilustração 20 – Diferenças IAS 1 e SNC

IAS 1	SNC (BADF E NCRF 1)
§ 1 – Objectivo	§ 1 e 2 NCRF 1 – Objectivo e § 2.1.1 BADF
§ 2 a 6 – Âmbito	§ 3 NCRF 1 – Âmbito e § 2.1.2 BADF
§ 7 – Finalidade das demonstrações financeiras	§ 2.1.3 BADF
§ 8 a 10 – Componentes das demonstrações financeiras	§ 2.1.4 BADF
§ 11 e 12 – Definições	<i>Não previsto no SNC</i>
§ 13 a 16 – Considerações gerais	§ 2.1.5; 2.1.6; 2.1.7 BADF
§ 17 a 22 – Considerações gerais	<i>Não previsto no SNC</i>
§ 42 a 43 – Estrutura e conteúdo – Introdução	§ 4 e 5 NCRF 1 – Considerações gerais
§ 44 a 48 – Identificação das demonstrações financeiras	§ 6 a 8 NCRF 1 – Identificação das demonstrações financeiras
§ 49 a 50 – Período de relato	§ 9 NCRF 1 – Período de relato
§ 51 a 77 – Balanço	§ 10 a 31 NCRF 1 – Balanço

§ 78 a 95 – Demonstração dos resultados	§ 32 a 36 NCRF 1 – Demonstração dos resultados § 37 a 38 NCRF – Informação a ser apresentada no anexo
§ 96 a 101 – Demonstração das alterações no capital próprio	§ 39 a 42 NCRF 1 – Demonstração das alterações no capital próprio
§ 102 – Demonstração dos fluxos de caixa	§ 2.1.8 BADF
§ 103 a 126 – Notas	§ 43 a 48 NCRF 1 – Anexo
§ 127 – Data de eficácia	§ 49 NCRF 1 – Data de eficácia
§ 128 – Retirada da IAS 1	<i>Não aplicável no SNC</i>

Fonte: Elaboração Própria

Da análise ao quadro supra conclui-se que a IAS 1 se encontra, na sua essência, prevista no normativo português, pese embora determinados parágrafos não se encontrarem previstos na legislação nacional.

Realça-se que os parágrafos omissos na NCRF 1 dizem respeito a “circunstâncias extremamente raras” (§ 17 a 22 da IAS 1), bem como “definições de termos usados na norma” (§ 11 e 12 da IAS 1) que o legislador entendeu remeter a sua leitura ao normativo internacional.

PARTE IV

Implicações Fiscais

1. Relação entre contabilidade e fiscalidade

Segundo Guimarães (2007b)

“(...) podemos inferir que as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade devem ser desenvolvidas na procura de um caminho comum com respeito pela identidade própria de cada uma. As divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade devem ser encaradas como um corolário da sua identidade própria, devendo registar-se extra contabilisticamente no designado Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC”.

No desenvolvimento desta parte será equacionada a questão de saber até que ponto estas duas áreas, contabilidade e fiscalidade, podem funcionar com um nível de complementaridade que sirva os interesses de ambas, ou seja, pretende-se discutir as implicações que o novo paradigma contabilístico terá na orientação e ajustamento do normativo fiscal.

O nosso sistema contabilístico insere-se na designada “corrente continental-europeia” da normalização contabilística, em que se verifica uma significativa influência (dependência) da fiscalidade na contabilidade, sendo as divergências entre ambas reflectidas extra contabilisticamente nas declarações de rendimentos – Declaração Modelo 22 do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC) – na qual são efectuadas as competentes correcções positivas (gastos contabilísticos não aceites para efeitos fiscais) e negativas (rendimentos contabilísticos não aceites fiscalmente).

Com efeito, a fiscalidade em sede de IRC, está intimamente ligada à contabilidade como se pode constatar pelo facto do CIRC contemplar diversas referências a termos e conceitos puramente contabilísticos. É o caso, por exemplo, do art. 17º do CIRC, que constitui o elo de ligação entre a contabilidade e a fiscalidade.

Este artigo determina que 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 que, nos termos do CIRC, devam contribuir para a determinação do resultado fiscal.

Esta relação entre a contabilidade e a fiscalidade sofreu alterações significativas com o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente do SNC nas regras fiscais, obrigando, por um lado, a uma adaptação do CIRC ao SNC e, por outro, a uma aproximação entre os aspectos fiscais e os aspectos contabilísticos, na perspectiva de reduzir as divergências entre uns e outros.

Não significa isto que não continuam a existir diferenças entre os critérios contabilísticos definidos no SNC e os critérios fiscais estabelecidos no CIRC.

Estas diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade permanecem sobretudo nas áreas em que se verificam perspectivas diferentes entre a fiscalidade e a contabilidade. Mantém-se, de facto, em várias áreas, diferenças substanciais entre o tratamento contabilístico e fiscal.

2. As alterações ao CIRC

Teixeira dos Santos (2009), anterior Ministro das Finanças, refere que “*Estruturalmente pretende-se que o SNC seja fiscalmente neutro.*”

As várias alterações que foram introduzidas no sistema contabilístico português implicam também mudanças substanciais ao nível do IRC, obrigando a uma redefinição da relação entre a contabilidade e fiscalidade e a uma análise dos aspectos convergentes ou divergentes entre uma e outra. Com a aprovação do SNC, o CIRC e a legislação complementar foram alterados de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável, baseadas no art. 17º do CIRC, às NCRF.

O novo CIRC aplica-se aos períodos de tributação que se iniciem em ou após o dia 1 de Janeiro de 2010. Em termos fiscais no preâmbulo deste novo código, aprovado no Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho e rectificado na Declaração de Rectificação n.º 67-A/2009, é referido que a mudança “(...) *visa proceder à adaptação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, (...), às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho*”.

Reportando-nos ao art. 8º do Decreto-Lei n.º 159/2009, temos que em relação à terminologia adoptada no novo sistema contabilístico, esta encontra-se presente no

CIRC, sendo de realçar que no tocante às provisões a nomenclatura utilizada já está finalmente em sintonia com o normativo contabilístico, visto que aquando da alteração contabilística da palavra “provisão” para “ajustamento” o CIRC não se adaptou ao então POC. Ainda, neste mesmo artigo, é mencionada a republicação integral (em anexo) do novo código ao invés de serem alterados, revogados e/ou acrescentados pontualmente artigos.

Nesta parte do trabalho serão abordadas precisamente as implicações fiscais resultantes da entrada em vigor do novo normativo contabilístico, baseando este ponto numa abordagem comparativa entre algumas NCRF e suas implicações fiscais.

2.1. NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF

Para efeitos da adopção pela primeira vez do novo normativo todos os reconhecimentos, mensurações e não reconhecimentos deverão ser relevados na conta de resultados transitados.

O CIRC estabelece um regime transitório para esta situação (art. 5º Decreto-Lei n.º 159/2009), prevendo que os efeitos considerados fiscalmente relevantes “(...) *concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes*”.

Acresce referir que o impacto fiscal da adopção pela primeira vez do SNC terá lugar nos períodos de tributação de 2010 a 2014, sendo considerado um quinto em cada período e devendo estes ajustamentos serem evidenciados no processo de documentação fiscal (Dossier Fiscal) previsto no art. 130º do CIRC.

2.2. NCRF 6 – Activos intangíveis

Dos activos intangíveis fazem parte os softwares de computadores, as patentes, as marcas, os filmes, as listas de clientes, os programas de computador, as quotas de mercado, etc., ou seja, são todos aqueles que são identificáveis como tal, controlados por uma entidade e susceptíveis de gerar benefícios económicos futuros para a entidade (§ 9 a 17 da NCRF 6).

Os activos intangíveis podem ser adquiridos, associados a despesas de desenvolvimento ou gerados internamente, relacionados com despesas de pesquisa. Estas despesas de pesquisa ou de desenvolvimento são reconhecidas no SNC como gastos do período.

Em termos fiscais relativamente às despesas de instalação e de pesquisa necessárias à produção dos activos intangíveis, estas passaram a ser reconhecidas como gastos do período, seguindo de perto a lógica contabilística.

Quanto às despesas com projectos de desenvolvimento, estas podem ser consideradas como gastos fiscais no período de tributação ou num único exercício (art. 17º, n.º 1 do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro e art. 32º, n.º 1 do CIRC).

Os métodos de mensuração previstos nesta NCRF são o custo histórico ou a revalorização (justo valor). Porém, para efeitos fiscais, conforme prescreve o art. 29º CIRC, só é aceite o custo histórico na mensuração dos elementos depreciables ou amortizáveis.

2.3. NCRF 7 – Activos fixos tangíveis

Os activos fixos tangíveis são os que são detidos pela empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais do que um ano (§ 6 da NCRF 7).

Após o reconhecimento de um activo fixo tangível, a entidade pode mensurá-lo pelo custo histórico ou pelo justo valor (§ 30 da NCRF 7), todavia, fiscalmente, aceitam-se apenas os activos fixos tangíveis contabilizados ao custo histórico e reconhecem-se em resultados as depreciações e perdas por imparidade para efeitos fiscais (art. 29º a 35º do CIRC).

De referir aqui que só se aceitam como custos as depreciações e amortizações de elementos dos activos sujeitos a depreciação, que é o caso dos activos fixos tangíveis, dos activos intangíveis e das propriedades de investimento (art. 29º do CIRC e Decreto-Regulamentar n.º 25/2009).

Relativamente ao regime das depreciações e amortizações impunha-se uma intervenção profunda do legislador tendo em consideração o novo normativo, contudo pode-se afirmar que a evolução foi muito reduzida, para não dizer nula. As tabelas das taxas a consultar constam do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 e salientam-se as seguintes alterações:

- Alteração do montante aceite dos elementos de reduzido valor de €199,52 para €1.000,00 de activos sujeitos a depreciação;
- Eliminação da exigência de evidenciar separadamente na contabilidade a parte do valor dos imóveis correspondente ao terreno;
- Aumento do valor limite na aquisição de viaturas ligeiras de passageiros não aceite como custo fiscal para €40.000,00 para o ano 2010.

2.4. NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos

Os custos de empréstimos obtidos compreendem os juros de descobertos bancários, a amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, a amortização de custos acessórios incorridos com empréstimos, os encargos financeiros relativos a locações financeiras e as diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira (§ 5 da NCRF 10).

Todos estes gastos devem ser reconhecidos como gastos do período, excepto quando são gastos imputáveis à aquisição, construção ou produção de um activo e esse activo leve um período substancial de tempo para ficar pronto para uso ou venda (activo que se qualifica), neste caso é permitida a sua capitalização (§ 1 da NCRF 10).

Em termos fiscais, os gastos de natureza financeira são aceites fiscalmente (art. 23º do CIRC), e simultaneamente se verifica que ao nível dos custos com empréstimos atribuíveis aos inventários que requerem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, o art. 26º n.º 2 do CIRC prevê a possibilidade de incluir no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis, de acordo com a normalização contabilística aplicável.

2.5. NCRF 11 – Propriedades de investimento

Incluem-se nas propriedades de investimento os terrenos e os edifícios detidos pelo dono ou locatário de uma locação financeira com vista à obtenção de rendas ou à valorização do capital. Não integram o conceito de propriedades de investimento os terrenos e os edifícios usados para a produção ou o fornecimento de bens ou serviços ou para a venda no âmbito da actividade normal do negócio (§ 5 da NCRF 11).

Após o reconhecimento das propriedades de investimento, a entidade tem a possibilidade de, contabilisticamente, optar pelo modelo do custo, devendo o activo ser mensurado ao seu custo, deduzido das depreciações e perdas por imparidade acumuladas, ou pelo modelo do justo valor. A diferença entre o justo valor e o valor contabilístico deve ser reconhecida como resultados do período, isto é, os ganhos e perdas resultantes das alterações do justo valor devem ser contabilizados nos resultados.

Em termos fiscais, é aceite apenas o modelo do custo histórico para a mensuração das propriedades de investimento, dada a dificuldade ou a incerteza em determinar com fiabilidade o justo valor das propriedades de investimento. Por conseguinte, o ganho ou perda resultante da alteração do justo valor não deve ser considerado para efeitos fiscais. Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que foram alienados, exercidos, extintos ou liquidados (art. 18º, n.º 9 do CIRC).

2.6. NCRF 12 – Imparidade de activos

Regista-se uma perda por imparidade quando a quantia recuperável de um activo excede a sua quantia escriturada, ou seja, é o resultado da diferença entre:

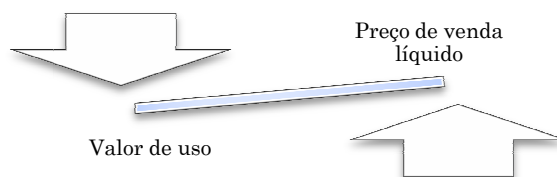
Ilustração 21 – Perda por imparidade



Fonte: Elaboração Própria

Por seu turno, a quantia recuperável é definida na norma como sendo o mais alto dos seguintes valores:

Ilustração 22 – Quantia recuperável



Fonte: Elaboração Própria

A perda por imparidade deve ser reconhecida nos resultados (ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados), a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de uma outra norma (§ 29 da NCRF 12).

O art. 35º do CIRC prevê a aceitação fiscal das seguintes perdas por imparidade:

- As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade (art. 36º do CIRC);
- As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros;
- As que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento (art. 38º do CIRC).

2.7. NCRF 14 – Concentrações de actividades empresariais

Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas através do método da compra, o qual considera a concentração de actividades empresariais na perspectiva da entidade concentrada, identificada como a adquirente (§ 10 e 11 da NCRF 14).

No que concerne a fusões, cisões e entradas de activos decorrentes das concentrações de actividades empresariais a norma prevê a sua mensuração ao justo valor à data da aquisição desses activos e passivos identificáveis, desde que seja mensurado com fiabilidade (§ 26 a 31 da NCRF 14).

Porém, no CIRC essa situação não se verifica, ou seja, existe neutralidade fiscal em matéria de fusões, cisões e entradas de activos. O art. 74º do CIRC prevê que o apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais seja feito “como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos”, o que significa que na prática a entidade que opte pelo modelo do justo valor terá que ter duas contabilidades paralelas para relevar os valores ao custo histórico (para efeitos fiscais) e ao justo valor (para efeitos contabilísticos).

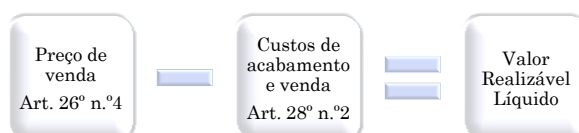
2.8. NCRF 18 – Inventários

Refere esta norma contabilística que os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, de forma a evitar a sobrevalorização dos mesmos (§ 9 da NCRF 18).

Qualquer ajustamento aos inventários é dedutível para efeitos fiscais no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o respectivo valor realizável líquido, quando este for inferior àquele (art. 28º do CIRC).

O valor realizável líquido é considerado pelo CIRC (art. 26º a 28º) e SNC (§ 28 a 33 da NCRF 18) como sendo o resultado da seguinte subtracção:

Ilustração 23 – Valor Realizável Líquido



Fonte: Elaboração Própria

No novo normativo e similarmente no CIRC o método de custeio LIFO (*last in first out*) utilizado principalmente pelas entidades produtoras de vinho do Porto e sector imobiliário, não é aceite, sendo de referir que a mudança de método de valorimetria dos inventários deve ser justificada por razões de natureza económica ou técnica e tal situação aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, visto que o normal é que não se verifique alteração de método, este deverá ser seguido uniformemente nos sucessivos períodos de tributação (art. 27º do CIRC).

2.9. NCRF 19 – Contratos de construção

No tocante aos contratos de construção, quando estes decorrem em período superior a um ano, deverão ser reconhecidos através do método da percentagem de acabamento, ou seja, o anterior método da obra encerrada deixou de existir para efeitos de determinação do lucro tributável, visto não ter qualquer acolhimento no novo normativo contabilístico (§ 22 da NCRF 19).

O rédito do contrato de construção e os custos que lhe estão associados devem assim ser imputados aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado, adoptando-se o método da percentagem de acabamento no final de cada período de tributação, correspondendo à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato (§ 11 a 15 da NCRF 19).

O CIRC encontra-se em conformidade com o SNC considerando que a percentagem de acabamento no final do período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato, todavia não são dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável as perdas esperadas correspondentes a gastos ainda não suportados.

Fiscalmente, é reconhecido igualmente o critério da percentagem de acabamento e não o método do encerramento da obra ou do contrato completado. Mas, as regras constantes do art. 19º do CIRC só têm aplicabilidade se o ciclo de produção ou o tempo de construção for superior a um ano.

No que se refere às obras efectuadas por conta própria e vendidas fraccionadamente, o n.º 6 do art. 18º do Decreto-Lei n.º 159/2009 prevê que “(...) a determinação de resultados nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas”.

2.10. NCRF 20 – Rédito

O SNC considera que os réditos provêm do decurso da actividade corrente (ou ordinária) de determinada entidade, incluem vendas, honorários, juros, dividendos,

royalties e rendas, e devem ser mensurados pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber (§ 1 da NCRF 20).

Relativamente à mensuração do rédito (uma das novidades do SNC), regra geral, é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber líquida de descontos comerciais e de quantidades concedidos pela entidade (§ 9 e 10 da NCRF 20).

Neste caso em concreto há um claro afastamento entre a óptica fiscal e contabilística, ou seja, a mensuração do rédito para efeitos fiscais é efectuada pelo valor nominal da contraprestação, não estando prevista a possibilidade do seu reconhecimento pelo valor actual dos fluxos financeiros a receber, o que significa que se a entidade considerar como rédito o valor presente, a diferença entre este e o valor nominal tem de ser acrescida para efeitos de apuramento do lucro tributável (art. 18º n.º 5 do CIRC).

2.11. NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes

O termo provisão é definido nesta norma como “passivo de tempestividade ou quantia incerta” distinguindo-se de passivo contingente, porquanto este não é reconhecido nesta norma como passivo, ou seja, um passivo contingente não satisfaz todos os requisitos previstos na definição de passivo, nomeadamente, porque a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade (§ 8 e 9 da NCRF 21).

Fiscalmente são dedutíveis as provisões previstas no art. 39º CIRC, destacando-se as provisões para garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços e as destinadas a cobrir obrigações e encargos com processos judiciais em curso.

O cálculo do montante aceite como provisão é efectuado da seguinte forma (art. 39º n.º 5 do CIRC):

Ilustração 24 – Fórmula de cálculo do valor da provisão aceite fiscalmente



Fonte: Art. 39º n.º 5 do CIRC

2.12. NCRF 27 – Instrumentos financeiros

Um instrumento financeiro pode dar origem a um activo financeiro numa empresa e simultaneamente a um passivo financeiro ou um instrumento de capital numa outra empresa (§ 5 da NCRF 27).

Contabilisticamente a mensuração dos instrumentos financeiros deve ser feita pelo custo ou custo amortizado menos as perdas por imparidade, ou ao justo valor, sendo os ganhos ou perdas reconhecidos em resultados.

O modelo do justo valor é aceite em instrumentos financeiros, sendo a contrapartida reconhecida em resultados, mas apenas nos casos em que a fiabilidade da determinação do justo valor esteja assegurada. Excluem-se, por conseguinte, os instrumentos de capital próprio que não tenham um preço formado num mercado regulamentado, ou seja, as participações devem ser mensuradas no final do período de acordo com valores cotados em bolsa (§ 11 a 22 da NCRF 27).

O princípio é que uma entidade deve mensurar ao justo valor todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado menos perda por imparidade, tais como os clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, contratos para conhecer ou contrair empréstimos, instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente e cujo valor não possa ser obtido de forma fiável (§ 12 da NCRF 27).

Todavia para efeitos fiscais é nesta matéria que reside uma das mudanças mais significativas, porquanto a regra fiscal é que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável (art. 18º n.º 9 do CIRC), excepto quando *“respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5 % do respectivo capital social”*.

Em bom rigor, alguns “eventuais ganhos” em bolsa que efectivamente não se encontram realizados serão tributados em IRC no final do período quando as acções em carteira estejam cotadas a um valor superior ao registado na compra.

Resumidamente conclui-se que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos, excepto quando respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social.

2.13. NCRF 28 – Benefícios dos empregados

Os benefícios para os empregados correspondem a todas as formas de remuneração pagas por uma entidade em troca de serviços prestados pelos empregados. Existem vários tipos de benefícios para os empregados previstos nos parágrafos 2 a 7 da NCRF 28.

Por princípio, estes benefícios são reconhecidos como gastos do período quando os serviços são prestados e não quando o empregado tem direito ao recebimento da retribuição. É o que acontece no caso da participação nos lucros e das gratificações, que são reconhecidos como gastos do período em que o serviço é prestado e não no ano seguinte por contrapartida de “Resultados Transitados”. Mas, uma entidade só reconhece os custos da participação nos lucros e das gratificações se resultarem de uma obrigação legal de fazer tais pagamentos, em consequência de factos passados ou a entidade tenha por hábito pagar tais gratificações.

No que concerne aos benefícios dos empregados prevê a alínea d) do n.º 1 do art. 23º do CIRC que são fiscalmente aceites todo o género de gastos com o pessoal incluindo a participação nos lucros, o que anteriormente era considerada variação patrimonial negativa.

Todavia, em relação aos gastos relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais e trabalhadores da entidade, quando as importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte, estes encargos já não são aceites para efeitos fiscais (art. 42º n.º 1 alínea m) do CIRC).

Analogamente, não é aceite como gasto (participação nos lucros) a parte que exceda o dobro da remuneração mensal dos órgãos sociais quando estes sejam titulares, directa

ou indirectamente, de partes representativas de pelo menos 1% do capital social (art. 42º n.º 1 alínea n) do CIRC).

3. Conclusões: SNC e CIRC

Da análise anterior se retira que a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade é evidente:

- No acolhimento do método do justo valor em instrumentos financeiros;
- Na aplicação do método do custo amortizado para apuramento dos rendimentos ou gastos decorrentes da aplicação da taxa de juro efectiva;
- Na aceitação do valor realizável líquido para efeitos de cálculo do ajustamento dos inventários;
- No apuramento dos resultados dos contratos de construção segundo o método da percentagem de acabamento.

No entanto para salvaguardar os interesses próprios da fiscalidade são mantidas as características essenciais das seguintes regras fiscais:

- Regime das depreciações e amortizações: custo histórico para os activos fixos tangíveis, activos intangíveis e as propriedades de investimento;
- Regime das mais-valias e menos-valias fiscais: para os activos fixos tangíveis, activos intangíveis, propriedades de investimento, instrumentos financeiros (excepto aqueles em que a aplicação do justo valor concorre para o lucro tributável) e activos biológicos que não sejam consumíveis;
- Regime do reinvestimento: adaptação para abranger as propriedades de investimento;
- Periodização do lucro tributável: vendas e prestações de serviços (valor é sempre o valor nominal da contraprestação recebida) e pagamentos com base em acções a trabalhadores (gasto do período em que é exercido o direito ou opção);
- Reconhecimento da imparidade: só relativamente a créditos ou a desvalorizações excepcionais em activos fixos, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, provenientes de causas anormais comprovadas;
- Regime das provisões para garantias a clientes: possibilidade de dedução fiscal das provisões para garantias a clientes, cujo limite é definido em função dos

encargos com garantias a clientes efectivamente suportados nos três períodos de tributação anteriores, bem como de considerar como gastos os créditos incobráveis em resultado de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência.

As NCRF obrigaram à adaptação do CIRC a este novo normativo contabilístico. Todos os ajustamentos a nível fiscal que foram efectuados acabam por obrigar as entidades a repensarem a relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Se, por um lado, verifica-se alguma aproximação ou convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, por outro lado, mantém-se uma divergência entre estas duas realidades, que não parece que venha a desaparecer face aos constrangimentos constantes da fiscalidade sobre a contabilidade.

PARTE V

Implicações em Auditoria

1. Relação entre contabilidade e auditoria

A informação financeira prestada pelas entidades que a relatam assenta na contabilidade, ou melhor, nos sistemas de informação contabilísticos.

De acordo com Amorim (1973), citado por Pinho (2009), a contabilidade pode ser definida como sendo *“a disciplina que tem por objecto o conhecimento do património de qualquer empresa nas suas três vertentes fundamentais – quantitativo, qualitativo e valorativo – em qualquer momento da sua existência e, por fim, a análise da situação económica e financeira da respectiva empresa para racional orientação da sua administração”*.

A contabilidade pode também ser considerada como sendo o processo de identificação, medida e comunicação de informação financeira cujo objectivo é o de fornecer informação passada, presente e futura aos seus utilizadores e que esta seja útil para a tomada de decisões.

Independentemente de uma definição universalmente aceite para a contabilidade, o facto é que as demonstrações financeiras apoiadas nos sistemas de informação contabilística são, cada vez mais, uma fonte de informação de primordial importância para os *stakeholders* das empresas em particular e das organizações em geral.

Muito se tem discutido acerca da capacidade da contabilidade para cumprir com os seus objectivos elementares, nomeadamente o de medir com fiabilidade, divulgar com oportunidade e relatar com integralidade, sendo questionada a sua capacidade para dar resposta a este último.

Subjacente aos objectivos de uma EC encontra-se a ideia de que o “relato financeiro não é um fim em si mesmo” mas antes, que o mesmo forneça informação útil para a tomada de decisões empresariais e económicas – permitindo aos seus utilizadores fazer opções devidamente fundamentadas, de entre as alternativas apresentadas.

A emissão de informação financeira de elevada qualidade está intimamente ligada ao sistema de supervisão associado à mesma, enquanto mecanismo de reforço de garantia de credibilidade aos *stakeholders*. Um dos aspectos de importância vital nesse processo

de credibilização consiste na auditoria financeira às demonstrações financeiras e demais informação financeira produzida pelo órgão de gestão.

Segundo o Tribunal de Contas (1999) a auditoria pode ser definida como

“um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, 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”.

A revisão legal das contas corporiza-se na emissão de um documento dotado de fé pública, denominado CLC, o qual contém uma opinião do revisor/auditor sobre as demonstrações financeiras ou informação financeira, quando tal revisão decorra de imperativo legal.

A auditoria às contas traduz-se num serviço idêntico ao anterior, embora não por imposição legal, mas antes decorrente de disposição constante nos estatutos da empresa, ou de natureza contratual.

Para Barata (1996) a contabilidade “(...) *classifica, regista, acumula as diferentes transacções, prepara, analisa e interpreta as demonstrações financeiras e os resultados obtidos (...)*” enquanto a auditoria sendo crítica, analítica e investigadora, não faz nenhum destes trabalhos, cingindo-se às suas funções, ou seja, à realização de um exame para verificar se por um lado as contas estão em harmonia com as políticas contabilísticas e por outro exprimem de forma verdadeira e apropriada a situação financeira da empresa.

2. Auditoria e informação financeira

O rigor contabilístico e a veracidade das demonstrações financeiras, tão necessários para o fiel cumprimento dos objectivos a que as mesmas se propõem, estarão dependentes do equilíbrio “óptimo” entre as características qualitativas que se pretende observadas pela informação financeira produzida. A auditoria financeira visa essencialmente dar credibilidade à informação financeira que compreende as demonstrações financeiras.

As contas anuais apresentam-se como o produto final do processo contabilístico financeiro e têm como missão apresentar aos diferentes utilizadores externos informação que se apresente relevante para as suas mais variadas decisões. Todavia, para que tal se verifique esta informação terá que garantir que os seus utilizadores estão a tomar decisões com base num fundamento sólido e fiável. É, pois, neste contexto que a sociedade confere um papel preponderante à auditoria financeira, ao atribuir-lhe o objectivo de outorgar credibilidade à informação financeira elaborada pelas empresas. É aqui que se consubstancia a função económica e social que é atribuída à auditoria, ou seja, a de permitir aos diferentes utilizadores que tomem decisões tomando por base um conjunto de informações que o revisor/auditor tratou de dotar de maior credibilidade.

Esta missão do revisor/auditor exige que o mesmo actue com total independência, integridade e objectividade, capacidades que lhe são impostas pelas normas de auditoria que o mesmo se vê obrigado a cumprir no exercício da sua função.

Se as contas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada, essa imagem deve ter como reflexo um determinado referencial, ou seja, deve considerar que as contas reflectem o padrão definido, constituído por um conjunto de princípios, políticas e procedimentos contabilísticos, que se encontram regularmente estabelecidos e são reconhecidos por todos os intervenientes no processo contabilístico.

3. A Auditoria e o SNC

Relativamente ao impacto do SNC na auditoria Jesus (2009) refere que *“a mudança de paradigma e de forma acarreta acrescidos riscos de auditoria, uma vez que não se trata apenas de alterar modelos formais, mas de adoptar novas posturas por todos os intervenientes – empresas, técnicos de contas e revisores”*.

Neste ponto serão analisadas individualmente as principais implicações ao nível da auditoria com a implementação do novo normativo contabilístico.

3.1. Demonstrações financeiras

Por força da aplicação do novo referencial contabilístico, as demonstrações financeiras apresentam não só alterações óbvias a nível terminológico e conceptual, mas também no seu conteúdo e estrutura.

Conforme já supracitado a auditoria financeira visa essencialmente dar credibilidade à informação financeira que compreende as demonstrações financeiras. Com a entrada em vigor do SNC assistimos a alterações de monta no novo conjunto completo de demonstrações financeiras.

Neste contexto refere-se que a demonstração de alterações no capital próprio apresenta-se como a novidade, porquanto o anterior normativo contabilístico não a integrava.

Pese embora esta peça de relato não esteja prevista para as entidades que adoptem a NCRF-PE, ela assume particular importância pois visa aumentar a informação disponível para a tomada de decisão dos utentes das demonstrações financeiras, na medida em que evidencia uma melhor explanação dos movimentos ocorridos no capital próprio.

O trabalho de revisão legal das contas é evidenciado na CLC emitida pelo revisor/auditor, a qual contém a sua opinião sobre as demonstrações financeiras ou informação financeira. Com o SNC os procedimentos de auditoria às contas serão naturalmente alargados já que além das demonstrações existentes no POC, o revisor/auditor terá que incluir a demonstração de alterações no capital próprio nas suas análises.

Além disso, o Anexo aumenta o seu importante papel de complementaridade ao balanço e à demonstração dos resultados, como se constata na inclusão da coluna “Notas” nas restantes quatro demonstrações financeiras¹², exigindo desta forma, um maior cuidado na sua elaboração por parte do contabilista e posterior análise por parte do revisor/auditor.

A Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) n.º 700 – Relatório de Revisão/Auditoria estabelece o modelo de CLC a emitir pelo revisor/auditor e imediatamente o primeiro ponto, a Introdução, apresenta o seguinte texto “*examinámos as demonstrações financeiras (...) as quais compreendem o Balanço, as Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções e a Demonstração de fluxos de caixa e os correspondentes Anexos*”. Neste seguimento, este documento incluirá também a nova demonstração de

¹² Balanço, Demonstração dos Resultados, Demonstração de Fluxos de Caixa e Demonstração das Alterações no Capital Próprio, que com o Anexo integram o conjunto completo das demonstrações financeiras.

alterações no capital próprio, por força da entrada em vigor do novo sistema contabilístico.

3.2. Processo de transição – saldos de abertura

Conforme a NCRF 3, os passos a seguir na adopção pela primeira vez do SNC são os seguintes:

1. Identificar a data de elaboração de contas em SNC;
2. Seleccionar as políticas contabilísticas a adoptar;
3. Decidir sobre a aplicação, ou não, das isenções facultativas à aplicação retrospectiva das NCRF;
4. Seguir as excepções obrigatórias à aplicação retrospectiva das NCRF;
5. Preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF;
6. Explicar os efeitos de transição.

Atenta esta sequência de procedimentos contabilísticos, o revisor/auditor deve dar especial atenção aos pontos 5 e 6 relativos à elaboração e explicação dos movimentos de abertura resultantes da transição para o SNC.

O apêndice à NCRF 3 contem todas as indicações sobre a preparação do balanço de abertura de acordo com as NCRF, nomeadamente, as quatro regras seguintes:

- Reconhecimento de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF (§ 2 do apêndice à NCRF 3);
- Desreconhecimento de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal (§ 3 do apêndice à NCRF 3);
- Reclassificação de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF (§ 4 do apêndice à NCRF 3);
- Mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF (§ 5 do apêndice à NCRF 3).

Neste seguimento, a DRA 500 – Saldos de Abertura assume particular relevância no exercício de 2010, porquanto para além dos procedimentos de auditoria nela previstos

que o revisor/auditor deve seguir, este terá que adicionalmente obter prova de auditoria apropriada e suficiente de que os saldos de abertura obedecem aos requisitos no parágrafo 5. O que significa que terá de validar o balanço de abertura preparado à luz do SNC em conexão com as regras da NCRF 3.

3.3. Acontecimentos após a data do balanço

A relevância da análise dos acontecimentos subsequentes fica patente desde logo pela leitura da al. b), n.º 5 do art. 66º do Código das Sociedades Comerciais, o qual exige que o Relatório de Gestão deve indicar, em especial e entre outros, “(...) *os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício*”. De igual modo, na declaração que o órgão de gestão subscreve nos termos da DRA 580, deve constar expressamente que, para além dos divulgados, não se verificaram acontecimentos subsequentes ao fecho de contas que requeiram ajustamentos ou divulgações nas demonstrações financeiras.

Embora o POC fosse omissivo neste assunto, no SNC este tema assume particular relevância, existindo mesmo uma norma de relato – a NCRF 24 – Acontecimentos Após a Data do Balanço. Nesta norma, o termo acontecimentos subsequentes refere-se a acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão e identifica duas categorias de acontecimentos subsequentes:

- aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e,
- aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).

Ao apurar se um acontecimento particular deve implicar o ajustamento das demonstrações financeiras ou apenas a sua divulgação nas demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve considerar quando é que as condições subjacentes ao acontecimento tiveram lugar.

Um aspecto particular com fortes implicações ao nível da elaboração das demonstrações financeiras, prende-se com as consequências da avaliação efectuada pelo órgão de gestão do princípio da continuidade em resultado de acontecimentos ocorridos após a data do balanço.

Conforme descrito nos parágrafos 11 e 13 da NCRF 24, existem situações perante as quais as demonstrações financeiras não devem ser preparadas numa base de continuidade exigindo-se uma alteração fundamental no regime de contabilidade.

No que respeita à actuação do revisor/auditor perante os acontecimentos subsequentes, de uma forma geral, a sua responsabilidade não termina na data de encerramento das contas, nem no último dia do trabalho de campo, nem tão pouco na data da emissão do seu relatório, prolonga-se, por vezes, mesmo para além da data de emissão das demonstrações financeiras.

A opinião a emitir pelo revisor/auditor sobre a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras, pode alterar consideravelmente em resultado da evidência que, embora não se encontrando disponível até ao final do período em análise, fica disponível antes do revisor/auditor terminar o seu trabalho de campo e da emissão do seu relatório ou mesmo após a emissão deste.

No que respeita a esta matéria, segundo o parágrafo 21 das Normas Técnicas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), o revisor/auditor deve tomar em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente relevados ou divulgados.

No normativo nacional não existe nenhuma DRA que transponha a ISA 560 – Acontecimentos Subsequentes, um pouco à semelhança do POC que nada previa nesta temática.

Todavia, o revisor/auditor deve definir quais os procedimentos a executar, pelo que se exige a distinção entre três tipos de acontecimentos conforme previsto na ISA 560:

1. Acontecimentos que ocorram até à data do relatório do revisor/auditor;
2. Factos descobertos após a data do relatório do revisor/auditor mas antes da data de serem emitidas as demonstrações financeiras; e,
3. Factos descobertos após terem sido emitidas as demonstrações financeiras.

Em conclusão, para diferentes tipos de acontecimentos, diferentes procedimentos devem ser adoptados (ou não) pelo revisor/auditor. Da mesma forma, conforme previsto na ISA 560, perante cada um dos diferentes tipos de acontecimentos detectados que possam afectar de forma materialmente relevante as demonstrações financeiras, diferente será a postura a tomar pelo revisor/auditor, que em último caso pode ter expressão no relatório a emitir.

3.4. Justo valor

No POC surge o conceito de justo valor em 1991 na DC n.º 1 que o define como sendo “(...) *a quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance*” e posteriormente na publicação da DC n.º 13 onde o conceito é mais desenvolvido, de forma a “*reduzir o grau de subjectividade que lhe é atribuído*”.

As avaliações contabilísticas dos bens que ingressam nas empresas assentavam, tradicionalmente, no conceito de custo histórico, não se registando, por norma, outras perspectivas de valor nem as variações que por uma diversidade de motivos os bens venham a sofrer.

Se é verdade que o custo histórico, por ser objectivo e verificável, tem a vantagem, quando comparado com o justo valor, da sua superior fiabilidade, todavia acusa alguma falta de importância por incorporar, fundamentalmente, informação reportada a momentos passados. Por sua vez, a maior relevância que se reconhece ao justo valor poderá ser prejudicada pelas dificuldades que a sua determinação pode levantar quando não exista um mercado aberto e suficientemente activo que sirva de referência à sua obtenção.

Por definição, a obtenção do justo valor depende da existência de um mercado de referência activo, suficientemente competitivo e aberto, onde se negocie o elemento patrimonial objecto de avaliação. Como, na realidade, uma grande parte dos elementos patrimoniais não dispõe de um mercado com estas condições há necessidade de se recorrer a métodos alternativos ao mercado. É, justamente, na medida de fiabilidade que

está associada a estes critérios alternativos que se encontram as limitações apontadas à determinação do valor actual ou de mercado.

No SNC a mensuração é definida como o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados (§ 97 a 99 da EC). E este processo utilizada diferentes bases:

“(a) Custo histórico. Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proveitos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios”.

“(e) Justo valor. Quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas”.

Em relação às implicações em auditoria no que à mensuração ao justo valor diz respeito, importa ao revisor/auditor continuar a seguir o preceituado na DRA 545, emitida em 2007 pela OROC, sob o título “Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor”, na qual se desenvolvem os principais aspectos de revisão/auditoria que devem ser considerados pelo revisor/auditor na certificação do justo valor.

Da análise da DRA 545 evidencia-se a afirmação que a gerência é a responsável pelas mensurações e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras (§ 5), incumbindo ao revisor/auditor compreender os seus procedimentos e, de forma mais específica, obter prova de auditoria acerca dos objectivos, intenções e planos da gerência (§ 24).

Segundo esta DRA o revisor/auditor deverá ter em consideração um conjunto de normas de revisão/auditoria significativas e complementares a ela, implicando também a necessidade de uma boa compreensão do negócio e do sistema de controlo interno da entidade.

Além da chamada de atenção para que o revisor/auditor tenha em consideração a necessidade da assunção clara e objectiva que a mensuração e a divulgação do justo valor apresenta dificuldades, incertezas e expectativas que comportam riscos de auditoria (§ 11 a 18), esta DRA refere que as determinações do justo valor envolvem muitas vezes julgamentos subjectivos pela gerência (órgão de gestão) que podem afectar a natureza das actividades de controlo a serem implementadas (§ 18). Assim, o revisor/auditor deve proceder à avaliação da consistência dos métodos adoptados pela entidade para mensuração do justo valor (§ 29 e 30).

Em suma, a DRA 545 contempla, efectivamente, um conjunto significativo de procedimentos de auditoria/revisão que o revisor/auditor deve ter em consideração aquando da emissão dos seus relatórios no âmbito da DRA 700 “Relatório de Revisão/Auditoria”, com especial destaque para a certificação legal das contas e para o relatório de auditoria.

Segundo Guimarães (2009) “(...) os revisores e os técnicos oficiais de contas deverão acompanhar com muita atenção os desenvolvimentos desta importante temática, de forma a que a auditoria/revisão de contas e a contabilidade aumentem a sua credibilidade e utilidade, em torno do princípio da imagem verdadeira e apropriada”.

CONCLUSÕES

Ao nível contabilístico têm-se vindo a operar significativas mudanças como a adopção pela UE das normas internacionais de relato financeiro emitidas pelo IASB. Portugal como membro da UE teve a obrigatoriedade de ajustamento dos seus normativos internos. Assim, verificou-se recentemente um processo de transição assente numa perspectiva de acompanhamento do mercado económico mundial que conduziu à implementação do novo sistema de normalização contabilístico – o SNC.

Conforme Pires (2010) afirma

“o novo SNC assume-se como um modelo de cariz internacional e de relato financeiro moderno e abrangente, interligando áreas distintas do conhecimento, nomeadamente a contabilidade, as finanças empresariais, a economia, a matemática financeira e estatística bem como a fiscalidade. Esta multidisciplinaridade visa essencialmente satisfazer as necessidades de informação financeira de um vasto conjunto de stakeholders (...)”.

Neste contexto e em linha com o novo normativo contabilístico são objecto de alteração a estrutura, o conteúdo e os modelos das demonstrações financeiras, devendo estas ser preparadas com o objectivo de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas e de responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes.

As demonstrações financeiras são constituídas por diferentes mapas que resumem e agregam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. Elas são elaboradas para um grande número de utilizadores que têm, geralmente, objectivos diferentes, donde se conclui que quanto maior é a internacionalização das empresas maior é a variedade de utilizadores da sua informação financeira e cada utilizador selecciona a informação mais adequada às suas necessidades em função da sua relevância, da sua disponibilidade e da sua credibilidade.

No tocante às alterações nos modelos de demonstrações financeiras é de realçar a introdução de um novo modelo: a demonstração de alterações no capital próprio, que pretende explicar, sistematizar e evidenciar as alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço. Igualmente, salienta-se que a nova demonstração dos resultados altera o conceito de resultados operacionais e proporciona ao utilizador

da informação o “valor da empresa” expresso nos indicadores económicos EBITDA e EBIT.

Todavia, no que às alterações nas demonstrações financeiras diz respeito, o Anexo surge como a peça de excelência do relato financeiro visto que, através das referências cruzadas das notas de teor qualitativo ou quantitativo, evidenciará todas as explicações, desenvolvimentos e fundamentações das contas agora agregadas nas demonstrações financeiras obrigatórias.

Em relação ao articulado que decorre da nova redacção dada ao CIRC, verificou-se que a base de ligação da fiscalidade à contabilidade continua a ser estabelecida, tal como vinha acontecendo, através do seu art. 17º onde se continua a fazer apelo à normalização contabilística para a preparação de informação financeira. Nota-se uma clara aceitação de normativos diferentes para a contabilidade e fiscalidade, justificados pelos diferentes objectivos a que presidem. Neste seguimento, poder-se-á continuar a afirmar que estas duas áreas do conhecimento, ainda que com objectivos díspares, podem continuar a funcionar com um nível de complementaridade que sirva os interesses de ambas.

No estudo das implicações ao nível da auditoria às contas foram evidenciadas as alterações no trabalho do revisor/auditor relativamente às novas demonstrações financeiras, ao processo de transição para o SNC, aos acontecimentos subsequentes e à mensuração ao justo valor.

Pode-se concluir que o trabalho de revisão de contas, com a entrada em vigor do SNC, englobará novos procedimentos como sejam a análise do conteúdo da nova demonstração de alterações no capital próprio e do novo modelo do anexo, a validação dos saldos de abertura tendo em conta o processo de transição do POC para o SNC e o conjunto significativo de procedimentos previstos na DRA 545 relativos à mensuração pelo justo valor.

Esta mudança na regulamentação contabilística e de relato vem gerar nova informação financeira proporcionada pelas empresas nacionais, assim sendo propõe-se para investigação futura o estudo comparativo desta informação financeira prestada no âmbito do POC e do SNC.

BIBLIOGRAFIA

LIVROS

Almeida, M. & Albuquerque, F. (2009). *A adopção pela primeira vez do novo normativo (SNC)*. Volume I. Chaves Ferreira Publicações, S.A. Lisboa.

Almeida, R., Dias, A. I. & Carvalho, F. (2009). *O Novo Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado*. Editora ATF – Edições Técnicas. Lisboa.

Barata, A.S. (1996). *Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios*, Editorial Notícias. Lisboa.

Grenha, C., Cravo, D., Baptista, L. & Pontes, S. (2009). *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – 3º Congresso TOC – Construindo o futuro. Lisboa.

Lopes de Sá, A. (1998). *História geral e das doutrinas da contabilidade. 2ª Edição ampliada*. Vislis Editores. Lisboa.

Pires, J. & Gomes, J. (2010). *Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática (3ª edição)*. Vida Económica – Editorial, S.A. Porto.

Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto Editora. Porto.

Rodrigues, L. L. & Pereira, A. A. C. (2004). *Manual de Contabilidade Internacional – A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*, Publisher Team. Lisboa.

REVISTAS E ARTIGOS

Abreu, R. & David, F. (2006). (R) evolução contabilística em Portugal. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Coelho, M. H. M. (2006). A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto*.

Guerreiro, M. A. S. (2006). Impacto da adopção das *International Financial Reporting Standards*: factores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas portuguesas cotadas. *Revista de Contabilidade e Gestão N.º 3 da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Guimarães, J. F. C. (2007a). 30º Aniversário (1977-2007) do primeiro POC – o sistema de normalização contabilística. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Guimarães, J. F. C. (2007b). A fiscalidade na actividade do TOC. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Guimarães, J. F. C. (2008). As Demonstrações Financeiras – Do POC ao SNC. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Jesus, J. R. (2009). Sistema de Normalização Contabilística – Perspectiva dos Revisores: Principais Reflexos nas Auditorias. *Revista Revisores e Auditores*.

Santos, F. T. (2009). Entrevista – O SNC será um vector de modernização da economia. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.

DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

Araújo, J. M. P. (2005). *A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central – Estudo e Análise*, Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, disponível em <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/5400>>, consultado a 26/09/2010.

Barbosa, C. M. O. (2005). *A contabilidade pública: os seus destinatários e as suas necessidades de informação: um estudo no sector da saúde - Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, disponível em <<http://repositorium.sdum.u>

minho.pt/bitstream/1822/6977/1/Disserta%20a7%20a3o%20Cristina%20Oliveira%20Barbosa.pdf>, consultado em 10/08/2010.

Barbosa, J. M. (2009). *A Harmonização Contábil das NICSP na Contabilidade Pública: O caso do Brasil e Portugal*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, disponível em <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/10660>>, consultado em 10/08/2010.

Comissão de Normalização Contabilística (2003). *Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística*, disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf>, consultado em 26/09/2010.

Comissão das Comunidades Europeias (2003). *Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002 (...)*, disponível em <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_pt.pdf>, consultado a 26/09/2010.

Cunha, V. (2009). *A Harmonização Contabilística*, disponível em <<http://www.vcsc.pt/Newscenter/pesquisa/83.pdf>>, consultado a 26/09/2010.

Guimarães, J. C. (2009). *Justo Valor implica novas responsabilidades para técnicos e revisores de contas*. Vida Económica – Suplemento Contabilidade & Empresas, disponível em <http://www.vidaeconomica.pt/users/0/39/contabilidadeempresas_0d8f8f9ebb8d4bfa4899d63708c2afcb.pdf>, consultado a 01/12/2010.

International Federation of Accounts. *Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público*, disponível em <<http://www.ifac.org/PublicSector/>>, consultado a 26/08/2010.

Jesus, M. F. (2009). *O sistema de Normalização contabilística no sector vitivinícola – O caso da empresa Casa Agrícola Cortes de Cima*. Projecto de Mestrado em Contabilidade, disponível em <<http://repositorio.iscte.pt/handle/10071/1854>>, consultado a 26/09/2010.

Marques, M. C. C. (2003). *Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal*. Revista Contabilidade e Finanças, disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad31/art7_revis_31.pdf>, consultado a 13/11/2010.

Pessoa, F. (1926). *Palavra Iniciais*. Revista de Comércio e Contabilidade n.º1, disponível em <http://www.infocontab.com.pt/historia/?option=com_content&task=view&id=79&Itemid=85>, consultado em 27/08/2010.

Pinho, C. R. S. (2009). *A Utilização de Procedimentos Analíticos de Auditoria. O Caso Português*. Tese de Doutoramento em Gestão. Área de Especialização – Contabilidade Universidade Aberta, disponível em <<http://repositorioaberto.univab.pt/handle/10400.2/1577>>, consultado a 01/12/2010.

Pires, A. M. M. (2005). *O valor a partir da informação financeira – Um caso particular da “imagem fiel”: o sector do Vinho do Porto*”. Tese de Doutoramento em Gestão e Administração de Empresas – especialização em Contabilidade. Universidade de Valladolid - Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais - Departamento de Economia e Contabilidade Financeira, disponível em <<http://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/1658/1/Tese%20Doutoramento.pdf>> consultado a 26/09/2010.

Pires, A. M. M. (2010). *A informação de natureza qualitativa como uma característica implícita no SNC: a capacidade do anexo para oferecer uma resposta adequada*. XIV Encontro AECA 2010 Innovación y responsabilidad: desafíos y soluciones, disponível em <<http://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2627/1/Encontro%20aECA%20Coimbra%20I%202010.pdf>>, consultado a 16/10/2010.

Santos, A. I. L.& Ferreira, C. A. (2003). *Normalização contabilística e eficiência do mercado de capitais*. XIII Jornadas Hispano-lusas de Gestión Científica, disponível em <http://www.ti.usc.es/lugo-xiii-hispano-lusas/pdf/05_CONTABILIDAD/01_santos_azevedo.pdf>, consultado a 4/09/2010.

Tribunal de Contas de Portugal. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos - Volume I*, disponível em <<http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>>, consultado a 5/9/2011.