



**INSTITUTO
POLITÉCNICO DO PORTO**



**INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DO
PORTO**

**A NCRF 22 – CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS DO
GOVERNO
E DIVULGAÇÃO DE APOIOS DO GOVERNO
E
IMPLICAÇÕES FISCAIS E DE AUDITORIA**

Elisabete do Carmo Ferrás Mendes

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

Orientada pelo Doutor José de Campos Amorim

S. Mamede de Infesta, Setembro de 2011



**INSTITUTO
POLITÉCNICO DO PORTO**



**INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO**

**A NCRF 22 – CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS DO
GOVERNO
E DIVULGAÇÃO DE APOIOS DO GOVERNO
E
IMPLICAÇÕES FISCAIS E DE AUDITORIA**

Elisabete do Carmo Ferrás Mendes

Orientada pelo Doutor José de Campos Amorim

S. Mamede de Infesta, Setembro de 2011

Resumo

O novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) adoptado em Portugal, sendo um sistema baseado mais em princípios de que em regras, acarreta a existência de novos conceitos e a necessidade de incorporação de novas formas de entender a contabilidade.

Com base neste pressuposto torna-se legítimo que se possa dissertar sobre vários temas vertidos nas normas que o constituem.

Assim, foi escolhida a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 22 que trata da contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo para a base deste trabalho.

O objectivo que aqui se plasma é o de abordar a contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo à luz do SNC, analisar os impactos fiscais e de auditoria que deles advêm.

Sempre que conveniente foi efectuada a comparação da NCRF 22 com o anterior referencial contabilístico nacional, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e a Norma Internacional de Contabilidade correspondente, a *International Accounting Standard* (IAS) 20.

Para melhor percepção do trabalho efectuado foi elencada uma breve abordagem da evolução histórica da normalização contabilística, divulgado o significado do termo “subsídios” e suas funções: a económica e a social.

Palavras-chave: Subsídios, NCRF 22, SNC, Auditoria.

Abstract

The new System of Accounting Standards adopted in Portugal, being a system more principles-based rather than rules-based, involves the existence of new concepts and the necessity of incorporation of new forms of understanding accounting.

Based on this assumption it becomes legitimate discourse about several subjects included in the standards that constituting it.

Thus, to the basis of this work it was chosen the Accounting Standard and Financial Reporting (NCRF) 22 with regard to the subsidies accounting of the Government and the diffusion of supports from the Government.

The main goal is approach the subsidies accounting of the Government and the diffusion of supports through the System of Accounting Standards, fiscal impacts and auditing analysis that occur from them.

Whenever it's appropriate, was made a comparison between NCRF 22 with the previous national accounting referential, the National Chart of Accounts and the correspondent International Accounting Standard (IAS) 20.

For a better perception of the work accomplished, was made a brief approach of the historical evolution of the Accounting Standards, releasing the meaning of the term "subsidies" and it's functions: economic and social.

Key-words: Subsidies, NCRF 22, System of Accounting Standards, Auditing.

Agradecimentos

Agradeço à minha filha, Francisca, pela ternura do seu sorriso nos momentos mais difíceis e peço-lhe desculpa pela atenção tantas vezes reclamada e por mim rejeitada.

Ao meu marido, Ricardo, por todo o apoio, companheirismo e compreensão pelos momentos ausentes.

Aos meus pais, aos meus exemplos de vida, a minha eterna gratidão por tudo quanto fizeram e fazem por mim. É com muito orgulho que lhes entrego mais esta conquista.

Numa vertente mais académica e profissional um agradecimento ao meu orientador, Doutor José de Campos Amorim, pela disponibilidade, críticas e sugestões facultadas ao longo da elaboração deste trabalho.

Ao coordenador deste curso de Mestrado, o Dr. Rodrigo de Carvalho, pelo incentivo e partilha de conhecimentos e saber que me facultou.

Abreviaturas

ABDR	Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados
CC	Código de Contas
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
CLC	Certificação Legal das Contas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DACP	Demonstração nas Alterações no Capital Próprio
DC	Directriz Contabilística
DRA	Directriz de Revisão/Auditoria
EC	Estrutura Conceptual
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FSE	Fundo Social Europeu
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IEFP	Instituto de Emprego e Formação Profissional
IFAC	<i>International Federation of Accounts</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
IT	Interpretação Técnica
MDF	Modelo de Demonstrações Financeiras
NCM	Norma Contabilística para Microentidades
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NI	Norma Interpretativa
NIC	Norma Internacional de Contabilidade
NIRF	Norma Internacional de Relato Financeiro
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PEOE	Programa de Estímulo à Oferta de Emprego
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POE	Plano Operacional da Economia
POPH	Programa Operacional Potencial Humano
QCA	Quadro Comunitário de Apoio
QREN	Quadro de Referência Estratégico Nacional
RG	Relatório de Gestão
ROC	Revisor Oficial de Contas
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
UE	União Europeia

Índice

Resumo.....	ii
Abstract	iii
Agradecimentos.....	iv
Abreviaturas	v
Introdução	1
PARTE I	3
ENQUADRAMENTO.....	3
1 – A Harmonização Contabilística	4
2 – A Normalização Contabilística Nacional - Marcos Históricos	6
3 – O Sistema de Normalização Contabilística (SNC).....	9
3.1 – Elementos Principais do SNC	10
3.1.1 – Estrutura Conceptual (EC)	10
3.1.2 – As Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro (NCRF).....	12
3.1.3 – Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF).....	13
3.1.4 – O Código de Contas (CC)	13
3.1.5 – A Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades (NCRF PE).....	13
3.1.6 – Notas Interpretativas (NI).....	14
3.1.7 – Norma Contabilística para Microentidades (NCM)	15
3.2 – Âmbito de Aplicação do SNC	16
3 – Função Económica e Social dos Subsídios	17
PARTE II	20
CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS DO GOVERNO E DIVULGAÇÃO DE APOIOS DO GOVERNO	20
1 – Os Subsídios no Normativo POC.....	21
2 – A Contabilização dos Subsídios no Normativo SNC	23
2.1 – Enquadramento	23
2.2 – A NCRF 22	24
2.2.1 – Objectivo	25
2.2.2 – Âmbito.....	25
2.2.3 – Definições	27

2.2.4 – Subsídios do Governo	29
2.2.4.1 – Subsídios Não Reembolsáveis Relacionados com Activos.....	32
2.2.4.2 – Subsídios Relacionados com Rendimentos (ou à Exploração)	37
2.2.4.3 – Subsídios Não Monetários	40
2.2.4.4 – Subsídios Reembolsáveis	41
2.3 – Apresentação de Subsídios do Governo.....	42
2.4 – Reembolso de Subsídios do Governo.....	43
2.5 – Apoios do Governo	45
2.6 – Divulgações.....	48
3 – Tratamento Contabilístico dos Subsídios na NCRF PE e na NCM.....	48
PARTE III.....	50
IMPLICAÇÕES FISCAIS.....	50
1 – As Relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade	51
2 – Implicações Fiscais nos Subsídios na Vigência do SNC.....	52
3 – Os Impostos Diferidos nos Subsídios.....	55
3.1 – Na Vigência do SNC.....	56
4 – Regime Transitório.....	59
PARTE IV.....	60
IMPLICAÇÕES DE AUDITORIA	60
1 – As Relações entre a Contabilidade e a Auditoria	61
2 – Principais Implicações de Auditoria no SNC.....	62
2.1 – Na Aplicação da NCRF 3.....	62
2.2 – No Trabalho de Revisão/Auditoria.....	64
3 – Divulgações dos Subsídios e Apoios do Governo.....	70
4 – Na Auditoria ao Plano Operacional da Economia (POE)	78
Conclusões	81
Bibliografia	84

Índice de Ilustrações

Ilustração 1 – Níveis de normalização contabilística	15
Ilustração 2 – Subsídios relacionados com activos biológicos mensurados.....	27
Ilustração 3 – Tipos de subsídios	29
Ilustração 4 – Momento do reconhecimento do subsídio.....	31
Ilustração 5 – Subsídios não reembolsáveis relacionados com activos.....	33
Ilustração 6 – Reconhecimento inicial e subsequente dos subsídios do Governo não reembolsáveis	34
Ilustração 7 – Subsídios relacionados com rendimentos.....	38
Ilustração 8 – Reembolso de subsídios	44

Índice de Quadros

Quadro 1 – Análise comparativa das principais definições.....	28
Quadro 2 – Análise comparativa da contabilização dos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos.....	37
Quadro 3 – Análise comparativa da contabilização dos subsídios relacionados com rendimentos .	40
Quadro 4 – Análise comparativa da contabilização do reembolso de subsídios do Governo	45
Quadro 5 – Análise comparativa da contabilização dos apoios do Governo	47
Quadro 6 – Análise comparativa das divulgações dos subsídios do Governo	48
Quadro 7 – Alterações ao artigo n.º 20 e artigo n.º 22 do CIRC após Decreto - Lei n.º 159/2009 ..	53

Introdução

O objectivo da presente dissertação emerge da sua necessária elaboração para o cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria.

A globalização dos mercados e a crise económica que se acentua com o passar dos anos do século XXI tornaram a necessidade de uma harmonização contabilística uma prioridade de todos os agentes económicos.

A dimensão internacional da contabilidade fez surgir um novo problema: a necessidade de comparar informação elaborada não só em distintos idiomas, moedas e formatos, mas também em obediência a diferentes princípios que, reflectem, entre outros, o ambiente económico, social, político, cultural e histórico de cada país.

Como corolário dos trabalhos que vinham sendo desenvolvidos em Portugal pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) visando a adaptação em Portugal das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS) emanadas do *International Accounting Standards Board* (IASB) e tal como adoptadas na União Europeia (UE), nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de Julho de 2009 surge o SNC, publicado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

O objectivo deste trabalho debruça-se sobre uma das NCRF preceituadas pelo SNC, a NCRF 22 - Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo. Para além da questão contabilística é alargado o objectivo às implicações fiscais e de auditoria subjacentes ao tratamento dos subsídios.

Na primeira parte deste trabalho é feito o enquadramento necessário para demonstração do percurso da normalização contabilística até à entrada em vigor do presente SNC, seguindo-se a apresentação e composição do mesmo. Nesta primeira parte é ainda obtida resposta ao significado do termo “subsídios” e descritas as suas funções. A motivação para elaboração desta dissertação nasce da consciência de que tais funções são primordiais para a vida das organizações, sobretudo na grave conjuntura económica que todos estamos a assistir.

A segunda parte trata do estudo da NCRF 22. Aqui, e sempre que conveniente é efectuada a comparação com o anterior referencial contabilístico (POC) e a norma internacional de contabilidade correspondente (IAS 20).

Para cada tipo de subsídios previstos na norma em estudo foram incluídos casos práticos com o objectivo de espelhar e exemplificar o sentido do texto da norma.

A terceira parte do trabalho compreende as implicações fiscais decorrentes da contabilização dos subsídios nas entidades, atendendo ao disposto no Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (CIRC), retratando as alterações a ele introduzidas por força da entrada em vigor do SNC.

Finalmente a última parte respeita às implicações de auditoria. Tais implicações encontram-se intimamente ligadas à entrada em vigor do SNC, ao trabalho do revisor/auditor efectuado na área dos subsídios com particular ênfase às auditorias ao abrigo do Plano Operacional da Economia (POE) e às exigências de divulgação contempladas no parágrafo 31 da NCRF 22.

PARTE I

ENQUADRAMENTO

1 – A Harmonização Contabilística

Com a globalização, a economia adquiriu novo protagonismo, condicionando fortemente a formulação das estratégias dos Estados. Os conflitos já não são para obter conquistas territoriais ou manifestar superioridade militar, são sim elementos perturbadores da estabilidade dos mercados e impeditivos do acesso nas melhores condições a produtos de qualidade e ao melhor preço, independentemente da sua origem. A competitividade dos Estados dirige-se para o controlo da produção mundial e dos mercados.

“A globalização é, de certa forma, o ápice do processo de internacionalização do mundo capitalista.” (Santos, 2001, p. 23).

É neste mundo de rápidas transformações e imparável progresso tecnológico que as empresas procuram sobreviver e expandir os seus negócios um pouco por todo o mundo, adaptando e agilizando estruturas, organizações e procedimentos, capazes de responder aos desafios da transnacionalidade e de outras culturas e valores, num ambiente em que o papel regulador dos Estados se vai diluindo e as fronteiras nacionais permanecem apenas como últimos referenciais de identidade e soberania.

Ora com o crescente aumento das relações económicas e comerciais, a globalização da economia é um facto adquirido, tendo-se tornado de extrema importância a harmonização contabilística internacional, de modo a salvaguardar os interesses de todos os utentes da informação financeira, permitindo ultrapassar as dificuldades de comparação e interpretação dos diversos formatos e critérios adoptados pelos diferentes países.

As diferentes técnicas de registo contabilístico aumentavam o risco de interpretações falaciosas pelos investidores, que eram obrigados a efectuar análises rigorosas e detalhadas da informação financeira para a minimização do risco no processo de tomada de decisão. Numa vertente empresarial, esta diversidade contabilística condicionava também as estratégias e políticas de gestão das empresas, no que respeita ao desenvolvimento de esquemas competitivos, avaliações de empresas e obtenção de financiamento.

A contabilidade deve reflectir a realidade da situação financeira das empresas, baseando-se em normas comuns e evitando diferenças no apuramento dos resultados e na avaliação da própria entidade.

Nas últimas décadas têm sido desenvolvidos inúmeros esforços, no sentido de atingir a tão desejada comparabilidade das demonstrações financeiras. São diversos os organismos, cada vez mais embrenhados no processo de globalização, que se têm dedicado ao processo de harmonização a nível mundial, destacando-se o IASB¹ e a UE.

O IASB, fundado em 1973, tem como principal objectivo a regulamentação das práticas de elaboração de demonstrações financeiras internacionais, individuais e consolidadas, formulando e publicando normas [Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF)] que garantissem a sua promoção, aceitação e aplicação a nível internacional. O objectivo do IASB consistia na harmonização contabilística internacional e na convergência das práticas de elaboração da informação financeira.

O contexto económico ao romper da década de 90 foi crucial ao desenvolvimento do processo de harmonização contabilística ao nível internacional, tal como perspectivado pelo IASB. O crescente nível de pressão sobre a contabilidade, nomeadamente no que concerne ao tratamento a conferir a determinadas transacções, especialmente as relacionadas com instrumentos financeiros derivados, reclamava a reforma dos normativos locais ou, em sua substituição, a aplicação do normativo internacional.

A UE foi responsável pela emissão de importantes directivas como:

- ✓ IV Directiva do Conselho, de 25 de Julho de 1978 (78/660/CEE), relativa às contas anuais de certas formas de sociedade, cujo principal objectivo era o de obter algum grau de harmonização na preparação, apresentação, auditoria e publicidade das contas anuais das sociedades de responsabilidade limitada;
- ✓ VII Directiva do Conselho, de 13 de Junho de 1983 (83/439/CEE), relativa às contas consolidadas, que se debruça sobre a questão das contas consolidadas das sociedades.

Embora estas directivas tenham contribuído de forma significativa para os primeiros passos na harmonização contabilística, foram em si, alvo de algumas críticas, como é usual nas primeiras etapas de um processo harmonizador, nomeadamente no que respeita à

¹ O IASC (“*International Accounting Standards Committee*”) passou a designar-se, a partir de 01 de Abril de 2001, por IASB.

existência de um elevado número de situações cuja utilização é de carácter opcional, bem como a apresentação e utilização de alguns conceitos imprecisos.

Em 2002, a UE publicou o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 - Relativo à Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, que em linhas gerais, obrigava, a partir de 1 de Janeiro de 2005, que as contas consolidadas das empresas cotadas fossem elaboradas em conformidade com as NIC, permitindo a cada estado-membro estender esta obrigação às contas individuais das empresas cotadas e às contas consolidadas e individuais das empresas não cotadas.

Foi a explosão do processo de harmonização contabilística num mercado de capitais tão grande e influente como o europeu; o passo de gigante necessário à evolução de um quadro contabilístico global.

Aquele regulamento nomeia o IASB como órgão responsável pela emanação de normas, notas e documentos explicativos que regulem a actividade das maiores empresas europeias, reflectindo a confiança da UE neste organismo internacional. Contudo, a presença da Comissão no Comité de Regulamentação Contabilística do IASB é assegurada.

Lourenço e Morais (2004, p. 42) afirmam que,

“no contexto actual, a harmonização contabilística está associada a um fenómeno de natureza imperativa, em que se procura impor a todos ou a um conjunto de países práticas informativas, modelos de regulamentação e normas contabilísticas sem tomar em atenção os efeitos negativos ou desfavoráveis que podem surgir para as empresas e, em geral, para o desenvolvimento socioeconómico dos países menos prósperos. Porém, consideramos que a harmonização contabilística internacional à escala mundial, ou mesmo regional, só faz sentido num cenário mundial de economias bastante homogéneas e não perante o actual cenário económico, social e cultural enormemente desigual e heterogéneo.”.

2 – A Normalização Contabilística Nacional - Marcos Históricos

Segundo (Garrido e Sanabria, 2001) citado em Rodrigues e Guerreiro (2004, p. 9), “ (...) a normalização é definida como o movimento no sentido da uniformidade global, enquanto

que a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global.”.

O normativo contabilístico nacional aplicável à generalidade das empresas baseava-se, essencialmente, no POC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, nas Directrizes Contabilísticas (DC) e as Interpretações Técnicas (IT).

De notar, contudo, que o processo de normalização contabilística nacional teve início há mais de 25 anos e culminou, em 1977, com a publicação do primeiro POC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro (Guimarães, 2003, p.38).

Entretanto, o organismo nacional que supervisiona a normalização contabilística a nível das empresas, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC)², veio a desenvolver um modelo contabilístico em consonância com as directivas comunitárias e os normativos do IASB, adoptados pela UE, com o projecto de normalização iniciado na primeira reunião de 2003 ocorrida em 15 de Janeiro, do Conselho Geral da CNC.

Este projecto surge na sequência da publicação do Regulamento (CE) n.º 1606 /2002 supra citado.

“A Normalização Contabilística deverá assentar em nova ordem de preocupações, convindo formular advertências que evitem cometimento de excessos. A contabilidade portuguesa e o seu estudo não pode ser só POC.” (Ferreira, 1997, p.120).

No ano de 2005, e no seguimento do Regulamento acima referido, foi publicado o Decreto-Lei 35/2005 de 17 de Fevereiro, o qual veio estabelecer a obrigatoriedade da adopção das NIC, na elaboração das contas consolidadas das sociedades cotadas em bolsa, sendo facultativa a sua adopção para as contas individuais, desde que incluídas no âmbito da consolidação e desde que sejam objecto de Certificação Legal das Contas (CLC). Caso contrário, as contas individuais das empresas cotadas deverão ser preparadas com base nas normas nacionais actualmente em vigor.

Ainda de acordo com o estipulado neste Decreto-Lei, as sociedades não cotadas, cujas demonstrações financeiras consolidadas, são objecto de CLC, podem optar pela aplicação das NIC na sua preparação e apresentação. Quanto às contas individuais destas sociedades

² Foi criada pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, que aprovou o primeiro POC.

não cotadas, as premissas são as mesmas das referidas para as contas individuais das sociedades cotadas, ou seja, existe a opção pela aplicação das normas do IASB, desde que incluídas no âmbito da consolidação e desde que sejam objecto de CLC. Este Regulamento levantou diversas questões como o custo acrescido, a todas as empresas obrigadas a dispor de duas contabilidades.

Do que foi acima referido, podemos concluir que nesta fase, e em Portugal, as NIC/NIRF eram apenas obrigatórias para as empresas com títulos cotados em bolsa.

Face às mudanças ocorridas no ordenamento comunitário [v.g. o Regulamento (CE) n.º1606/02 e nacional (v.g. o Decreto-Lei n.º 35/2005)] tornou-se imperativa uma revisão da Directriz Contabilística 18 – “Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”³. Refere-se então nesta DC o seguinte:

“...a CNC, ao privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, considera que a adopção dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites no Normativo Contabilístico Nacional se deve subordinar, em primeiro lugar, ao POC e às Directrizes Contabilísticas e respectivas Interpretações Técnicas, e, supletivamente, pela ordem indicada, às:

- 1) Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/02, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002;*
- 2) Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pela IASB, e respectivas interpretações SIC – IFRIC.”.*

De acordo com Grenha C., Cravo, D., Baptista, L. e Pontes, S. (2009, p. 72), “(...) fica a ideia de que a DC n.º 18 teve maior utilidade enquanto norma que estabeleceu os critérios de supressão de lacunas em matéria de aplicação dos princípios contabilísticos, do que, propriamente como complemento da estrutura conceptual de suporte ao sistema de normalização contabilística que teve como base o POC.”.

³ Esta DC clarifica a estrutura conceptual da contabilidade em Portugal.

3 – O Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

Foi neste contexto que no dia 3 de Julho de 2007, a CNC aprovou um novo modelo designado por SNC, com o objectivo de substituir o POC e demais legislação complementar.

O SNC tem por base as normas emanadas do IASB, a IV e VII Directivas Comunitárias e assenta num modelo baseado em princípios e não em regras, aproximando-se assim do modelo do IASB. O SNC é composto, entre outros documentos, por Normas Contabilísticas de Relato Financeiro as quais constituem uma adaptação das NIC.

A 13 de Julho de 2009, foi publicado no Diário da República, 1.ª série, n.º 133, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprova o SNC e revoga o POC e o Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de Julho, que aprova o regime jurídico de organização e funcionamento da CNC e revoga o Decreto-Lei n.º 367/1999.

Este novo normativo entrou em vigor no primeiro exercício que se iniciou em ou após 1 de Janeiro de 2010. Este Decreto-Lei reafirma as opções previstas no Decreto-Lei n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro, atrás referidas.

Para a CNC, os presentes decretos, constituem mais do que um imperativo institucional, retratam um justo equilíbrio entre as soluções mais apropriadas e as especificidades nacionais.

Assim, a normalização contabilística nacional, vem aproximar-se dos novos padrões comunitários, proporcionando ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, salvaguardando as características e as necessidades específicas do tecido empresarial português.

Consequentemente, procedeu-se à revogação do POC e legislação complementar e criou-se o SNC.

Segundo Gomes e Pires (2010, p. 1),

“Trata-se, portanto, de um modelo de normalização contabilística moderno e que permite a intercomunicabilidade com as normas internacionais de contabilidade, possibilitando a comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas

portuguesas face às empresas de outros países que já tenham adoptado as IAS/IFRS, abrindo portas ao investimento e financiamento por parte das entidades estrangeiras.”.

3.1 – Elementos Principais do SNC

O SNC é um todo organizado que é composto pelos seguintes elementos:

3.1.1 – Estrutura Conceptual (EC)

A EC foi homologada pelo Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro.

Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como o referencial que subjaz a todo o sistema. Segue de muito perto a estrutura conceptual do IASB, referente à preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

De acordo com Almeida, R. M. P., Dias, A. I., Carvalho, F. (2010, p.46) a EC *“trata-se, sem dúvida, de um instrumento de apoio de relevante importância, que deverá estar sempre presente e nortear os procedimentos técnicos subjacentes à implementação e consolidação do SNC em qualquer entidade.”.*

A estrutura conceptual poderá ter uma outra dimensão, a saber, a de *“ser um aglutinante, de carácter sociológico, que legitima a regulação ao suscitar adesões e consenso em torno da norma”* (Pereda, 1997, p. 50).

A EC constitui um documento autónomo que trata:

→ Do objectivo das demonstrações financeiras;

Os parágrafos 12 a 21 estabelecem os **“Objectivos das demonstrações financeiras”**, *“como sendo 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 (...)”.*

→ Das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;

Os parágrafos 24 a 46 da EC definem as “**Características qualitativas das demonstrações financeiras**” como sendo “*os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes*”.

As principais características qualitativas da EC são:

- i. Compreensibilidade;
- ii. Relevância;
- iii. Fiabilidade; e
- iv. Comparabilidade.

→ Da definição reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se elaboras as demonstrações financeiras, e

Os parágrafos 80 a 96 dedicam a devida atenção ao “**Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras**” considerando “*Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 1 (...)*”.

Os parágrafos 97 a 99 tratam da “**Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras**” considerando “*Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção da base particular da mensuração (...)*”.

As bases de mensuração utilizadas poderão ser:

- Custo histórico;
- Custo corrente;
- Valor realizável (de liquidação);
- Valor presente, e
- Justo valor.

→ Dos conceitos de capital e manutenção de capital.

Os parágrafos 100 a 108 definem os “**Conceitos de capital e manutenção de capital**” incluindo o “Conceito de determinação do lucro”.

Pelo exposto verifica-se que esta perspectiva conceptual engloba os mesmos níveis preconizados na “*Conceptual framework do IASB*”⁴.

No entanto, a CNC delimitou bastante o campo de acção da EC, pois embora reconheça que, em alguns casos, possa haver conflito entre a EC e uma qualquer NCRF, definiu que nestes casos os requisitos da NCRF prevalecem em relação à EC.

3.1.2 – As Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro (NCRF)

As NCRF foram publicadas pelo Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro.

Estas formam o núcleo central do SNC, adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

Apresenta-se a definição de cada um destes quatro pilares fundamentais de normalização:

- i) Reconhecimento: as regras que determinam o registo contabilístico de factos e transacções que afectam, designadamente, a composição e valores do balanço e da demonstração dos resultados;
- ii) Mensuração: qual e como se mede em unidades monetárias, o valor a ser objecto de reconhecimento, como determinar as quantias que irão afectar os activos e passivos expressos no balanço e os rendimentos e gastos mostrados pela demonstração dos resultados, para as realidades que neles se devem conter;
- iii) Apresentação: em que parte das demonstrações financeiras, em que rubricas, com que detalhe ou e que agregação, com que relação algébrica, compensadas ou não compensadas, quais e sob que formas devem ser

⁴ Disponível em <<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E29DA762-C0E1-40F8-BDD4-A0C6B5548B81/0/ Framework.pdf>>, consultado a 24/06/2011 (Tradução livre).

mostradas na face das demonstrações financeiras as respectivas informações;

- iv) Divulgação: quais as notas de teor qualitativo ou quantitativo, de desenvolvimento, de explicação, de fundamentação, de discriminação, de complemento informativo para os utentes das demonstrações financeiras, a ser incluídas no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, e que se agrupam em dois grandes conjuntos: bases de preparação e apresentação das demonstrações financeiras; outras notas anexas.

3.1.3 – Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF)

As Demonstrações Financeiras foram publicadas pela Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro.

Consagra-se a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações de Balanço, Resultados (por Funções e Naturezas), de alterações no Capital Próprio e dos Fluxos de Caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.

3.1.4 – O Código de Contas (CC)

Traduzido numa estrutura codificada e uniforme de contas, visando acautelar as necessidades dos distintos utentes, privados e públicos e alimentar o desenvolvimento de plataformas e bases de dados particulares e oficiais.

3.1.5 – A Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades (NCRF PE)

A NCRF PE foi publicada pelo Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro.

De forma unitária e simplificada contempla os tratamentos de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação consagrados nas NCRF, são considerados como os pertinentes e mínimos a ser adoptados por entidades cuja dimensão não ultrapasse dois dos três limites constantes do art.º 9.º do Decreto – Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

Total do balanço: €500 000;

Total das vendas líquidas e outros rendimentos: €1 000 000; e

Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

Entretanto, a Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto, vem alterar os limites estabelecidos pelo artigo supra estabelecendo novos limites:

Total do balanço: €1 500 000;

Total das vendas líquidas e outros rendimentos: €3 000 000; e

Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Não podem beneficiar do regime de pequenas entidades, aquelas que por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a CLC, nem as que sejam obrigadas ou tenham optado por adoptar as normas internacionais de contabilidade, ou estejam sujeitas à supervisão das entidades do sector financeiro, bem como nos casos em que uma pequena entidade integre o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas.

Sempre que a NCRF PE não responda a aspectos particulares aplica-se supletivamente:

- A NCRF específica para a situação em análise;
- A Norma interpretativa (NI);
- As normas internacionais de contabilidade adoptadas na UE [Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro];
- As normas internacionais de contabilidade (IAS) e as normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

3.1.6 – Notas Interpretativas (NI)

As NI foram publicadas pelo Aviso n.º 15653/2009.

As NI são documentos que vão sendo emitidos pela CNC, existindo desde já as seguintes:

1. Consolidação – Entidades de Finalidades Especiais; e
2. Uso de Técnicas de Valor Presente para mensurar o Valor de Uso.

3.1.7 – Norma Contabilística para Microentidades (NCM)

Esta norma foi criada por exigência do poder político como forma de aceder às exigências da UE no que concerne à redução de custos administrativos.

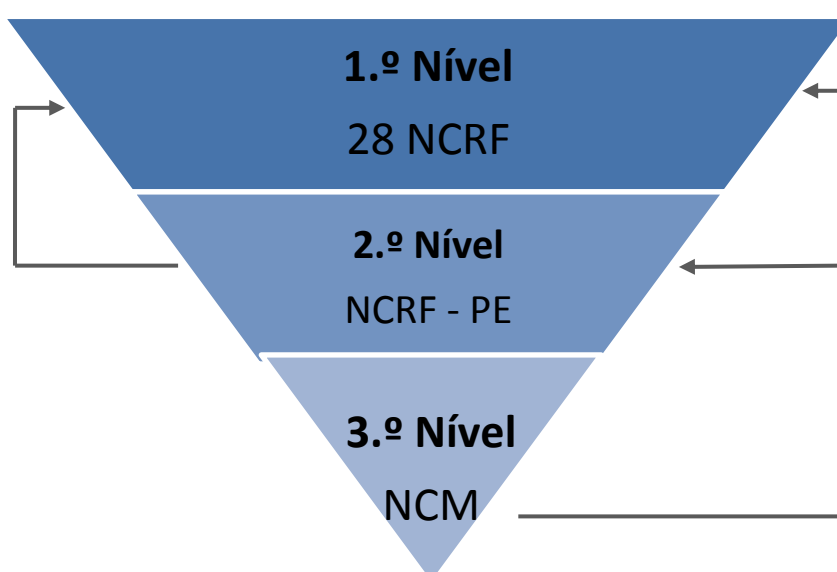
Foi homologada pelo Aviso n.º 6726 - A/2011, de 10 de Março, na sequência da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, sob o título “Simplificação das normas e informações contabilísticas das microentidades”.

Importa referir o conceito de microentidades estabelecido no art.º 2.º da Lei n.º 35/2010: “Para efeitos da presente lei, consideram-se microentidades as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço - €500.000;
- b) Volume de negócios líquido – 500.000; e
- c) Número médio de empregados durante o exercício – 5”.

Guimarães (2011, pp. 1 – 4), considera esta NCM um “*sub-produto*” contabilístico do SNC correspondendo a um terceiro nível de normalização contabilística.

Ilustração 1 – Níveis de normalização contabilística



Fonte: elaboração própria.

Assim, e em jeito de resumo temos:

- **Primeiro nível:** aplicável à generalidade das entidades que não aplicam as NIC/NIRF e às PE e ME que optem por este nível;
- **Segundo nível:** aplicável às PE dentro dos limites do art.º 9.º do Decreto – Lei 158/2009; e
- **Terceiro nível:** aplicável às ME de acordo com a NCM.

De notar que o segundo e terceiro níveis são opcionais relativamente ao primeiro nível. Isto significa que, se determinada entidade estiver nas condições de optar pelo terceiro nível poderá, em alternativa exercer a opção pelo segundo nível (NCRF PE), ou, ainda, pelo primeiro nível (Modelo Geral) cingindo-se à utilização de todo o normativo contabilístico associado à sua opção.

Da mesma forma, uma entidade abrangida pelos limites do segundo nível (NCRF PE) poderá optar também pelo primeiro nível (28 NCRF), nas mesmas condições de acesso supra citadas.

O autor supra citado refere ainda que do ponto de vista da normalização contabilística a NCM seria dispensável uma vez que as diferenças para a NCRF PE não são significativas. Ou seja, a NCRF PE responderia às necessidades de relato financeiro das ME.

3.2 – Âmbito de Aplicação do SNC

O âmbito de aplicação do SNC encontra-se estipulado no art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 sendo obrigatório para as seguintes entidades:

- 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.

Excepcionalmente são excluídas deste âmbito as seguintes entidades:

- As entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado e, porquanto, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho devem elaborar as suas contas consolidadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade (art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009); e
- As entidades sujeitas a supervisão do sector financeiro: o Banco de Portugal, o Instituto de Seguros de Portugal e a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (art. 5º).

Evidentemente que as entidades sem finalidades lucrativas que não se encontravam sujeitas à aplicação do POC, não ficam também sujeitas à aplicação do SNC.

A dispensa de aplicação do SNC está prevista no art. 10º do Decreto-Lei n.º 158/2009 e abrange “... as pessoas que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a €150.000.”.

3 – Função Económica e Social dos Subsídios

De acordo com o Decreto-Lei n.º 167/2008, de 26 de Agosto,

“nos termos da Constituição, incumbe ao Estado a promoção do bem-estar social e económico e da qualidade de vida da população, em especial da mais desfavorecida, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável, e a promoção da coesão económica e social, orientando o desenvolvimento no sentido de um crescimento equilibrado de todos os sectores e regiões e eliminando progressivamente as diferenças económicas e sociais existentes. Este quadro tem vindo a justificar a concessão de apoios financeiros por parte do Estado e de outras entidades públicas, com base em verbas do orçamento do Estado, designadamente no domínio do financiamento de entidades que prestam serviços de interesse geral e no âmbito das políticas de promoção e fomento de actividades económicas, culturais e sociais.”

O objectivo de assegurar a realização de missões de interesse geral, com vista à satisfação das necessidades fundamentais dos cidadãos, determina, por vezes, a necessidade de imposição pelo Estado de obrigações específicas de serviço público a certas entidades públicas ou privadas.”.

Neste contexto, o Sistema de Incentivos ao Investimento das Empresas no QREN (Quadro de Referência Estratégico Nacional) é um dos instrumentos fundamentais das políticas públicas de dinamização económica, designadamente em matéria da promoção da inovação e do desenvolvimento regional.

Os incentivos ao investimento empresarial, no quadro competitivo internacional, visam o acréscimo de produtividade e de competitividade das empresas e a melhoria do perfil de especialização de Portugal, favorecendo o desenvolvimento territorial e a internacionalização da economia e priorizando o apoio a projectos de investimento em actividades de produção de bens e serviços transaccionáveis ou internacionalizáveis.

Também o serviço público de emprego nacional, o Instituto de Emprego e Formação Profissional (IEFP) disponibiliza um conjunto de medidas, no âmbito do emprego e da formação profissional, direccionado para os diversos tipos de público.

O Fundo Social Europeu (FSE) permite, através do Programa Operacional Potencial Humano (POPH) do QREN 2007-2013, o financiamento das medidas de emprego executadas pelo IEFP.

O Mercado Comum assenta no princípio da livre concorrência entre as empresas da União Europeia. A corroborar este princípio, o artigo 87º do Tratado da União Europeia estabelece que são incompatíveis com o Mercado Comum os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, que confirmam uma vantagem económica aos beneficiários, a qual deve ser concedida selectivamente, e a medida de auxílio deve ameaçar falsear a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

Só são incompatíveis com o mercado comum os auxílios de Estado que afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros e falseiem ou ameacem falsear a concorrência.

Este tipo de prática está associado ao “*dumping*”. O termo “*dumping*” é utilizado para designar uma situação em que um determinado produto é vendido a um preço inferior num mercado estrangeiro do que no mercado doméstico.

É também utilizado para designar uma situação em que o produto é vendido por um preço inferior ao seu custo de produção ou de aquisição.

Normalmente este tipo de incentivos/subsídios são atribuídos de forma indirecta a determinado tipo de entidades e assumem, na maioria dos casos, reembolsos ou compensação de despesas e custos. Contudo, e embora muitas vezes não sejam relevados na contabilidade, dessas entidades beneficiadoras, não deixam de ser um subsídio.

Na parte seguinte deste trabalho serão elencados os auxílios do Estado previstos na NCRF 22, sua contabilização e divulgação.

PARTE II

CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS DO GOVERNO E DIVULGAÇÃO DE APOIOS DO GOVERNO

1 – Os Subsídios no Normativo POC

O anterior normativo contabilístico nacional, como referido na parte anterior, era composto na sua essência pelo POC, DC e respectivas IT. O primeiro POC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro (POC/77), não contemplava quaisquer normas contabilísticas específicas sobre os subsídios.

No entanto, ainda na sua vigência, a CNC emanou a NI n.º 6/1987 de 15 de Outubro⁵, intitulada “Contabilização de subsídios”. Tal NI esclarece quanto à distinção e contabilização dos:

- a) Subsídios reembolsáveis,
- b) Subsídios associados com activos;
- c) Subsídios não associados com activos; e
- d) Subsídios que dependam de contingências.

Com a adesão de Portugal à Comunidade Europeia é revogado o POC/77 pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o POC/89. Por sua vez, e de modo a acolher a transposição para o direito interno das normas de consolidação de contas estabelecidas na 7.ª Directiva do Conselho da EU é alterado pelo Decreto-Lei n.º 238/91 de 2 de Julho.

De notar que, na vigência do POC/89, não foi publicada qualquer DC sobre os subsídios, pois a CNC considerou que o normativo constante no POC/89 e da Norma Internacional de Contabilidade n.º 20 (IAS 20) eram suficientes para o seu enquadramento contabilístico.

Sublinha-se, que a referida IAS 20 era uma norma contabilística subsidiária ao POC/89, face o exposto no item 13 da DC n.º 18, sob o título “Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites”.

Em 25 de Fevereiro de 2003, a CNC emitiu um parecer (“respostas e consultas”), que abordou a problemática da contabilização de apoios e subsídios relativos a investimentos e infra-estruturas e equipamentos, destacando alguns aspectos contabilísticos do POC/89 (conta 2745) e parágrafo 12 da IAS 20.

O parecer em causa responde à seguinte questão:

⁵ Publicada no D.R., II Série, n.º 298, de 29 de Dezembro de 1987.

“Devem os apoios e subsídios recebidos do Estado e da UE relativos a investimentos e infra-estruturas e equipamentos afectos a actividade de serviço público ser contabilizados em rubrica de Capital Próprio?”

A resposta dada pela CNC baseou-se quer no POC quer na IAS 20, sendo que, no seu ponto sexto do parecer concluiu-se: ***“Em nenhum dos casos é permitido o reconhecimento directo no Capital Próprio.”***

Em 17 de Fevereiro de 2005 é emitido o Decreto-Lei n.º 35/2005 que transpõe para a ordem jurídica nacional a aplicação dos Regulamentos n.º 1606/2002 e n.º 1725/2003 (aprovados pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho da UE) e determina qual o âmbito de aplicação obrigatório e facultativo das normas do IASB, incluindo a IAS 20.

À luz do POC, o tratamento contabilístico dos subsídios não era regulado especificamente em nenhuma DC nem os critérios de valorimetria (capítulo 5 do POC) faziam quaisquer menção aos subsídios assim como as notas explicativas no Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados (ABDR).

O tratamento contabilístico dos subsídios apenas se encontrava referenciado nas Notas Explicativas às contas (capítulo 12 do POC).

Assim, o anterior normativo revelava-se insuficiente no que respeita ao reconhecimento e mensuração bem como nos requisitos de divulgação exigidos na contabilização dos subsídios e apoios do Governo.

No que concerne à apresentação nas demonstrações financeiras dos montantes registados nas contas relacionadas com os subsídios apenas os subsídios à exploração encontravam uma linha autónoma para sua divulgação na Demonstração dos Resultados. Todos os outros não tinham qualquer linha autónoma para serem divulgados nem nos modelos dos Balanços nem nos modelos das Demonstrações dos Resultados.

De facto, é aqui que reside a insuficiência na apresentação da informação financeira relacionada com os subsídios para os utilizadores da informação financeira. A rigidez dos modelos das demonstrações financeiras em POC é aqui denunciada uma vez que tem como primeira regra apresentar os montantes das contas de primeiro grau. Sendo o registo dos

subsídios ao investimento sempre efectuado em contas secundárias, tal informação era oculta nos modelos das demonstrações financeiras.

Esta insuficiência poderia ser colmatada no ABDR consignado pelo POC. Contudo, não estava reservado neste modelo nenhuma nota específica para a explicação e divulgação dos movimentos ocorridos nas contas de subsídios.

Ao nível da apresentação das demonstrações financeiras era ainda possível da análise efectuada à Demonstração dos Fluxos de Caixa identificar os fluxos de caixa recebidos em cada exercício a título de subsídios de investimento na rubrica actividades de investimento.

2 – A Contabilização dos Subsídios no Normativo SNC

Neste ponto, e sempre que se justifique, é elaborado um quadro resumo das principais diferenças entre o disposto na NCRF 22, no POC e na IAS 20.

2.1 – Enquadramento

A NCRF 22, publicada através do Aviso n.º 15655/2009, de 14 de Agosto de 2009, tem por base a IAS 20 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, de Abril de 1983 (reformatada em 1994), do IASC, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na NCRF 22 existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho, e em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008, de 3 de Novembro. Contudo, actualmente a presente norma não incorpora qualquer remissão para qualquer IAS/IFRS, o que não significa que não venha futuramente a ocorrer, por força de eventuais alterações à NCRF 22. Assim, já se encontra salvaguardado o texto da norma se tal vier a ocorrer.

Contrariamente ao que acontece com outras NCRF em que, tendo por base a correspondente IAS/IFRS adoptada pela UE o seu conteúdo é muito próximo do das IAS/IFRS que estiveram na sua origem, quer no que respeita aos critérios de reconhecimento, quer nas regras de mensuração, a verdade é que a NCRF 22 afasta-se do disposto na IAS 20, adoptada pela UE, em matérias muito relevantes, com importantes

efeitos económicos. Estas diferenças centram-se, essencialmente, no reconhecimento inicial dos subsídios ao investimento, porquanto a IAS 20 continua a exigir que aquele reconhecimento seja inicialmente efectuado numa conta do Passivo, na mesma lógica do que era disposto no POC.

Uma outra diferença que se destaca entre a NCRF 22 e a IAS 20 é que esta última permite que os subsídios ao investimento sejam inicialmente reconhecidos, de uma de duas formas: no Passivo ou por abate directo ao custo do investimento, sendo este registado inicialmente pelo seu custo, líquido do subsídio. Esta segunda alternativa de contabilização não é permitida pela NCRF 22 como, de resto, se verificará no estudo da norma.

2.2 – A NCRF 22

A estrutura da norma tem a seguinte apresentação:

- Objectivo;
- Âmbito;
- Definições;
- Subsídios do Governo;
- Apoio do Governo;
- Divulgações;
- Data de eficácia.

Esta norma começa por esclarecer o objectivo e âmbito da sua aplicação e de apresentar as principais definições dos termos mais relevantes usados no seu conteúdo.

De seguida, apresenta os critérios de reconhecimento e mensuração, inicial e subsequente, dos subsídios do Governo.

Prescreve as regras de apresentação dos subsídios (relacionados com activos e relacionados com rendimentos), assim como o tratamento contabilístico do caso particular do reembolso dos subsídios do Governo.

Na parte final, a norma apresenta as regras no tratamento contabilístico dos apoios do Governo em particular, e a identificação das exigências de divulgação dos subsídios e apoios do Governo, em geral.

2.2.1 – Objectivo

O objectivo desta norma é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização e divulgação de subsídios e apoios do Governo⁶ (NCRF 22:§1).

2.2.2 – Âmbito

O âmbito de aplicação desta Norma é descrito no seu §2 “(...) *deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios do Governo e na divulgação de outras formas de apoio do Governo.*”.

No entanto, excluem-se do seu âmbito (NCRF 22:§3):

- a) *“Os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios do Governo em demonstrações financeiras que reflectam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementarem de uma natureza semelhante;*
- b) *O apoio do Governo que seja proporcionado a uma entidade na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o rendimento colectável ou que sejam determinados ou limitados na base de passivos por impostos sobre o rendimento (tais como isenções temporárias do imposto sobre rendimento, créditos de impostos por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento);*
- c) *A participação do Governo na propriedade (capital) da entidade, e*
- d) *Os subsídios do Governo cobertos pela NCRF 17 – Agricultura.”.*

Deste modo, excluem-se do âmbito da NCRF 22 todos os benefícios fiscais concedidos pelo Governo em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC), constantes, nomeadamente, e entre outras disposições:

✓ CIRC

Artigo 13.º - Isenção de pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea;

Artigo 14.º - Outras isenções;

⁶ Governo – refere-se ao Governo, agências do Governo e organismos semelhantes, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

Artigo 48.º - Reinvestimento dos valores de realização;

Artigo 52.º - Dedução de prejuízos fiscais;

Artigo 87.º - Taxas.

✓ **Decreto Regulamentar n.º 25/2009**

Artigo 6.º - Método das quotas decrescentes.

✓ **Estatuto dos Benefícios Fiscais**

Qualquer uma das disposições deste normativo; e

Artigo 43.º - Benefícios fiscais relativos à interioridade.

Os apoios do Governo a uma empresa, quando aquele assume a figura de participante no capital desta também se encontram excluídos do âmbito desta norma.

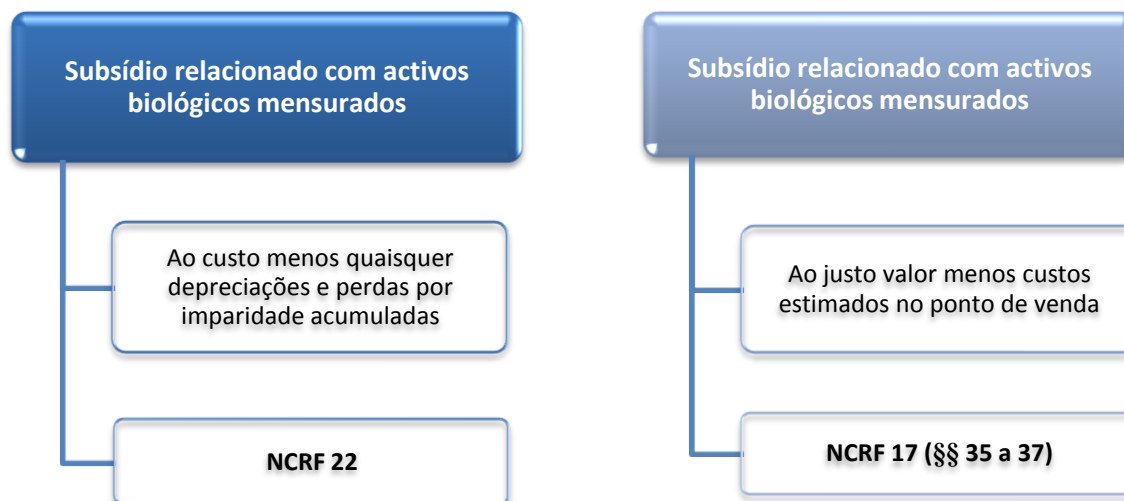
Saem igualmente do âmbito de aplicação da NCRF 22 os subsídios do Governo que se enquadrem na NCRF 17 – Agricultura, cujo tratamento contabilístico se deve reger por esta última norma. Regra geral, os subsídios para activos biológicos são regulados pela NCRF 17, a não ser em certos casos excepcionais em que esta mesma norma remeta o respectivo tratamento contabilístico para a NCRF 22.

Estes casos excepcionais encontram-se nos parágrafos 38 e 39 da NCRF 17. Nos termos destes parágrafos, se um subsídio se relacionar com um activo biológico mensurado ao seu custo menos qualquer depreciação e perdas por imparidade acumuladas será aplicada a NCRF 22.

Com efeito, regra geral os activos biológicos devem ser mensurados (inicial e subsequentemente) pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto quando o justo valor não possa ser fiavelmente mensurado (parágrafos 13 e 31 da NCRF 17).

Assim, e em jeito de resumo temos:

Ilustração 2 – Subsídios relacionados com activos biológicos mensurados



Fonte: elaboração própria.

2.2.3 – Definições

“Os subsídios são atribuídos pelos Governos e visam a dinamização da actividade produtiva das empresas que, de uma forma geral, terão de obedecer a certas contrapartidas definidas nos contratos.” (Guimarães, 2001, p. 28).

Abordando alguns aspectos conceptuais e para melhor percepção da NCRF 22, são elencadas as principais definições no seu §4:

Apoio do Governo: *é a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do Governo, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.*

Governo: *refere-se ao Governo, agências do Governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.*

Justo valor: *é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.*

Subsídios do Governo: *são auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio do Governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o Governo que não se possam distinguir das transacções comerciais normais da entidade.*

Subsídios não reembolsáveis: *são apoios do Governo em que existe um acordo individualizado da sua concessão a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.*

Subsídios relacionados com activos: *são subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.*

Subsídios relacionados com rendimentos: *são subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com activos.*

A classificação apresentada assume primordial importância uma vez que dela dependerá o tratamento contabilístico aplicável a cada um destes subsídios.

Quadro 1 – Análise comparativa das principais definições

Definição	POC	IAS 20	NCRF 22
Apoio do Governo	Omisso	Descrição idêntica	É a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade que a eles se propõem segundo certos critérios.
Subsídios do Governo	Omisso	Descrição idêntica	São auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade.
Subsídios não	Omisso	Omisso	São apoios do Governo em que existe um

reembolsáveis			acordo individualizado da sua concessão a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.
Subsídios relacionados com activos	Omisso	Descrição idêntica	São subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo.
Subsídios relacionados com rendimentos (Subsídios à exploração)	Verbas concedidas á empresa com a finalidade de reduzir os custos ou aumentar proveitos. Não há nesta definição qualquer referência expressa à entidade que concede as verbas, pelo que parece que poderá ser qualquer entidade pública ou privada.	Descrição idêntica	São subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com activos.

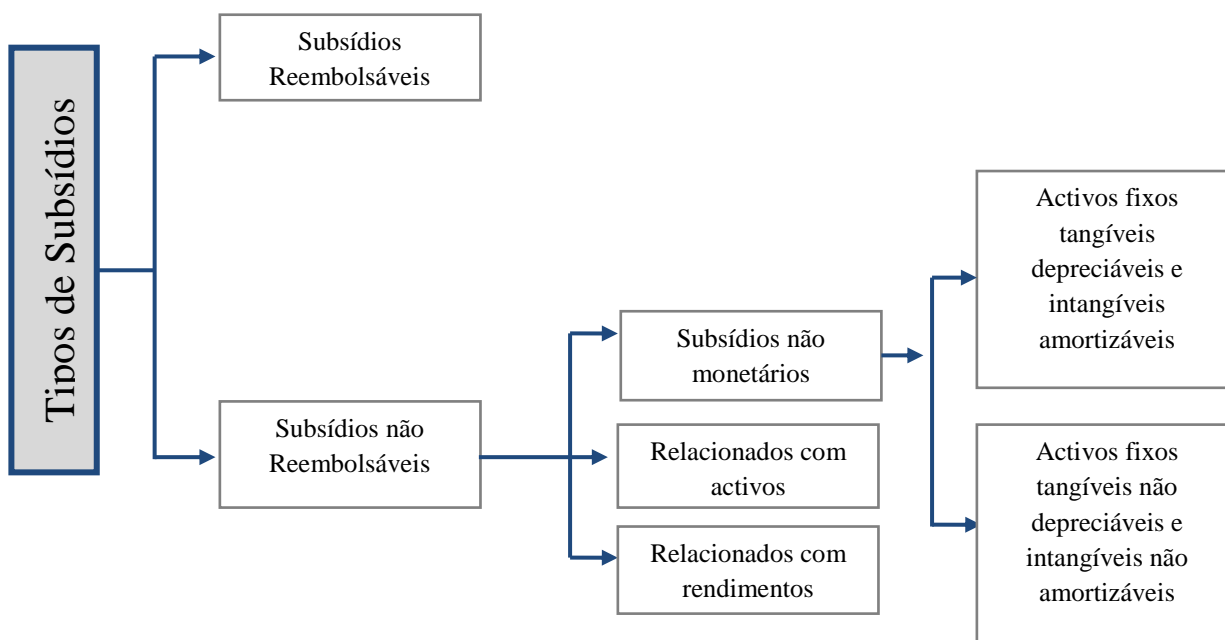
Fonte: elaboração própria.

2.2.4 – Subsídios do Governo

De notar que, por vezes, os subsídios do Governo também aparecem frequentemente sob a denominação de dotações, subvenções ou prémios (NCRF 22: § 7).

Nos termos desta norma e, atendendo às definições apresentadas no ponto acima, os subsídios podem ser esquematicamente assim classificados:

Ilustração 3 – Tipos de subsídios



Fonte: elaboração própria.

A NCRF 22 identifica claramente os critérios de reconhecimento dos vários tipos de subsídios, dispõe, no seu § 8, que *“Os subsídios do Governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor⁷, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:*

- *A entidade cumprirá as condições a eles associadas; e*
- *Os subsídios serão recebidos.”.*

De notar que, enquanto aquela primeira condição depende essencialmente da empresa, e em particular, do órgão de gestão, já o segundo requisito depende de aprovação governamental.

“Um subsídio do Governo não é reconhecido até que haja segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido. O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas (NCRF 22: § 9).

A maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para o Governo (NCRF 22: § 10).”.

De facto, uma entidade pode receber a totalidade ou parte de um qualquer subsídio (em dinheiro ou não) e não reconhecer contabilisticamente essa subvenção. Tal poderá suceder quando, por exemplo, no momento do recebimento parcial do subsídio, uma entidade tiver já uma certeza razoável de que não irá cumprir com as condições a ele associadas como, por exemplo, a entidade saber que não irá manter os postos de trabalho exigidos, ou alcançar determinados indicadores económicos, ou mesmo prever executar apenas parcialmente o projecto de investimento associado à candidatura que deu origem ao subsídio.

Nos termos do § 11 da NCRF 22, depois do subsídio do Governo ter sido reconhecido, qualquer contingência relacionada com o mesmo será tratada de acordo com a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

⁷ Estes subsídios poderão ser concedidos em espécie, i. e., activos e passivos não monetários (não representados por dinheiro ou equivalente a dinheiro), sendo que o § 21 conceptualiza estes subsídios.

Estas contingências poderão decorrer do facto de, num dado período posterior ao reconhecimento do subsídio, a entidade ter uma certeza razoável de que não irá cumprir com parte ou todas as condições associadas ao subsídio e, em consequência, seja já, naquele momento, provável ou possível que a empresa tenha de devolver todo, ou parte, do subsídio recebido e/ou pagar uma indemnização ou juros de mora ao organismo gestor do subsídio.

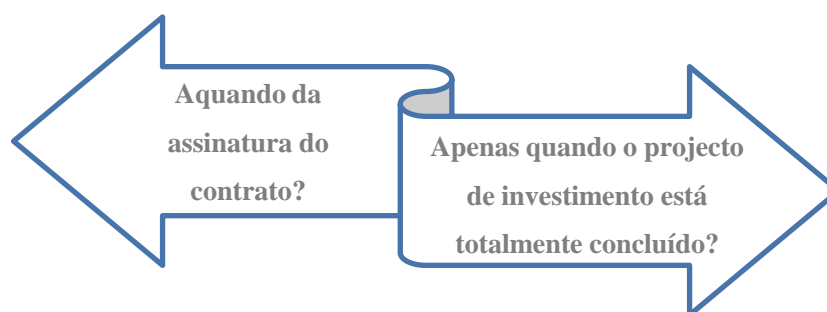
Assim, nos termos do § 13 da NCRF 21, se a entidade concluir que a obrigação é presente e é provável que venha a existir o tal reembolso, e que este é fiavelmente estimado, deve reconhecer uma provisão, através do débito da conta «676 – Provisões – Contratos onerosos», e do crédito da conta «296 – Provisões – Contratos onerosos». O montante da provisão será o que resultar da diferença entre o valor total a reembolsar (o qual poderá incluir juros de mora e eventual indemnização) e o valor do subsídio que ainda possa figurar no balanço (em Capitais Próprios ou no Passivo) por ainda não ter sido imputado a resultados. Quando o reembolso vier efectivamente a verificar-se, a entidade deve reconhecer a saída dos meios financeiros líquidos por contrapartida daquela conta «296».

Se, pelo contrário, a obrigação apenas for possível, não cumprindo com as condições de reconhecimento de um passivo, a empresa não deve reconhecer qualquer provisão mas apenas divulgar tal passivo contingente em Anexo (§§ 26 e 27 da NCRF 21).

Relativamente ao **momento do reconhecimento do subsídio** podemos ter uma problemática associada que se prende com a seguinte questão:

- Quando se poderá considerar que uma entidade tem certeza razoável de que cumpre com as condições de reconhecimento de um subsídio?

Ilustração 4 – Momento do reconhecimento do subsídio



Fonte: elaboração própria.

Na primeira hipótese, embora nesta data ainda não seja certo que a empresa cumprirá todas as condições a ele associadas, pode considerar-se que a certeza é razoável⁸.

A segunda hipótese, de reconhecer o subsídio apenas no término do projecto, não deve ser tomada como regra geral.

Com efeito, mesmo que a entidade aguardasse esta data para reconhecer o subsídio, continuava a não poder comprovar o cumprimento da primeira condição de reconhecimento⁹.

Por fim, salienta-se que o momento do recebimento do subsídio não determina por si só o reconhecimento do mesmo, já que apenas garante uma das condições de reconhecimento exigidas pela norma. E, ainda assim, não é certo que o mesmo não terá de ser devolvido na fase da auditoria final.

2.2.4.1 – Subsídios Não Reembolsáveis Relacionados com Activos

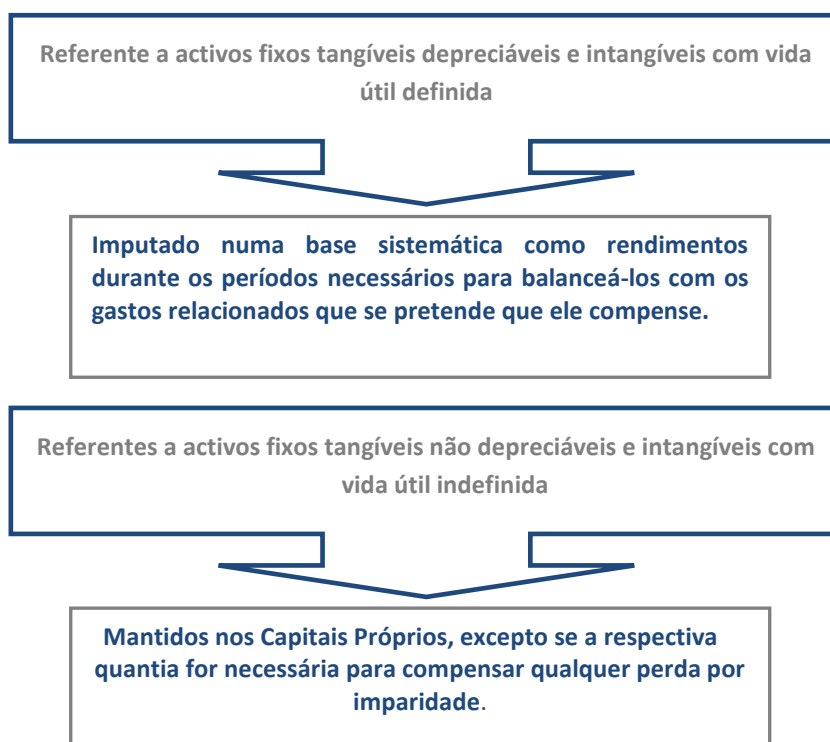
Estabelece a NCRF no seu § 12 “ *Os Subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente (...)*” o seu tratamento dependerá do tipo de activos a que o subsídio se refere.

Assim, teremos:

⁸ Na data da assinatura do contrato a empresa está a assumir que irá cumprir com as condições associadas, da mesma forma que o respectivo organismo do Governo se está a comprometer a atribuir o subsídio.

⁹ Algumas das exigências são definidas para anos posteriores à conclusão do projecto (como por exemplo, necessidade de permanência de activos fixos, por determinado número de anos, após o encerramento do projecto).

Ilustração 5 – Subsídios não reembolsáveis relacionados com activos



Fonte: NCRF 22§ 12.

Note-se, ainda, que os parágrafos 20 e 24 referem-se a outro tipo de subsídios não reembolsáveis (a NCRF não os identifica desta forma), sendo que o § 24 estabelece:

“Os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar déficits de exploração de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem e financiar déficits de exploração de exercícios futuros caso em que se imputam aos referidos exercícios. Estes subsídios devem ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados.”

Estes subsídios são designados de “subsídios à exploração” e são reconhecidos na conta «75 – Subsídios à exploração»¹⁰.

Sublinha-se, ainda, que os subsídios à exploração podem ser imputados a um ou mais exercícios, devendo, neste último caso, ser evidenciados como rendimentos diferidos na «conta 282 - Rendimentos a reconhecer», efectuando-se a imputação anual a resultados através da conta 75.

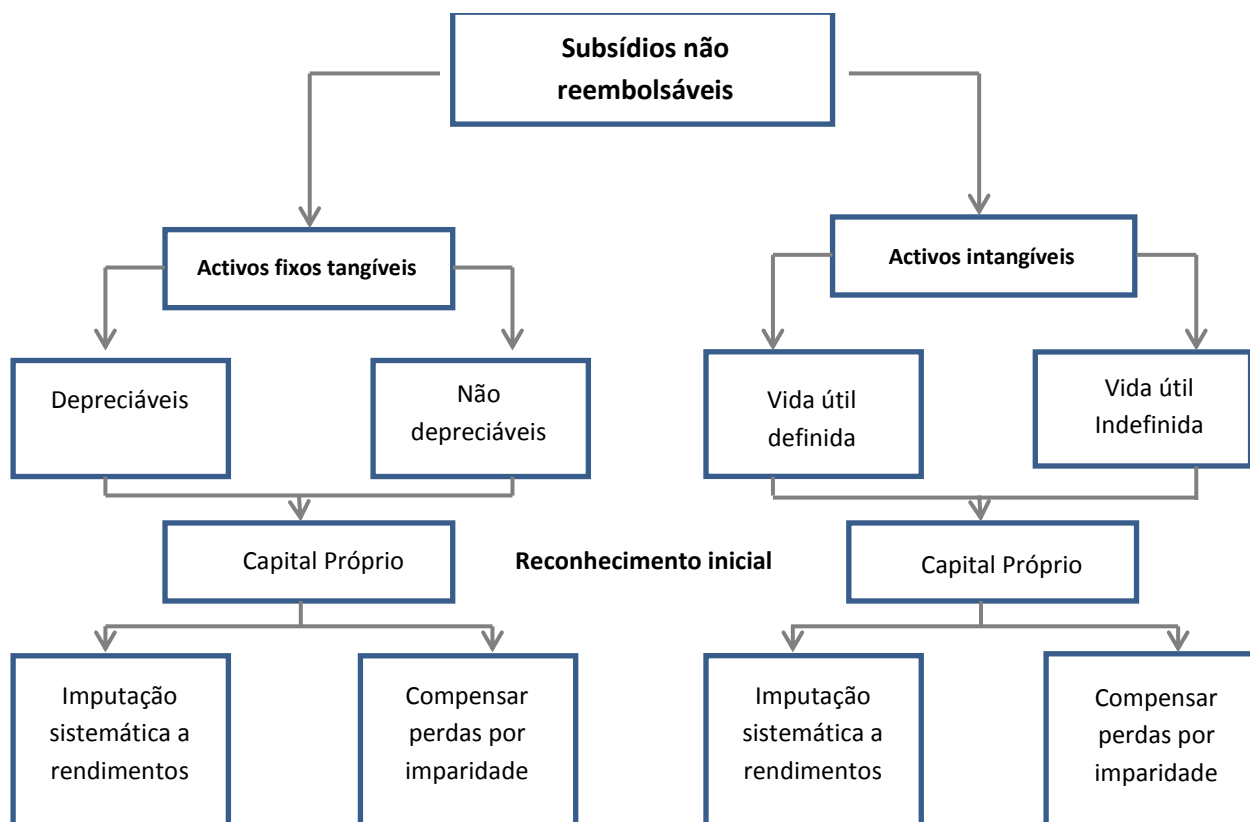
¹⁰ No POC esta conta tinha a mesma designação (conta «74 – Subsídios à exploração»).

No que respeita aos subsídios relacionados com activos não depreciables, os mesmos podem requerer o cumprimento de certas obrigações. Nestes casos, os subsídios serão reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Por exemplo, um subsídio para a aquisição de terrenos pode ser condicionado pela construção de um edifício local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante a vida do edifício (NCRF 22: § 16).

De referir, ainda, que a NCRF 22 reforça a necessidade de a imputação dos subsídios a rendimentos ser feita respeitando o pressuposto do acréscimo¹¹, e não na base dos respectivos recebimentos. Contudo, esta última base é aceitável pela norma mas apenas nos casos em que não exista qualquer outra base para imputar os subsídios a rendimentos, que não seja a de os imputar aos períodos em que são recebidos (NCRF 22: § 14).

Esquemáticamente, temos:

Ilustração 6 – Reconhecimento inicial e subsequente dos subsídios do Governo não reembolsáveis



Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2010,p. 604).

¹¹ Cf. NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

Como exemplo de subsídios não reembolsáveis associados com activos enuncia-se o seguinte caso prático¹²:

A Sociedade Produtiva ABC, Lda. apresentou em Janeiro do ano 20N1 uma candidatura ao sistema de incentivos QRENPOC, com o seguinte plano de investimentos:

INVESTIMENTO	VALOR
Máquina A	500.000,00
Máquina B	400.000,00
Aquisição da marca "Boamarca"	90.000,00
Terreno	150.000,00
Construção do Imóvel fabril	1.000.000,00
Total do investimento previsto	2.140.000,00

O programa prevê a atribuição de um subsídio não reembolsável (v.g. fundo perdido), correspondente a 50% das despesas de investimento, sendo que, os investimentos não podem ser alienados durante o prazo de 4 anos.

A candidatura foi aprovada em Junho de 20N1, tendo a empresa realizado os investimentos até ao final do mês de Janeiro de 20N2. O subsídio, no montante de €1.070.000,00, foi recebido em Abril de 20N2.

Às máquinas A e B foram atribuídas vidas úteis de 8 e 10 anos respectivamente. O imóvel será depreciado em 20 anos. Considerou-se que a marca, devido à sua forte implantação no mercado, tem vida útil indefinida, pelo que não é amortizável, ficando apenas sujeita à realização de testes de imparidade. O terreno também não é depreciável.

A taxa de IRC em vigor, incluindo a derrama, é de 26,5%.

Pretende-se a contabilização das operações no período de 20N2.

1. Pela contabilização dos investimentos até Janeiro de 20N2:

CONTA	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
431	Terrenos e recursos naturais	150.000,00	
432	Edifícios e outras construções	1.000.000,00	
433	Equipamento básico	900.000,00	
434	Propriedade industrial - Marcas	90.000,00	
12	Depósitos à ordem		2.140.000,00

2. Pelo reconhecimento da atribuição dos subsídios e pelo seu recebimento:

¹² Adaptado de Gomes e Pires (2010, pp.606 – 608).

CONTA	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
2781	Outros Devedores - Entidade Gestora do Subsídio	1.070.000,00	
593	Subsídios associados com activos		1.070.000,00
12	Depósitos à ordem	1.070.000,00	
2781	Outros Devedores - Entidade Gestora do Subsídio		1.070.000,00

3. A parte do subsídio relacionada com activos depreciables é imputada a rendimentos na proporção das depreciações praticadas [alínea a), parágrafo 12, NCRF 22], conforme consta no quadro seguinte:

INVESTIMENTO	VALOR	VIDA ÚTIL	DEPRECIÇÃO ANUAL	IMPUTAÇÃO ANUAL DO SUBSÍDIO
Máquina A	500.000,00	8	62.500,00	31.250,00
Máquina B	400.000,00	10	40.000,00	20.000,00
Terreno	150.000,00	—	0,00	0,00
Imóvel	1.000.000,00	20	50.000,00	25.000,00
Marca	90.000,00	—	0,00	0,00
Total do investimento	2.140.000,00	—	152.500,00	—
Subsídio 50%	1.070.000,00	—	—	76.250,00

4. Contabilização das depreciações do período 20N2 e imputação do subsídio ao investimento a rendimentos:

CONTA	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
6422	Gastos de depreciação - Edifícios	50.000,00	
4382	Depreciações acumuladas - Edifícios		50.000,00
6423	Gastos de depreciação - Equipamento básico	102.500,00	
4383	Depreciações acumuladas - Equipamento básico		102.500,00
593	Subsídios associados com activos	76.250,00	
7883	Imputação de subsídios para investimentos		76.250,00

5. Relativamente à parcela do subsídio correspondente ao terreno e à marca, tratando-se de activos não depreciables/amortizáveis [alínea b), parágrafo 12, NCRF 22], não se procede à imputação sistemática do subsídio, inicialmente reconhecido nos capitais próprios, a rendimentos.

Quadro 2 – Análise comparativa da contabilização dos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos

Tipo	POC	IAS 20	NCRF 22
Subsídios relacionados com activos fixos depreciáveis	Permite contabilizar/apresentar inicialmente não no Capital Próprio, mas no Passivo (Balanco – Conta 2745 Subsídios para Investimentos) e posteriormente como Proveitos e Ganhos (Demonstração dos Resultados – Conta 7983 Proveitos e Ganhos Extraordinários).	A IAS preconiza dois métodos alternativos: - O Subsídio como rendimento diferido sendo reconhecido como rendimento numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo (“método indirecto”). - Deduz o subsídio para chegar á quantia líquida do activo. O subsídio é reconhecido como rendimento durante a vida do activo depreciável por meio de um débito de depreciação reduzido (“método directo”).	Estipula que os que forem relacionados com activos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida devem ser inicialmente reconhecidos no Capital Próprio e posteriormente como Rendimento durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.
Subsídios relacionados com activos fixos não depreciáveis	Permite contabilizar/apresentar apenas no Capital Próprio (Balanco – Conta 575 Subsídios).	A IAS 20 permite contabilizar/apresentar de forma idêntica	Estabelece que os que forem relacionados com activos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida devem ser inicialmente reconhecidos no Capital Próprio. No entanto, se para obter esses subsídios for necessário cumprir certas obrigações, os mesmos são então reconhecidos como Rendimento.

Fonte: elaboração própria.

2.2.4.2 – Subsídios Relacionados com Rendimentos (ou à Exploração)

Como é referido no §15 da NCRF 22 “(...) os subsídios associados ao reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como rédito no mesmo período do gasto relacionado.”. Isto significa que, o subsídio à exploração pode ter como objectivo compensar gastos, não de apenas um período, mas de mais do que um período, pelo que, devem ser reconhecidos na demonstração dos resultados durante o (s) período (s) contabilísticos necessários para balanceá-los com os gastos incorridos.

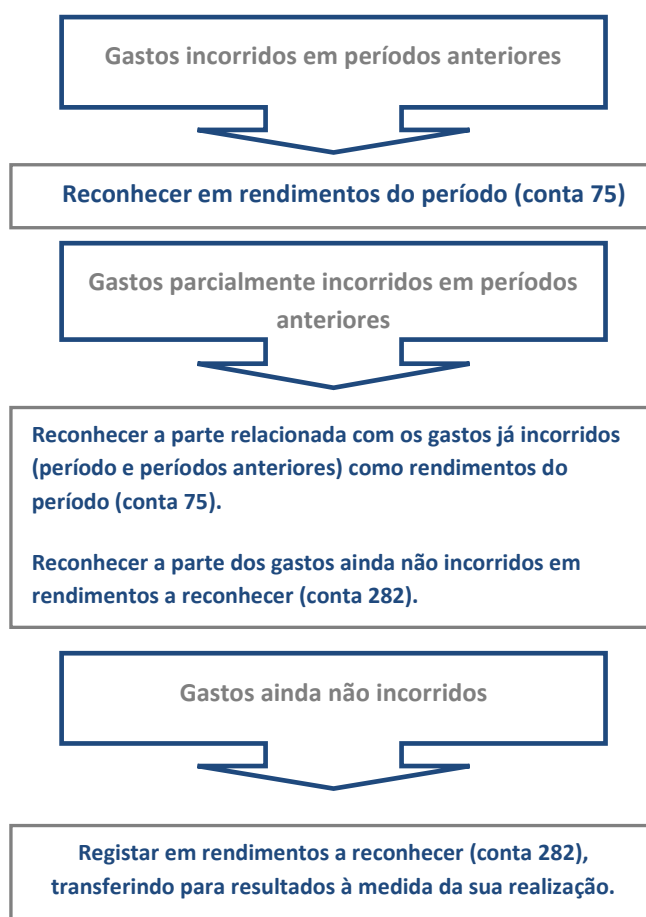
Um subsídio do Governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. De acordo com os parágrafos 18 e 20 da NCRF 22, um tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se tornar

recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Nestas situações, se o recebimento do subsídio ocorrer antes do período que pretende compensar, deve o mesmo ser diferido «282 – Diferimentos – Rendimentos a reconhecer» até que os gastos relacionados sejam reconhecidos. Se, ao invés, no período em que o subsídio é atribuível já foram incorridos parte dos gastos que o subsídio pretende compensar, deve a entidade no período da atribuição do subsídio recorrer a parte do subsídio referente ao próprio período e ao do (s) período (s) anterior (es).

Em resumo, no período em que o subsídio à exploração é atribuível, pode acontecer uma das seguintes situações:

Ilustração 7 – Subsídios relacionados com rendimentos



Fonte: elaboração própria.

Exemplos de subsídios em Portugal que poderão ser classificados como de exploração:

✓ **Instituto de Emprego e Formação Profissional (IEFP)**

Programa de Estímulo à Oferta de Emprego (PEOE).

✓ **No âmbito dos apoios do QREN:**

SI Inovação – Sistema de Incentivos à Inovação;

SI & DT – Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico nas Empresas;

SI Qualificação PME – Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME;

Programa Operacional Potencial Humano (POPH);

Vale Inovação.

Como exemplo de subsídios relacionados com rendimentos (ou à exploração) enuncia-se o seguinte caso prático¹³:

Depois de elegível a empresa ALFA, Lda., recebeu em 02 de Janeiro de 200N um subsídio governamental no valor de €90.000,00 para compensar a baixa margem dos produtos que produz, uma vez que o preço de venda é fixado administrativamente. Este valor do subsídio foi atribuído para compensar a baixa margem dos produtos nos próximos 5 anos.

Em 01 de Junho do mesmo período, foi efectuada a transferência bancária do subsídio.

Contabilização:

DATA	HISTÓRICO	CONTA	DÉBITO	CRÉDITO
Reconhecimento do subsídio				
02-01-0N	Reconhecimento do subsídio à exploração	278x	90.000,00	
	Rendimentos a reconhecer	282x		72.000,00
	Subsídios do Estado e outros entes públicos	751x		18.000,00
Recebimento do subsídio				
01-06-0N	Depósitos à ordem	12x	90.000,00	
	Recebimento do subsídio	278x		90.000,00
Reconhecimento do subsídio no ano 200(N+1)				
31-12-200(N+1)	Imputação do subsídio à exploração	282x	18.000,00	
	Imputação do subsídio à exploração	751x		18.000,00

¹³ Adaptado de Silva, E.P., Silva, J. L. M., JESUS, T. A., e Silva, A. C. P., (2011, pp. 49 – 50).

Quadro 3 – Análise comparativa da contabilização dos subsídios relacionados com rendimentos

POC	IAS 20	NCRF 22
Permite contabilizar/apresentar de forma idêntica, diferindo apenas em pequenas alterações nos códigos, na ordem das subcontas e na denominação das mesmas (Conta 741 – Do Estado e Outros Entes Públicos).	Permite contabilizar/apresentar quer sob a forma de Rendimentos quer por dedução no Gasto relacionado (Demonstração de Resultados).	Os subsídios recebidos por uma entidade são reconhecidos como Rendimento (Demonstração de Resultados – Conta 751 Subsídios do Estado e Outros Entes Públicos). Os subsídios recebidos para financiar deficits de exploração de exercícios futuros, são inicialmente reconhecidos como Passivo (Balanço – Conta 282 Rendimentos a Reconhecer) e nos respectivos períodos futuros como Rendimento.

Fonte: elaboração própria.

2.2.4.3 – Subsídios Não Monetários

O § 21 da NCRF 22 dispõe que *“um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terreno ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o activo por esse justo valor. Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o activo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal.”*

Efectivamente, se o Governo atribui o subsídio mediante a transferência de um activo, significa que o valor do subsídio será exactamente igual ao valor do activo, o qual deve ser mensurado pelo justo valor. Embora não ocorra a transferência de meios líquidos para a entidade, o activo está a ser subsidiado na sua totalidade pelo Governo.

Como exemplo de subsídios não monetários enuncia-se o seguinte caso prático¹⁴:

A sociedade ABC, Lda. concorreu a um subsídio governamental que veio a receber no dia 1 de Julho do ano N. Esse subsídio consistiu no recebimento de painéis solares fotovoltaicos para a produção de energia eléctrica utilizada na actividade produtiva da entidade. O justo valor, naquela data, dos painéis é de €150.000,00, tendo-lhe sido atribuído uma vida útil de 20 anos.

¹⁴ Adaptado de Carvalho, C. e Azevedo, G., (2010, pp. 40 – 41). *NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*, Formação Segmentada, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Pretende-se o registo contabilístico das operações descritas para o ano N.

1. Reconhecimento do activo e do subsídio em 01/07/N:

CONTA	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
433	Equipamento básico	150.000,00	
593	Subsídios		150.000,00

2. Operações contabilísticas à data do período N:

- Depreciação dos painéis = $[150.000/20 * (6/12)] = €3.750,00$

CONTA	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
642	Activos fixos tangíveis	3.750,00	
438	Depreciações acumuladas		3.750,00

- Imputação proporcional do subsídio = $[150.000/20 * (6/12)] = €3.750,00$

CONTA	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
593	Subsídios	3.750,00	
7883	Imputação de subsídios para investimentos		3.750,00

2.2.4.4 – Subsídios Reembolsáveis

Os subsídios do Governo reembolsáveis são contabilizados como passivos (conta “258 – Outros financiadores”). No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão ser transferidos para capitais próprios, de acordo com o tratamento previsto para os subsídios do Governo não reembolsáveis (*v.g.* subsídios a fundo perdido).

O tratamento deste tipo de subsídio é enunciado no §13 da NCRF 22.

De facto, um subsídio reembolsável não é mais do que um financiamento obtido por parte do Governo. Regra geral, são atribuídos com condições mais vantajosas como são exemplo o juro a uma taxa zero ou bonificada, pelo que se enquadra no conceito de passivo financeiro e, como tal, deverá ser mensurado nos termos da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

A alínea a) do §12 da NCRF 27 identifica diversos instrumentos financeiros que devem ser mensurados ao custo amortizado menos perda por imparidade, nos quais se pode enquadrar a dívida relativa ao subsídio reembolsável do Governo.

Exemplos de subsídios reembolsáveis em Portugal, no âmbito do QREN:

- ✓ SI Inovação – Sistema de Incentivos à inovação;
- ✓ Linha de Crédito e Garantias QREN INVESTE;
- ✓ SI & DT - Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico nas Empresas;
- ✓ SI Qualificação PME – Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME.

Problemática do reconhecimento inicial do subsídio reembolsável:

O passivo referente ao subsídio reembolsável, recebido por tranches, deve ser reconhecido só no final da última tranche recebida, ou pelo contrário, deve reflectir todos os fluxos monetários recebidos, independentemente do momento da aquisição dos activos relacionados com o próprio subsídio?

Independentemente das aquisições de activos que estejam relacionadas com o subsídio obtido, tratando-se de subsídios reembolsáveis, os mesmos devem ser inicialmente contabilizados na conta «258 – Outros financiadores», na exacta medida do seu recebimento por contrapartida de meios financeiros líquidos.

2.3 – Apresentação de Subsídios do Governo

Quanto aos subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, **devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio (conta 593)**, e imputados como rendimento do exercício numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo (conta 7883) (NCRF 22: § 22).

No que concerne aos subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar deficits de exploração¹⁵ de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem a financiar deficits de exploração de

¹⁵ Subsídios à exploração.

exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios. Estes subsídios devem **ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados** (NCRF 22: § 24).

A compra de activos e o recebimento de subsídios relacionados pode causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma entidade. Por esta razão e a fim de mostrar o investimento bruto em activos, tais movimentos devem ser divulgados, de acordo com o estipulado no § 23 da NCRF 22, **como itens separados na demonstração de fluxos de caixa.**

2.4 – Reembolso de Subsídios do Governo

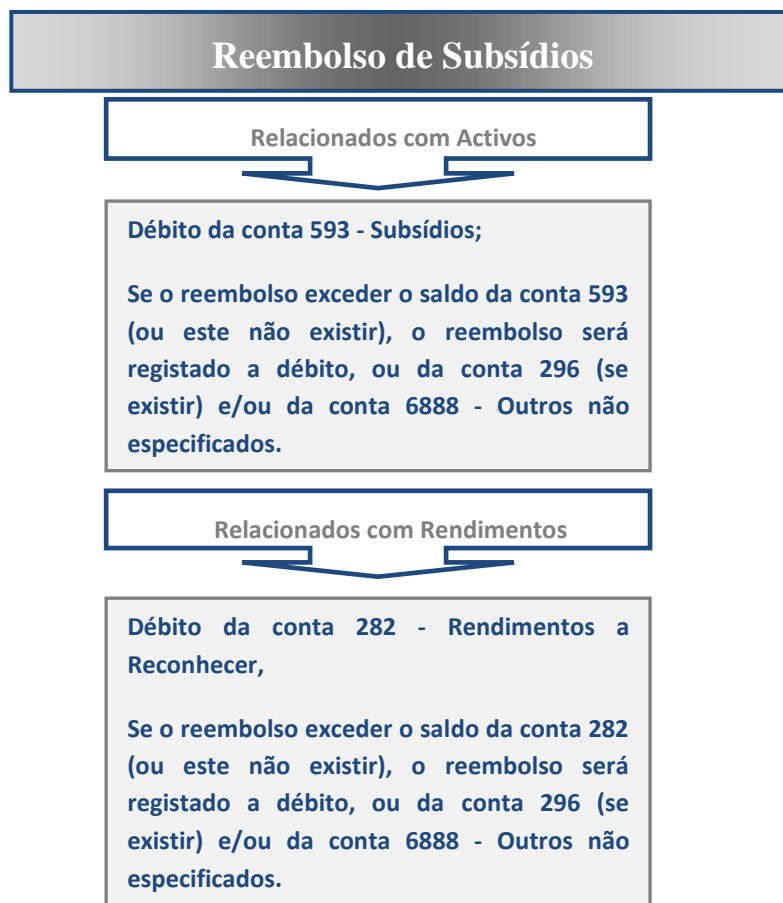
“Um subsídio do Governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística (ver NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com activos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida das componentes onde se encontrem reflectidas as importâncias ainda não imputadas como rendimento. Na medida em que o reembolso exceda tais componentes, ou quando estas não existam, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.” (NCRF 22: § 25).

Ou seja, se uma entidade for obrigada a restituir, no todo ou em parte, um subsídio não reembolsável anteriormente recebido, pelo não cumprimento das obrigações pré-estabelecidas, deve registar o reembolso por contrapartida de um débito na(s) conta(s):

- **593 – Subsídios:** até ao montante que ainda não foi imputado a resultados, ou seja, até esgotar o seu saldo, no caso de se tratar de subsídios relacionados com activos.
- **282 - Rendimentos a reconhecer:** se os subsídios forem relacionados com rendimentos.
- **296 - Provisões - contratos onerosos:** se em período anterior concluiu que as condições impostas não seriam cumpridas e o reembolso era provável.

O reembolso dos subsídios pode ser assim esquematizado:

Ilustração 8 – Reembolso de subsídios



Fonte: elaboração própria.

Como exemplo de reembolso de subsídios enuncia-se o seguinte caso prático¹⁶:

A Sociedade Produtiva DBA, S.A adquiriu em 20N1 uma máquina de corte pelo montante de €1.000.000,00. Após a aquisição, tomou conhecimento de que, pelo facto de se tratar de um equipamento ecológico, poderia beneficiar de um subsídio não reembolsável correspondente a 20% do investimento, caso não fosse alienado pelo prazo de 8 anos. Caso contrário, haveria lugar à devolução de 50% do subsídio.

A vida útil atribuída ao equipamento foi de 8 anos.

Pretende-se a contabilização da devolução do subsídio, sabendo que o equipamento foi alienado no período de 20N7.

¹⁶ Adaptado de Gomes e Pires, (2010, pp. 609 – 610).

1. O subsídio deve ser imputado a rendimentos de acordo com o plano seguinte [alínea a), parágrafo 12, NCRF22]:

MÁQUINA	20N1	20N2	20N3	20N4	20N5	20N6	20N7	20N8
Depreciação	125.000,00	125.000,00	125.000,00	125.000,00	125.000,00	125.000,00	125.000,00	125.000,00
Imputação Subsídio 20%	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00
Subsídio pendente	175.000,00	150.000,00	125.000,00	100.000,00	75.000,00	50.000,00	25.000,00	0,00

2. A devolução parcial do subsídio em 20N7 é contabilizada como uma revisão de uma estimativa contabilística (NCRF 4), conforme previsto no parágrafo 25 da NCRF 22. Na medida em que o reembolso excede a quantia escriturada nesta data do capital próprio, o remanescente deve se imediatamente reconhecido como um gasto:

CONTA	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
593	Subsídios relacionados com activos fixos	50.000,00	
6888	Outros gastos e perdas	50.000,00	
12	Depósitos à ordem		100.000,00

Quadro 4 – Análise comparativa da contabilização do reembolso de subsídios do Governo

POC	IAS 20	NCRF 22
Omisso	Permite contabilizar/apresentar de forma idêntica.	O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com activos deve ser aplicado em contrapartida das componentes onde se encontrem reflectidas as importâncias ainda não imputadas como rendimento. Sempre que o reembolso exceda tais componentes, ou quando estas não existam, o reembolso deve ser imediatamente reconhecido como um gasto.

Fonte: elaboração própria.

2.5 – Apoios do Governo

“O propósito dos apoios pode ser o de encorajar uma entidade a seguir um certo rumo que ela normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado” (NCRF 22: § 5).

Considera-se **apoio do Governo** a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios.

No entanto, os apoios do Governo, abrangidos pela NCRF 22, não incluem os benefícios, única e indirectamente, proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes (NCRF 22: § 4), nem o fornecimento de infra-estruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de meios melhorados tais como irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local (NCRF 22: § 30).

Também são excluídos da definição de apoio do Governo constante do § 4 da NCRF 22, os apoios que não possam ter um valor razoavelmente atribuído, assim como as transacções com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade (NCRF 22: § 26).

Exemplos de formas de apoio excluídas da definição de apoio do Governo:

- Os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias, por não se poder atribuir um valor de maneira razoável, assim como a política de aquisições do Governo a qual seja responsável por parte das vendas da entidade, uma vez que não pode ser distinguida das operações comerciais normais da entidade. Assim, embora a existência do subsídio possa ser indiscutível, qualquer tentativa de segregar as actividades comerciais das do apoio do Governo pode muito bem ser arbitrária (NCRF 22: § 27);

- Os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do Governo, porém, o benefício não é quantificado pela imputação de juros (NCRF 22: § 29).

O significado do benefício nos exemplos referidos pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária, a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas (NCRF 22: § 28).

Em suma, podemos concluir que os benefícios atribuídos pelo Governo que se enquadrem no conceito de apoio do Governo não são, regra geral, reconhecidos contabilisticamente, devido ao facto de serem de quantificação difícil e, como tal, não mensurados fiavelmente.

Uma problemática associada ao tratamento contabilístico dos apoios do Governo pode ser, por exemplo, o benefício do Governo ao emprego e à contratação de novos trabalhadores – redução ou isenção da taxa contributiva para a Segurança Social suportada pela entidade patronal.

Reportando ao § 4 da NCRF 22 os subsídios do Governo “*são auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade*” e, não tendo o Governo, no caso concreto da isenção, transferido quaisquer recursos para a entidade significa que aquele subsídio não se enquadra na definição de subsídio.

Contudo, durante a vigência da concessão daquele apoio, o Governo vai contribuir para os benefícios económicos da entidade, através da isenção de exfluxos associados aos encargos patronais não pagos. Deste modo, e de acordo com o estipulado no §31 da NCRF 22, considera-se que o apoio em análise se enquadra na definição de apoio do Governo e, como tal, deve ser divulgado no Anexo.

Quadro 5 – Análise comparativa da contabilização dos apoios do Governo

POC	IAS 20	NCRF 22
Omisso	Permite contabilizar/apresentar de forma idêntica.	Encorajar uma entidade a seguir um certo rumo. Os apoios do Governo não incluem os benefícios, única e indirectamente, proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais Os empréstimos sem juros são uma forma de apoio do Governo, mas o benefício não é quantificado pela imputação de juros.

Fonte: elaboração própria.

2.6 – Divulgações

Os assuntos que devem ser divulgados no Anexo estão enunciados no § 31 da NCRF 22, como segue:

- (a) A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
- (b) A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas e apoios do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado; e
- (c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

Quadro 6 – Análise comparativa das divulgações dos subsídios do Governo

POC	IAS 20	NCRF 22
Praticamente omissos com excepção das Notas 47 e 48 do Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados: Nota 47 – Informações exigidas por diplomas legais; e Nota 48 – Outras informações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados	Permite divulgar de forma idêntica.	A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras; A natureza e extensão dos subsídios do Governo; e Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

Fonte: elaboração própria.

3 – Tratamento Contabilístico dos Subsídios na NCRF PE e na NCM

O capítulo 14 da NCRF PE contempla o tratamento contabilístico dos subsídios do Governo e divulgações de apoios do Governo o qual é muito similar ao da NCRF 22.

Aplicam-se às PE os mesmos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação analisados para o modelo geral do SNC.

A contabilização dos subsídios numa entidade que adopte a NCRF PE não dá lugar ao reconhecimento de quaisquer impostos diferidos. De acordo com o previsto no §16.1 desta norma “*o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar.*”.

Esta é a diferença mais saliente em relação à NCRF 22; uma outra prende-se com a exigência de apresentação da compra de activos e do recebimento dos subsídios, como itens separados na Demonstração de Fluxos de Caixa. Uma vez que as PE que adoptem esta norma estão dispensadas da elaboração daquela demonstração naturalmente que esta disposição prevista na NCRF 22 não está prevista na NCRF PE.

O tratamento contabilístico dos subsídios do Governo para as ME está previsto no capítulo 14 da NCM e é muito similar ao da NCRF PE. A primeira diferença destaca-se desde logo pelo título deste capítulo uma vez que não faz referência às divulgações de apoios do Governo o que facilmente se percebe dada a menor exigência de relato para as ME.

De resto, a NCM condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NCRF, tidos como requisitos mínimos necessários às ME.

PARTE III

IMPLICAÇÕES FISCAIS

1 – As Relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade

“Como é do conhecimento de todos o “casamento entre a contabilidade e a fiscalidade” nem sempre é perfeito. É pois para os pequenos “arrufos” de quem está condenado a fazer longa caminhada e a viver em conjunto que vos vou referir.” (Silva, 1992, p. 303). A contabilidade e a fiscalidade possuem uma relação íntima. Isto significa, que ambas deverão coabitar no contexto das influências que exercem entre si, numa perspectiva de complementaridade, mas no pressuposto de que não deverão alterar a sua “personalidade/identidade própria”, sob pena de descaracterização dos diferentes objectivos que perseguem.

Existem três perspectivas de analisar a relação da contabilidade e da fiscalidade. A primeira é avaliar a subordinação da fiscalidade à contabilidade, a segunda é pela análise da subordinação da contabilidade à fiscalidade e a terceira é identificar a autonomia existente entre estas duas disciplinas.

A interdisciplinaridade da contabilidade e da fiscalidade está presente sob vários aspectos, os próprios Códigos Fiscais fazem várias referências a noções puramente contabilísticas, por exemplo, depreciações, reintegrações, provisões e locação.

O sentido da relação entre contabilidade e fiscalidade situa-se ao nível do imposto sobre o rendimento, nomeadamente o IRC. Esta relação está bem patente no n.º1 do art.º 17.º do CIRC segundo o qual *“O lucro tributável das pessoas colectivas (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e, eventualmente, corrigidos nos termos deste Código.”*

De facto, na declaração Modelo 22, o resultado líquido é o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável. Também o n.º 3 do mesmo artigo faz referência à contabilidade estabelecendo que esta deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e que deve reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

“Mantendo-se a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, sempre que não existam regras fiscais próprias verifica-se o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente do SNC.” (Rodrigues, 2009, p. 27).

Para eliminar o problema das divergências existentes entre a contabilidade e fiscalidade, deve haver uma harmonização e conciliação entre a Administração Fiscal e a Comissão de Normalização Contabilística.

2 – Implicações Fiscais nos Subsídios na Vigência do SNC

Com a entrada em vigor da NCRF 22, e apesar de existirem algumas alterações na contabilização dos subsídios face ao POC, as recentes alterações ao CIRC, introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho, apresentam praticamente o mesmo tratamento fiscal dos subsídios:

— Alínea j), n.º 1, Artigo 20.º do CIRC

“Consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente os subsídios à exploração”.

— Artigo 22º do CIRC

“A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com activos não correntes obedece às seguintes regras:

- a) Quando os subsídios respeitem a activos depreciables ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção sem prejuízo do disposto no n.º 2;*
- b) Quando os subsídios não respeitem a activos referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.*

Nos casos em que a inclusão no lucro tributável dos subsídios se efectue, nos termos da alínea a) do número anterior, na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição, tem como limite mínimo a que proporcionalmente

corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização nos termos do n.º 6 do artigo 30.º do CIRC.”.

Com as alterações do citado Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho, verifica-se o seguinte:

Quadro 7 – Alterações ao artigo n.º 20 e artigo n.º 22 do CIRC após Decreto - Lei n.º 159/2009

Antes do DL 159/2009	Após o DL 159/2009	OBSERVAÇÕES
Art.º 20.º: Proveitos e ganhos Alínea h): Subsídios ou subvenções de exploração	Art.º 20.º: Rendimentos Alínea i): Subsídios à exploração	Eliminada a palavra “subvenções”
Art.º 22.º: Subsídios ou subvenções não destinados à exploração	Art.º 22.º: Subsídios relacionados com activos correntes	- Eliminada a palavra “subvenções” - Adaptada a terminologia e inclusão de mais alguns pormenores

Fonte: Adaptado de Guimarães (2011,p. 9).

Desta forma, pode-se inferir que, de uma forma geral, se mantêm as regras de inclusão no lucro tributável do IRC dos subsídios do Governo.

No que respeita aos subsídios à exploração (ou relacionados com rendimentos), as regras fiscais são muito semelhantes às regras contabilísticas. Assim, os subsídios à exploração são tributados no (s) período (s) em que são reconhecidos em rendimentos [**alínea j), n.º 1, art.º 20.º do CIRC**], respeitando a periodização económica (art.º 18.º do CIRC).

Relativamente aos subsídios destinados ao investimento (ou relacionados com activos não correntes) mantêm-se as mesmas regras de diferimento para ambas as situações:

- Se respeitam a activos depreciables ou amortizáveis [**art.º 22.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 do CIRC**]

São incluídos no lucro tributável na mesma proporção da depreciação ou amortização, sem prejuízo da quota mínima nos termos do art.º 6.º do art.º 30.º do CIRC.

- Se não respeitam a activos depreciables ou amortizáveis [**art.º 22.º, n.º 1, alínea b), do CIRC**]

São incluídos no lucro tributável em fracções iguais:

- Durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou (restantes casos) contrato.
- Durante 10 anos, sendo o primeiro o recebimento do subsídio.

De notar, que os subsídios do art.º 22.º do CIRC devem ser relevados nos capitais próprios (conta 593 – Subsídios), o que exige o seu enquadramento no art.º 21.º “Variações patrimoniais positivas”. Na prática, em cada um dos períodos contabilísticos subsequentes (em que fiscalmente o subsídio é tributado) a entidade deve efectuar um acréscimo ao Quadro 07 da Modelo 22.

Para exemplificação da situação descrita são enunciados os efeitos contabilísticos e fiscais do seguinte caso prático¹⁷:

A empresa “XPTO” recebeu um subsídio estatal não reembolsável de €12.000 para instalação numa região desfavorecida.

Para cada uma das situações acima descritas refira os efeitos contabilísticos e fiscais (em sede de IRC):

- a) O contrato de concessão do subsídio não prevê qualquer cláusula vinculativa;
- b) O contrato de concessão do subsídio prevê que a empresa deve permanecer a sua actividade nessa região desfavorecida por um período de 12 anos.

Resolução

Efeitos contabilísticos

Dado que o subsídio não se destina a investimentos (amortizáveis ou não) nem à exploração, devem ser relevados na conta “593” (12 a 593).

Efeitos fiscais

Aquele registo reflecte-se no aumento dos capitais próprios da empresa, que, de acordo com a teoria do incremento patrimonial que tributa o “rendimento acréscimo”, deve concorrer para o apuramento do lucro tributável do IRC, pois não consta das excepções do art.º 21.º do CIRC.

Além disso o diferimento deve ser efectuado nos termos do art.º 22.º, n.º 1, alínea b) do CIRC.

¹⁷ Adaptado de Guimarães, (2001, p. 35).

Assim, no primeiro exemplo o diferimento deve ser efectuado no prazo de 10 anos, pois o contrato não prevê qualquer cláusula para vincular esse diferimento.

Em relação ao segundo exemplo, embora o articulado supra não refira expressamente que o diferimento deve ser efectuado pelo prazo de 12 anos fixado no contrato, por força da aplicação do princípio da especialização, o diferimento deve ser efectuado por esse período.

Assim o Quadro 07 da Modelo 22 para cada uma das alíneas seria os seguintes:

Alínea a)

Q07 da DR22	Ano 1	Ano 2	Ano 3	...	Ano 10
Campo 701 - Resultado líquido do período	---	---	---	...	---
Campo 702 - Variações patrimoniais positivas (art.º 21.º)	12.000	---	---	...	---
Campo 752 - (a acrescer) Subsídio para região desfavorecida	---	1.200	1.200	...	1.200
Campo 775 - (a deduzir) Subsídio para região desfavorecida	10.800	---	---	...	---
LUCRO TRIBUTÁVEL	1.200	1.200	1.200	...	1.200

Alínea b)

Q07 da DR22	Ano 1	Ano 2	Ano 3	...	Ano 10
Campo 701 - Resultado líquido do período	---	---	---	...	---
Campo 702 - Variação patrimonial positiva (art.º 21.º)	12.000	---	---	...	---
Campo 752 - (a acrescer) Subsídio para região desfavorecida	---	1.000	1.000	...	1.000
Campo 775 - (a deduzir) Subsídio para região desfavorecida	11.000	---	---	...	---
LUCRO TRIBUTÁVEL	1.000	1.000	1.000	...	1.000

3 – Os Impostos Diferidos nos Subsídios

A existência de impostos diferidos (ID) nos subsídios, quando há diferimento na imputação dos rendimentos de acordo com as regras da NCRF 22, isto é, em função da depreciação (se existir) dos activos fixos tangíveis e intangíveis, não tem sido uma questão pacífica.

Esta questão tem sido debatida pelos profissionais que com ela se confrontam originando opiniões dissonantes.

Exemplo de opinião divergente é a que se plasma no artigo de Jesus e Morais (2010, pp. 64 – 67).

Da leitura do referido artigo salienta-se a sua conclusão:

“Este artigo pretendeu expor duas opiniões diferentes sobre o reconhecimento, ou não, de impostos diferidos originados por subsídios ao investimento. Conclui-se que a questão fundamental relaciona-se com o momento em que contabilisticamente o subsídio é reconhecido como rendimento. Se se entender que o subsídio ao investimento é reconhecido como rendimento no seu reconhecimento inicial, então existe a necessidade de se reconhecer um passivo por impostos diferidos, uma vez que a tributação desse mesmo valor só ocorrerá durante a vida útil do investimento. Caso contrário, admitindo-se que o subsídio ao investimento só é reconhecido como rendimento durante a vida útil do investimento, não haverá lugar ao reconhecimento de qualquer passivo por impostos diferidos, já que, neste caso, o período em que o subsídio ao investimento é reconhecido como rendimento e o momento da sua tributação coincidem.”

3.1 – Na Vigência do SNC

Como referido anteriormente, têm surgido divergências quanto à existência de ID nos subsídios, o que levou a CNC (na sua FAQ n.º 13, de 26 de Maio de 2010) a esclarecer o seguinte:

“A existência de subsídios atribuídos à entidade não traduz um aumento do capital próprio absoluto, uma vez que os mesmos são sujeitos a tributação. Consequentemente, a quantia contratualizada com a entidade gera um enriquecimento da mesma quanto à parcela líquida de imposto e também a necessidade de efectuar o reconhecimento do passivo fiscal (passivo por imposto diferido) que lhe está associado.

Os subsídios não reembolsáveis relacionados com activos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida são imputados numa base sistemática como

rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem, nos seguintes termos:

- a) De acordo com o § 52 da NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, a contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento;*
- b) Assim, sendo os itens creditados directamente em capitais próprios (subsídios), o imposto diferido deve ser debitado directamente em capital próprio, de acordo com o previsto no §55 da NCRF 25;*
- c) Para determinar a quantia do passivo por imposto diferido referente ao subsídio registado na conta 593 - Subsídios, aplica-se a taxa ou taxas de IRC à quantia escriturada e regista-se a quantia daí resultante numa subconta da conta 593 – Subsídios (a designar, p. ex. como Impostos diferidos), por contrapartida da conta 2742 – Outras contas a receber e a pagar – Impostos diferidos - Passivos por impostos diferidos;*
- d) Nos exercícios seguintes, à medida que se transfere a quota-parte dos subsídios para a conta 7883 - Outros rendimentos e ganhos – Outros - Imputação de subsídios para investimento, vai-se anulando o passivo por impostos diferidos correspondentes;*
- e) Assim, debita-se a subconta 2742 e credita-se a conta 8122 – Resultado líquido do período – Imposto sobre o rendimento do período - Imposto diferido, e simultaneamente transfere-se também o imposto diferido anulado da subconta da conta 593 (por crédito) para a conta 56 - Resultados transitados (por débito).*

Quanto aos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida, o tratamento dos impostos diferidos correlacionados é semelhante ao descrito anteriormente, com as nuances seguidamente enunciadas:

- a) Para determinar a quantia do passivo por imposto diferido referente ao subsídio registado na conta 593 - Subsídios, aplica-se a taxa ou taxas de IRC à quantia escriturada e regista-se a quantia daí resultante numa subconta da conta 593 – Subsídios (a designar, p. ex. como Impostos diferidos), por contrapartida da*

conta 2742 – Outras contas a receber e a pagar – Impostos diferidos - Passivos por impostos diferidos;

- b) Nos exercícios seguintes, e nos termos que se encontram definidos na alínea b) do n.º 1 do art.º 22.º do CIRC, debita-se a subconta 2742 e credita-se a conta 8122 – Resultado líquido do período – Imposto sobre o rendimento do período - Imposto diferido, e simultaneamente transfere-se também o imposto diferido anulado da subconta da conta 593 (por crédito) para a conta 56 - Resultados transitados (por débito).”.*

Também o § 4 da NCRF 25 – “Impostos sobre o rendimento” determina:

“Esta norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo) ou de créditos fiscais ao investimento. Porém esta norma trata da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.”.

Para exemplificação do tratamento dos impostos diferidos é utilizado o enunciado do caso prático sobre os subsídios não reembolsáveis associados com activos. De facto, o ponto 5 da resolução desse exercício não ficava concluído sem o tratamento dos impostos diferidos a ele inerente.

Assim,

5. Relativamente à parcela do subsídio correspondente ao terreno e à marca, há lugar ao reconhecimento de impostos diferidos, em obediência ao disposto na NCRF 25, na medida em que a tributação é efectuada nos termos da alínea b) do Artigo 22.º do CIRC, por via do acréscimo ao Quadro 07 (Q07) da declaração Modelo 22 durante os quatro períodos:

CONTA	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
593	Subsídios associados com activos	31.800,00	
2742	Passivos por impostos diferidos		31.800,00
2742	Passivos por impostos diferidos	7.950,00	
8122	Imposto diferido		7.950,00

$$(150.000,00 + 90.000,00) * 50\% * 26,5\% = 31.800,00$$

4 – Regime Transitório

Com a entrada em vigor do SNC, as entidades terão que cumprir o disposto na NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF, efectuando os ajustamentos, reclassificações e alterações às bases de mensuração aos seus balanços de abertura de 2010 (balanços finais de 2009 em base POC), tendo por objectivo corrigir o passado contabilístico como se as novas normas (NCRF) do SNC fossem aplicadas desde o início de actividade das entidades, sem prejuízo de algumas excepções (isenções e proibições) de aplicação retrospectiva previstas.

Esta situação poderá provocar efeitos nos capitais próprios das entidades por força do estipulado naquela norma de transição.

Nesta conformidade, o legislador fiscal criou um regime transitório, tendo em vista minimizar os eventuais efeitos sobre a receita fiscal. Este regime consta do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/7.

Assim, nos termos do n.º 1 e n.º 5 desse artigo, os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção pela primeira vez das IAS e do SNC, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do CIRC e respectiva legislação complementar, que resultem do reconhecimento ou desconhecimento de activos ou passivos ou de alterações na sua mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do período de tributação em que se apliquem aqueles normativos e dos quatro períodos de tributação seguintes. Isto significa, que para estes casos o impacto fiscal pode ser diferido em cinco anos.

Nos termos do n.º 3 do referido regime, todos os ajustamentos que forem efectuados no ano da transição, bem como as correcções fiscais efectuadas em cada ano, por força do regime transitório, têm de ficar evidenciados no dossier fiscal.

PARTE IV

IMPLICAÇÕES DE AUDITORIA

1 – As Relações entre a Contabilidade e a Auditoria

Segundo Baptista da Costa (2010, p. 49) “*no que se refere à auditoria financeira podemos pois afirmar que esta tem como objecto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objectivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente.*”.

De entre as várias semelhanças encontradas nas definições sobre o que é a auditoria, destaca-se o uso do termo “demonstrações financeiras”, o que nos leva à origem da auditoria.

A auditoria surge sempre muito associada à contabilidade, pois foi através da necessidade de dar credibilidade ao trabalho contabilístico que surgiu a auditoria, neste caso, a auditoria financeira.

Segundo Barata (1996, p. 96) “*o trabalho desenvolvido pela contabilidade é a base do exame do auditor, pelo que é absolutamente indispensável que este tenha um perfeito domínio da teoria e prática contabilísticas.*”.

De acordo com o *Framework* do IASB toda a informação financeira deve possuir determinadas características qualitativas¹⁸ as quais mais não são do que os atributos que tornam a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras útil aos seus utilizadores.

A aplicação das características qualitativas e de normas contabilísticas apropriadas resulta, normalmente, em demonstrações financeiras que apresentam uma imagem verdadeira e apropriada (*true and fair view*) da posição financeira, dos resultados e dos fluxos de caixa de uma empresa (Baptista da Costa, 2010, pp. 40).

Neste contexto, cabe aos Revisores Oficiais de Contas (ROC), no desempenho da auditoria externa (ou financeira), expressar a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam uma “*imagem verdadeira e apropriada*” da situação económica e financeira e dos resultados.

¹⁸ O referido *Framework* considera a existência de quatro características qualitativas da informação financeira: compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade.

2 – Principais Implicações de Auditoria no SNC

Comumente Boynton *et al*, 2002, IFAC¹⁹, 2008, Guerreiro, 2008 citado por Pinho (2009, pp. 67 – 68) é aceite o postulado de que uma auditoria é um processo composto por três etapas fundamentais:

1ª Planeamento, na qual em função da avaliação do risco de distorção material e da materialidade o auditor desenvolve um plano geral de auditoria que consiste na estratégia a adoptar para o trabalho e planos detalhados de auditoria, por cada rubrica ou área de auditoria, nos quais constam os procedimentos que o auditor/revisor irá adoptar para cada uma dessas rubricas ou áreas de auditoria.

2ª Recolha de evidências, na qual o auditor/revisor através do recurso a procedimentos substantivos analíticos e procedimentos substantivos de detalhe procura obter evidências que corroborem as asserções contidas na informação financeira prestada pela empresa a auditar; e

3ª Revisão final e emissão do relatório contendo uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas, que consiste em rever os papéis de trabalho e as conclusões retiradas em cada rubrica ou área de auditoria, de modo a poder emitir uma opinião global, profissional e independente sobre a informação financeira prestada pela empresa auditada.

Com a entrada em vigor do SNC a metodologia de trabalho do revisor/auditor não alterou. Contudo, neste ponto, salientam-se as principais implicações de auditoria oriundas do novo normativo chamando a atenção, sempre que conveniente, para a NCRF objecto deste trabalho.

2.1 – Na Aplicação da NCRF 3

Com a aplicação da NCRF 3, sob o título “Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro” o revisor/auditor deverá dar particular atenção às políticas contabilísticas adoptadas por força da aplicação do novo referencial contabilístico, tendo em conta a potencialização da “Contabilidade Criativa” .

¹⁹ *Handbook of International Standards on Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements.*

Neste contexto, Cravo²⁰ (2009, p. 8) referiu:

“Todavia, em particular para os profissionais de auditoria e revisão de contas, a circunstância de ser introduzido um conjunto de normas que implica a incorporação crescente de juízos de valor, daí decorrendo um acréscimo de subjectividade na sua aplicação, vai obrigar a importantes modificações no seu modo de abordar o trabalho. As normas prescritivas, que indubitavelmente facilitavam o nosso modus operandis, terminaram e a avaliação em cada momento da razoabilidade dos pressupostos assumidos pelos preparadores da informação financeira com vista a garantir que os mesmos conduzam à apresentação de informação financeira de elevada qualidade, passa a ser o maior desafio com que nos depararemos.”.

Nesta fase de implementação, em que as auditorias realizadas em 2010 são, ainda, referentes às contas de 2009, o revisor/auditor lida com as contas POC, sendo a sua prestação, em termos de SNC, importante no sentido de ajudar as empresas a promoverem a implementação do novo sistema.

A mudança de paradigma 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. Há a necessidade de alterar a forma e conteúdo da informação financeira emitida pelas entidades e também de rever e actualizar conceitos, implicando novos esforços em termos de formação profissional.

A mudança de paradigma consistirá num verdadeiro desafio para todos os intervenientes na informação financeira.

Com efeito, o primeiro desafio coloca-se na transposição das demonstrações financeiras elaboradas de acordo com o POC e referentes a 31 de Dezembro de 2009, as quais serão necessárias para efeitos de comparabilidade em exercícios futuros.

No seu §13 a NCRF 3 estabelece que *“as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as NCRF.”.*

²⁰ Presidente da Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

A NCRF 3 apresenta como exemplo, no § 4 “Reclassificação” do seu “Apêndice”, a alínea e) “*Subsídios e apoios do Governo*”.

O § 1 desse mesmo “Apêndice” estabelece que ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, uma entidade deve ter em atenção quatro regras:

- (a) *Reconhecimento de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;*
- (b) *Desreconhecimento de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;*
- (c) *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;*
- (d) *Mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.*

No que tange aos subsídios do Governo, o caso mais vulgar refere-se aos subsídios não reembolsáveis associados a activos depreciables, na medida em que no “modelo POC” eram contabilizados como proveitos diferidos (conta 2745) e, no SNC, de acordo com a NCRF 22, devem ser contabilizados como capital próprio (conta 593). Isto significa que há que proceder às devidas **reclassificações** as quais o ROC tem de estar atento.

A este propósito refere a DRA 500 “Saldos de Abertura” no seu §5 que o revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente de que os saldos de abertura “...*resultam de políticas contabilísticas consistentes com as aplicadas no exercício corrente ou que as alterações a estas foram apropriadamente contabilizadas e adequadamente divulgadas*”.

2.2 – No Trabalho de Revisão/Auditoria

O trabalho do revisor/auditor sendo um processo que se desenvolve por etapas terá sempre na sua linha de orientação:

- **O conhecimento do negócio e planeamento da auditoria**

O conhecimento do negócio é um dos principais pilares de trabalho do revisor/auditor, sendo o ponto de partida para o respectivo planeamento de auditoria. O § 7 da DRA 300 – Planeamento, de Junho de 1999, considera que “a *obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho. O conhecimento do negócio pelo revisor/auditor contribui para a identificação de acontecimentos, transacções e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras*”.

A DRA 310, de Outubro de 1999, sob o título “Conhecimento do Negócio”, de Outubro de 1999, e, em particular no seu apêndice, define os principais aspectos que devem pautar a actuação do revisor/auditor.

Na verdade, o revisor/auditor deverá de ter um conhecimento profundo sobre todas as condicionantes internas (v.g. produto, produção, distribuição, administração) e externas (v.g. mercado, canais de distribuição, facturação, concorrência), de forma a aferir os riscos associados ao negócio da empresa, os quais poderão colocar em causa a verificação do pressuposto “da continuidade”. Este “pressuposto subjacente” previsto no § 23 da estrutura conceptual é um dos mais importantes na actividade de revisão/auditoria às contas e já se encontrava previsto no POC (Capítulo 4) como um princípio contabilístico geralmente aceite (PCGA).

Também na *Newsletter* n.º 1/09, de Março de 2009²¹, da OROC, sob o título “Assuntos de Relevância para os Revisores/Audidores em Tempos de Crise Financeira” é reforçado o conceito de “continuidade” prevendo o seguinte:

“A avaliação da capacidade de uma entidade se manter em continuidade é da responsabilidade do órgão de gestão mas a avaliação do uso apropriado deste pressuposto pelo órgão de gestão é da responsabilidade do revisor/auditor”.

A *Newsletter* reforça a necessidade de o revisor/auditor cumprir o disposto na ISA 570- Continuidade²² e elenca os seguintes factores que podem ser relevantes para a sua apreciação:

→ *“Empréstimos com datas de vencimento próximas sem perspectivas realistas de serem pagos ou renovados;*

²¹ Disponível no menu “publicações” do sítio da OROC, em www.oroc.pt, consultado em 13 de Junho de 2011.

²² ISA - *International Standard Auditing*, ou, em português, NIA - Norma Internacional de Auditoria.

- *Indicações de retirada ou suspensão de suporte financeiro dos credores;*
- *Incapacidade para cumprir com as cláusulas contratuais de empréstimos;*
- *Perda de um mercado, de uma licença ou de uma representação relevantes ou*
- *de um fornecedor significativo ou único;*
- *Não cumprimento de requisitos estatutários ou requisitos legais.”*

As situações acima descritas estão intimamente ligadas aos subsídios atribuídos pelo Governo, numa perspectiva de serem cumpridas as exigências a eles impostas para sua efectivação e na medida em que podem colocar em causa o pressuposto da continuidade.

➤ **A materialidade e o risco de revisão/auditoria**

Esta temática encontra-se desenvolvida na DRA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria, de Dezembro de 1999. No seu §10 é dito que *“existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de revisão/auditoria, isto é, quanto mais elevado o nível de materialidade, mais baixo o risco de revisão/auditoria e vice-versa. O revisor/auditor toma em conta a relação inversa entre materialidade e risco de revisão/auditoria quando determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria. Por exemplo, se após planejar procedimentos de revisão/auditoria específicos, o revisor/auditor determinar que o nível de materialidade aceitável é mais baixo, o risco de revisão/auditoria aumentou. O revisor/auditor compensa esta situação:*

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

Por exemplo, se determinada entidade tiver auferido um subsídio não reembolsável associado a activos depreciables deve relevá-los na rubrica de “Capital Próprio”. Atendendo ao conhecimento do negócio do revisor/auditor e sabendo que esta é uma rubrica materialmente relevante nas demonstrações financeiras desta entidade, no seu planeamento de auditoria, deve elaborar um papel de trabalho onde estejam expressos os

montantes que terão de ser transferidos para rendimentos nos períodos subsequentes à atribuição do subsídio.

Isto porque, no ano de atribuição do subsídio o rácio mais conhecido e utilizado em Portugal – o rácio da “Autonomia Financeira”²³, é forçosamente melhorado. A leitura das demonstrações financeiras altera significativamente, e por isso, deve também ter a preocupação de verificar se essa situação se encontra divulgada no Anexo, sob pena de as demonstrações financeiras não darem uma imagem verdadeira e apropriada.

➤ **As demonstrações financeiras e o relatório do ROC**

As demonstrações financeiras integram o processo de relato financeiro e destinam-se a satisfazer as necessidades da generalidade dos utentes²⁴, proporcionando informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações.

O SNC apresenta ligeiras diferenças de terminologia no momento de identificar as demonstrações financeiras sendo que a principal novidade surge com a “Demonstração nas alterações no capital próprio” (DACP) ainda que a mesma não seja aplicável para as entidades que apliquem a NCRF PE e a NCM.

A situação prática enunciada no ponto anterior tem de ser validada pelo revisor/auditor uma vez que a sua inclusão na DACP é obrigatória.

A DACP, apesar de introduzida pelo SNC, não constitui uma total novidade na medida em que o ABDR preconizado pelo POC já incluía parte das informações desta nova demonstração que se encontravam dispersas por várias notas (Araújo, D. N., Cardoso, P. e Novais, J., 2011, pp. 83 – 87).

Uma das novidades que a DACP introduz é a noção de resultado integral. Trata-se de um conceito mais abrangente que corresponde ao conceito financeiro de manutenção do capital, prevista na estrutura conceptual:

“Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos

²³ Este rácio traduz a percentagem do activo que está a ser financiada pelos capitais próprios da entidade.

²⁴ Utentes: Investidores, Empregados, Mutuantes, Fornecedores e outros credores comerciais, Clientes, Governo e Público.

no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período”.

Por força do impacto da fiscalidade na imagem verdadeira e apropriada da situação económica e financeira das empresas, cabe aos ROC analisar o cumprimento da regularidade fiscal, situação que de resto está expressa na própria lei fiscal ao impor-lhes, assim como aos restantes membros dos órgãos sociais, o cumprimento dessas obrigações.

Assim, o n.º 2 do art.º 24º da Lei Geral Tributária torna extensiva aos ROC a responsabilidade atribuída aos Órgãos de Gestão pelo incumprimento das obrigações fiscais, sempre que tal incumprimento resulte da omissão grave das suas funções.

Tendo em vista a satisfação dessas exigências fiscais, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) emitiu em Abril de 2005 a Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 511 sob o título “*Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais*” que enuncia um conjunto de responsabilidades e procedimentos de revisão a elaborar pelo ROC.

A auditoria fiscal desenvolvida pelos ROC, naturalmente apoiada na auditoria financeira, deve assumir as particularidades fiscais, designadamente, a interpretação doutrinária das normas fiscais, as obrigações declarativas e os procedimentos fiscais, analisando as situações, definindo a metodologia do trabalho a seguir e propondo soluções tendo em vista avaliar o cumprimento das obrigações fiscais e o risco fiscal.

Neste contexto, os impostos diferidos que os subsídios recebidos possam gerar são matéria de validação obrigatória por parte de revisor/auditor.

Também o Relatório de Gestão (RG) é, cada vez mais, uma peça fundamental no relato financeiro das empresas, como resulta, nomeadamente, da alteração do art.º 66.º do Código das Sociedades Comerciais pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que veio alargar substancialmente o seu conteúdo no que tange aos riscos, passando a alínea h) do n.º 5 a prever o seguinte:

“Os objectivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transacções previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito,

de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do activo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.”.

Na sequência dessa alteração legislativa, o modelo de CLC previsto na DRA 700 – Relatório de revisão/auditoria, de Fevereiro de 2001, passou a incluir no seu “Âmbito” um parágrafo com o seguinte texto:

“O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras”²⁵.

Da informação constante do RG chama-se a atenção para a divulgação dos factos relevantes ocorridos após o termo do período exigida pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC). Agora, com o SNC foi emitida a NCRF 24 – Acontecimentos após a data do balanço, de aplicação obrigatória no anexo às contas demonstrando o notório reconhecimento da importância que este tipo de eventos podem ter na apreciação (i) do relatório e contas, bem como (ii) do pressuposto da continuidade e (iii) da evolução previsível da sociedade no período seguinte.

Do mesmo modo, a DRA 580 – Declaração do Órgão de Gestão, de Dezembro de 1998, prevê no seu conteúdo que “...*não se verificam acontecimentos subsequentes ao fecho das contas que requeiram ajustamentos ou divulgação nas notas.*”.

De salientar, finalmente, que o revisor/auditor deverá pronunciar-se no principal relatório que emite (CLC) sobre a concordância do RG (elaborado pelo órgão de gestão da empresa, nos termos dos artigos n.º 65.º e n.º 66.º do CSC) com as demonstrações financeiras (nomeadamente o balanço, as demonstrações dos resultados por naturezas e por funções e o respectivo anexo), face ao disposto na já referenciada DRA700 - Relatório de Revisão/Auditoria.

²⁵ Anteriormente esta referência constava do modelo do Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada (RAFE), nos termos da DRA 790, de Janeiro de 2003 (revogada e substituída pela Circular n.º 61/09, de 5 de Agosto, sob o título “Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria”).

3 – Divulgações dos Subsídios e Apoios do Governo

O Anexo é sem dúvida, a peça financeira que tem um papel mais importante na concretização do pilar das NCRF dedicado às divulgações (e não só do Balanço e da Demonstração dos Resultados por Naturezas, como acontece no POC).

A cada Rubrica do Balanço e da Demonstração dos Resultados deve estar associada uma nota do Anexo. Isto permite que haja a obrigatoriedade de divulgar a contabilização dos subsídios (caso existam) uma vez que têm contas específicas ao invés do que acontecia no POC, em que apenas os subsídios à exploração tinham uma conta com designação própria.

Para uma abordagem mais prática às divulgações dos subsídios e, dada a sua relevância, procedeu-se ao estudo/pesquisa da forma e conteúdo de divulgação de subsídios efectuadas por um conjunto de empresas com títulos cotados.

A pesquisa efectuada permitiu concluir que estas entidades cumprem, umas mais que outras, o estipulado no §19 da IAS 20. Sublinha-se aqui o facto de estas entidades estarem desde 2005 obrigadas a adoptar as IAS para as suas contas consolidadas, porquanto, a NCRF 22 não é aqui referida.

No entanto, e no que tange às divulgações dos subsídios entre a IAS 20 e a NCRF 22 não são observadas quaisquer diferenças.

Assim, dispõe o § 19 da IAS 20 que *“devem ser divulgados os assuntos seguintes:*

- a) a política adoptada para os subsídios do governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;*
- b) a natureza e extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do governo de que a empresa tenha directamente beneficiado; e*
- c) condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do governo que tenham sido reconhecidas.”.*

Da análise ao Anexo às Demonstrações Financeiras Consolidadas do período de 2010 das entidades Altri, S.G.P.S., S.A., Portucel, S.A., REN – Redes Energéticas Nacionais

S.G.P.S., S.A., SONAE Industria S.G.P.S., S.A., Brisa Auto Estradas de Portugal, S.A. e ZON Multimédia S.G.P.S., S.A. conclui-se o seguinte:

- ❖ Todas cumprem o disposto na alínea a) do §19 da IAS 20;
- ❖ Relativamente à divulgação da natureza e extensão dos subsídios do Governo nas demonstrações financeiras [alínea b) do §19 da IAS 20], cada uma de *persi* divulga com maior ou menor pormenor os subsídios de que são beneficiárias;
- ❖ A SONAE Industria divulga o montante de provisões constituídas por estimativa de devolução de subsídios atribuídos em exercícios anteriores (no montante de 5,5 milhões de euros). Nenhuma das restantes entidades analisadas contém no seu Anexo divulgações acerca de condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do governo [alínea b) do §19 da IAS 2] ainda que algumas façam referência à sua inexistência.

Apresento de seguida, como exemplo, as divulgações dos subsídios de duas das entidades analisadas.

Para o efeito será efectuada uma breve apresentação da entidade, seguida dos pontos constantes do Anexo implícitos ao estudo em análise:

Apresentação da empresa Altri, S.G.P.S., S.A.

A Altri, SGPS, S.A. (“Altri” ou “Empresa”) é uma sociedade anónima constituída em 1 de Março de 2005, com sede na Rua General Norton de Matos, 68, r/c no Porto e que tem como actividade principal a gestão de participações sociais, sendo as suas acções cotadas na NYSE Euronext Lisbon.

A Altri foi constituída no âmbito do projecto de reestruturação da Cofina, SGPS, S.A. ocorrido em 2005 através da cisão representativa de 97,23% da participação social detida por aquela sociedade na Celulose do Caima, SGPS, S.A., na modalidade de cisão-simples prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 118º do Código das Sociedades Comerciais.

Actualmente a Altri dedica-se à gestão de participações sociais essencialmente na área industrial. A actividade actual do Grupo Altri centra-se na produção de pasta de papel branqueada de eucalipto através de três unidades produtivas (a Celbi na Figueira da Foz, a Caima em Constância do Ribatejo e a Celtejo em Vila Velha de Ródão).

ANEXO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010

(Montantes expressos em Euros)

2.3 PRINCIPAIS CRITÉRIOS VALORIMÉTRICOS

Os principais critérios valorimétricos usados pelo Grupo Altri na preparação das suas demonstrações financeiras consolidadas, são os seguintes:

d) Subsídios governamentais ou de outras entidades públicas

Os subsídios recebidos no âmbito de programas de formação profissional ou subsídios à exploração, são registados na rubrica “Outros proveitos operacionais” da demonstração consolidada dos resultados do exercício em que estes programas são realizados, independentemente da data do seu recebimento.

Os subsídios atribuídos a fundo perdido para financiamento de activos fixos tangíveis são registados na demonstração da posição financeira como “Outros passivos correntes” e “Outros passivos não correntes” relativamente às parcelas de curto prazo e de médio e longo prazo respectivamente, e reconhecidos na demonstração dos resultados proporcionalmente às amortizações dos activos fixos tangíveis subsidiados.

23. OUTROS PASSIVOS NÃO CORRENTES

Em 31 de Dezembro de 2010 e 2009 esta rubrica tinha a seguinte composição:

	<u>31.12.2010</u>	<u>31.12.2009</u>
Subsídios ao investimento	23.628.430	1.601.086
Outras Dívidas	—	22.500.000
	<u>23.628.430</u>	<u>24.101.086</u>

Em 31 de Dezembro de 2010 e 2009 a rubrica “Subsídios ao investimento” refere-se às parcelas de subsídios ao investimento a reconhecer como proveito no médio e longo prazo (Notas 20 e 26).

26. OUTROS PASSIVOS CORRENTES

Em 31 de Dezembro de 2010 e 2009 a rubrica “Outros passivos correntes” pode ser detalhada

como segue:

	<u>31.12.2010</u>	<u>31.12.2009</u>
Encargos a liquidar		
Remunerações a liquidar	-3.804.290	-3.659.382
Juros a liquidar	-5.291.085	-5.868.899
Fundos de pensões (Nota 29)	-1.110.562	-559.201
Rendas a liquidar	-1.071.862	-1.186.961
Outros encargos a liquidar	-3.485.800	-4.925.462
Proveitos a reconhecer		
Subsídios ao investimento (Notas 20 e 23)	-4.083.619	-3.450.362
Outros proveitos a reconhecer	-826.200	-1.105.274
	<u>-19.673.418</u>	<u>-20.755.541</u>

Nota: Pela sua extensão não foi transposta a nota n.º 20. Contudo, refere-se que a mesma reporta-se ao detalhe das rubricas “Empréstimos bancários” e “Outros empréstimos”. Para o caso presente importa transcrever o comentário efectuado nesta nota aos “Outros empréstimos”.

Outros empréstimos:

Foi aprovada em Fevereiro de 2005 a candidatura da subsidiária Celtejo aos incentivos financeiros no âmbito do Programa Operacional de Economia – POE, para aplicação na concretização do projecto de expansão e modernização da unidade fabril da Empresa, tendo em vista o aumento da sua capacidade de produção e o aprofundamento da diferenciação comercial das pastas cruas de Pinho e Eucalipto. O investimento em causa tem um montante global estimado de, aproximadamente, 49.464.000 Euros. O valor total do incentivo financeiro atribuído no âmbito do POE consubstancia-se em: (i) um incentivo reembolsável até ao montante de 14.919.000 Euros; (ii) um prémio de realização sob a forma de incentivo não reembolsável que poderá atingir o valor máximo de 14.919.000 Euros, e que será deduzido ao valores a reembolsar do subsídio referido em (i); e (iii) um incentivo não reembolsável sobre as despesas elegíveis para formação profissional. Em 31 de Dezembro de 2010, o saldo a liquidar relativamente a este subsídio ascende a 4.293.529 Euros.

Durante o exercício de 2006 iniciou-se a candidatura do PRIME no âmbito do projecto de branqueamento da pasta de papel da unidade da Celtejo. Este investimento tinha um montante global estimado de cerca de 72.000.000 Euros tendo sido concluído em 2008. O valor total do investimento financeiro atribuído no âmbito do POE consubstancia-se em: (i) um incentivo reembolsável até ao montante de 15.323.000 Euros; (ii) um prémio de realização sob a forma de incentivo não reembolsável que poderá atingir o valor máximo de 12.317.330 Euros, e que será

deduzido aos valores a reembolsar do subsídio referido. O prémio de realização será atribuído mediante o grau de cumprimento do contrato, apurado nas medições a efectuar no final dos anos de 2010, 2011 e 2013. O incentivo financeiro reembolsado atribuído no montante de 15.390.545 Euros será liquidado pela Celtejo em 10 prestações semestrais, iguais e sucessivas de capital, vencendo-se a primeira em 18 de Janeiro de 2012.

Adicionalmente, em Janeiro de 2007 a Celbi e a Altri assinaram um contrato de concessão de incentivos financeiros e fiscais ao abrigo do Decreto-Lei nº. 203/2003, de 10 de Setembro, com a Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal, E.P.E. (AICEP), tendo o Estado Português considerado de interesse nacional (PIN) este projecto de expansão da capacidade produtiva da Celbi. O Projecto de Investimento decorreu entre 1 de Janeiro de 2007 e 30 de Junho de 2010 e o valor contratado é de 320.000.000 Euros sendo que o Estado Português concederá um incentivo financeiro reembolsável correspondente a 16,5% das despesas elegíveis caso a Celbi cumpra com os objectivos propostos e medidos nos finais dos anos de 2009, 2010, 2013 e 2016 o Estado Português concederá ainda um Prémio de Realização que corresponderá ao não reembolso de até 80% do montante de incentivo reembolsável. O Estado Português concederá também um Incentivo Fiscal correspondente a um crédito fiscal em sede de IRC no montante de 12% das aplicações relevantes. Até ao final do exercício findo em 31 de Dezembro de 2010 a Celbi recebeu o montante de 43.898.250 Euros referente ao incentivo reembolsável. Durante o exercício de 2010 o prémio de realização foi atribuído em 60%, tendo em conta objectivos já atingidos pelo que o montante de 24.789.600 Euros foi transferido para as rubricas “Outros passivos correntes” e “Outros passivos não correntes” (Notas 23 e 26).

Alguns empréstimos estão sujeitos a “convenants financeiros” cujo cumprimento dessas condições foi analisado à data da demonstração da posição financeira, não se tendo verificado situações com impacto material nas condições dos empréstimos.

33. OUTROS PROVEITOS

A rubrica da demonstração dos resultados “Outros proveitos” nos exercícios findos em 31 de Dezembro de 2010 e de 2009 inclui: ganhos em contratos de derivados, parte relativa à denuncia antecipada de um contrato derivado de pasta de papel no exercício de 2009 e parte relativa a ganhos de derivados, basicamente de pasta de papel, em vigor em 31 de Dezembro de 2010 e 2009 (Nota 27), proveitos associados a ganhos em Fundos de Pensões (Nota 29), subsídios à exploração e ao investimento, reversão de provisões (Nota 21), ganhos obtidos na alienação de imobilizado, indemnizações recebidas, proveitos suplementares e outros proveitos.

Apresentação da empresa SONAE Indústria, S.G.P.S., S.A.

A SONAE INDÚSTRIA, SGPS, SA é uma sociedade cotada na Euronext Lisbon, com cerca de 48,644% do seu capital disperso por accionistas particulares e institucionais nacionais e estrangeiros. A maioria do seu capital (51,356%) pertence à EFANOR INVESTIMENTOS, SGPS, SA.

A **Sonae Indústria** é uma das maiores empresas industriais do sector dos derivados de madeira do mundo.

ANEXO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010

(Montantes expressos em Euros)

2. PRINCIPAIS POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

2.7. Subsídios governamentais ou de outras entidades públicas

Os subsídios governamentais são reconhecidos de acordo com o seu justo valor quando existe uma garantia razoável que irão ser recebidos e que a Empresa irá cumprir com as condições exigidas para a sua concessão.

Os subsídios à exploração, nomeadamente para formação de colaboradores, são reconhecidos na demonstração de resultados de acordo com os custos incorridos.

Os subsídios ao investimento, relacionados com a aquisição de activos fixos, são incluídos na rubrica Outros passivos não correntes e são creditados na demonstração de resultados em quotas constantes durante o período estimado de vida útil dos activos adquiridos.

29. OUTROS PASSIVOS NÃO CORRENTES

Em 31 de Dezembro de 2010 e 2009 a rubrica “Outros passivos não correntes” pode ser detalhada como segue:

	31.12.2010	31.12.2009
Accionistas	72 604	72 604
Outros Credores	426 888	426 888
Instrumentos Financeiros	499 492	499 492
Outras dívidas a terceiros	61 858 720	65 290 759
Passivos não abrangidos pela IFRS 7	61 858 720	65 290 759
	<u>62 358 212</u>	<u>65 790 251</u>

A rubrica Outras dívidas a terceiros não correntes inclui o montante de 60 530 700 euros (65 290 759 euros à data de 31 de Dezembro de 2009) referentes ao diferimento de proveitos com subsídios ao investimento.

33. OUTROS PASSIVOS CORRENTES

Em 31 de Dezembro de 2010 e 2009 a rubrica Outros passivos correntes pode ser detalhada como segue:

	31.12.2010	31.12.2009
Custos a pagar:		
Accionistas	25 628	34 939
Instrumentos financeiros derivados	4 755 438	11 178 233
Adiantamentos de clientes	22 820	
Fornecedores de imobilizado	2 406 602	2 107 235
Outros Credores	4 935 824	3 640 580
Instrumentos financeiros	12 146 312	16 960 987
Outros credores	4 552 847	5 089 835
Custos a pagar:		
Seguros	129 030	73 634
Custos com o pessoal	28 474 717	28 945 220
Encargos financeiros	3 016 520	3 387 049
Descontos de quantidade	20 395 295	18 199 370
Fornecimentos e serviços externos	17 826 640	11 641 462
Outros	9 880 528	11 570 343
Proveitos diferidos:		
Subsídios ao investimento	5 990 294	5 835 336
Outros	238 639	271
Passivos não abrangidos pela IFRS 7	90 504 512	84 742 520
Total	<u>102 650 824</u>	<u>101 703 507</u>

34. PROVISÕES E PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS

Nota: Pela sua extensão não foi transposto o quadro referente ao movimento ocorrido nas provisões e nas perdas por imparidade acumuladas durante os exercícios findos em 31 de Dezembro de 2010 e 2009. Para o caso presente importa transcrever o comentário efectuado nesta nota às Provisões para processos judiciais em curso.

Provisões

À data de 31 de Dezembro de 2010, os saldos de provisões podiam decompor-se como segue:

- Provisões para processos judiciais em curso: inclui, designadamente, uma estimativa de devolução de subsídios ao investimento atribuídos em exercícios anteriores, no montante de cerca de 5,5 milhões de euros, e uma estimativa de compensação a ex-trabalhadores, no âmbito de anteriores processos de reestruturação, no montante de cerca de 1,8 milhões de euros.

37. OUTROS PROVEITOS OPERACIONAIS

A rubrica Outros proveitos operacionais da demonstração consolidada de resultados dos exercícios de 2010 e 2009 detalha-se como segue:

	31.12.2010	31.12.2009
Ganhos na alienação de investimentos não correntes	8 476 008	85 902 002
Ganhos na alienação de activos tangíveis e intangíveis	3 109 981	3 495 407
Proveitos suplementares	4 637 814	7 745 093
Subsídios ao investimento	6 684 633	6 838 423
Restituição de impostos	3 504 176	5 444 273
Reversão de perdas por imparidade	1 989 777	9 436 895
Ganhos em provisões	30 551 712	32 063 586
Outros	7 029 359	10 860 437
	<u>65 983 460</u>	<u>161 786 116</u>

Pela análise às divulgações das entidades supra referidas, constatamos que o relato da ALTRI é mais explícito, cuidado e informativo, ao invés das divulgações emanadas pela SONAE. Nesta última, o relato afigura-se bastante sucinto, com pouca informação aos utilizadores das demonstrações financeiras.

Na perspectiva do investidor a aposta recai, provavelmente, numa entidade que não omite informação em detrimento de uma outra que divulga a necessidade de constituir provisões e oculta as razões para tal. Neste caso, em particular, é primordial divulgar a razão da constituição desta provisão (dada a sua materialidade), a que projecto/investimento se refere, quais os objectivos propostos e o porquê de não terem sido alcançados.

Na óptica dos utilizadores da informação financeira é também crucial saber que tipo de apoios/subsídios a entidade está a beneficiar, os investimentos/projectos que lhe estão subjacentes e se podem auferir de prémios de realização.

Esta relação de investimento *versus* incentivo é um indicador fundamental na dinâmica e desempenho da entidade. Uma entidade que aufera apoios/ subsídios revela-se uma entidade empreendedora e a sua capacidade de cumprimento é um factor de relevo à sua análise económica e financeira. A ALTRI é uma entidade que auferir vários tipos de subsídios, o que demonstra que tem uma gestão capaz de aproveitar todos os recursos que estão ao seu alcance e inerentes à sua actividade, no intuito de atingir uma maior rentabilidade.

4 – Na Auditoria ao Plano Operacional da Economia (POE)

No âmbito do III Quadro Comunitário de Apoio (QCA) foi aprovado o POE²⁶, o qual põe em execução, para o período que decorre entre os anos 2000 e 2006, as intervenções previstas no sentido de desenvolver e melhorar o desempenho das empresas, reforçando a sua competitividade e produtividade, através do apoio directo e indirecto do Estado às empresas, os subsídios.

A DRA 925 “Programa Operacional da Economia”, revista em Maio de 2003, estabelece normas e proporciona orientação quanto aos procedimentos a adoptar no trabalho do revisor a à forma e conteúdo dos relatórios a emitir.

Neste tipo de auditoria a intervenção do revisor oficial de contas, conforme DRA 925, pode ocorrer nas seguintes circunstâncias:

²⁶ O POE compreende um vasto número de sistemas e medidas de incentivos e apoios enquadrados no Decreto-Lei n.º 70-B/2000, de 5 de Maio, e especificamente regulamentados por diversas Portarias.

- No caso de ser apresentado um balanço intercalar reportado a data posterior ao final do exercício para verificação do cumprimento dos rácios económico-financeiros e das condições gerais de elegibilidade do promotor, tal balanço tem de ser legalmente certificado.
- No Mapa de Despesas (do Investimento) para pedido de pagamento de incentivos a apresentar pelos promotores de investimentos co-financiados pelo POE, está incluída uma coluna em que o revisor certifica, ou não, se tal pedido de pagamento satisfaz os requisitos exigidos pela legislação aplicável, devendo ainda ser elaborada uma Declaração do ROC.

Para tal o revisor tem de verificar todas as despesas tendo como suporte cada um dos Mapas de Despesas apresentados pelo promotor, analisar o sistema contabilístico do promotor, a legalidade das operações e dos documentos, a confirmação dos pagamentos e a elegibilidade das despesas.

- No pedido de pagamento final, acresce ainda a verificação das fontes de financiamento.
- Para o cálculo do rácio de autonomia financeira e se existirem reavaliações livres, estas têm de ser certificadas.

Chama-se a atenção para a alteração do reconhecimento aos subsídios não reembolsáveis associados a activos depreciáveis (referido no ponto anterior deste trabalho) alterar de forma significativa os indicadores financeiros das entidades. Assim, as situações económico-financeiras das entidades candidatas a subsídios comunitários tornam-se comparáveis, visto que em determinados Estados-membros este reconhecimento já se encontrava em vigor.

Nas condições de elegibilidade impostas às candidaturas a incentivos, o aspecto mais relevante a referenciar prende-se com a necessidade das empresas demonstrarem que se encontram em situação económico-financeira equilibrada. Por exemplo, a Portaria

1463/2007, de 15 de Novembro, no âmbito do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN)²⁷ estabelece três sistemas de incentivo de base transversal:

- Sistema de Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico (SI I&DT);
- Sistema de Incentivos à Inovação (SI Inovação); e,
- Sistema de Incentivos à Qualificação e Internacionalização de PME (SI Qualificação de PME).

Nesta Portaria, lê-se no artigo 10º, nº 1 que “*o promotor do projecto deve ainda cumprir os seguintes requisitos: (...) o rácio de autonomia financeira definido no anexo B do presente Regulamento (...)*”, ou seja, “*possuem uma situação económico-financieira equilibrada quando apresentem, no ano anterior ao da candidatura, um rácio de autonomia financeira não inferior a 0,10 (...) calculada através da seguinte fórmula: $AF = CP / ALe$, em que:*

AF — autonomia financeira;

CP — capital próprio da empresa, incluindo os suprimentos desde que estes venham a ser incorporados em capital próprio até à data da celebração do contrato de concessão de incentivos;

ALe — activo líquido da empresa.

Esta nova forma contabilística vem modificar de forma evidente o rácio da autonomia financeira das entidades favorecendo eventuais segundas candidaturas a subsídios governamentais. Para além disso, esta nova contabilização vai permitir que as entidades nacionais evidenciem indicadores financeiros efectivamente equivalentes aos que são apresentados por entidades de outros países (Grenha, C. *et al.*, 2009, p. 60).

²⁷ Refere a Portaria 1463/2007 que “*o Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN), aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 86/2007, de 3 de Julho, nos termos em que foi acordado entre as autoridades portuguesas e a Comissão Europeia, estabeleceu uma profunda reforma dos sistemas de incentivos orientados para o investimento empresarial (...)*”.

Conclusões

Com o crescente aumento das relações económicas e comerciais, a globalização da economia é um facto adquirido, tendo-se tornado de extrema importância a harmonização contabilística internacional.

A explosão do processo de harmonização contabilística num mercado de capitais tão grande e influente como o europeu ocorreu com a entrada em vigor do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 - Relativo à Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade.

No seguimento deste regulamento, no ano de 2005, foi publicado em Portugal o Decreto-Lei 35/2005 de 17 de Fevereiro, obrigando, a partir de 1 de Janeiro de 2005, que as contas consolidadas das empresas cotadas fossem elaboradas em conformidade com as NIC, permitindo a cada estado-membro estender esta obrigação às contas individuais das empresas cotadas e às contas consolidadas e individuais das empresas não cotadas.

Mais tarde, a normalização contabilística nacional, vem aproximar-se dos novos padrões comunitários, proporcionando ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, salvaguardando as características e as necessidades específicas do tecido empresarial português com a entrada em vigor do SNC no primeiro exercício que se iniciou em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Desta nova realidade surge o tema deste trabalho focado numa das NCRF que constituem o núcleo central do SNC.

Dos objectivos propostos e atendendo aos seu principal tema “os subsídios” concluímos que os mesmos são “...apoios financeiros por parte do Estado e de outras entidades públicas, com base em verbas do orçamento do Estado, designadamente no domínio do financiamento de entidades que prestam serviços de interesse geral e no âmbito das políticas de promoção e fomento de actividades económicas, culturais e sociais.”.

O seu tratamento contabilístico em termos de SNC é muito mais completo e exigente do preconizado no POC, uma vez que na vigência deste último não existia qualquer norma ou DC que abordasse este tema.

A principal e mais relevante alteração na contabilização dos subsídios à luz do SNC respeita, aos subsídios relacionados com activos fixos tangíveis depreciables e intangíveis com vida útil definida, ao estipular que os mesmos devem ser inicialmente reconhecidos no Capital Próprio e posteriormente como Rendimento durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem.

Nesta matéria, e contrariamente ao que acontece com outras NCRF em que, tendo por base a correspondente IAS/IFRS adoptada pela UE o seu conteúdo é muito próximo do das IAS/IFRS que estiveram na sua origem, a verdade é que a NCRF 22 afasta-se do disposto na IAS 20, adoptada pela UE, em matérias muito relevantes, com importantes efeitos económicos. Estas diferenças centram-se, essencialmente, no reconhecimento inicial dos subsídios ao investimento, porquanto a IAS 20 continua a exigir que aquele reconhecimento seja inicialmente efectuado numa conta do Passivo, na mesma lógica do que era disposto no POC.

Chama-se a atenção para a alteração do reconhecimento aos subsídios não reembolsáveis associados a activos depreciables influenciar de forma significativa os indicadores financeiros das entidades, melhorando-os.

Esta nova forma contabilística vem beneficiar de forma evidente o rácio da autonomia financeira das entidades favorecendo, porventura, eventuais segundas candidaturas a subsídios governamentais, no caso de candidaturas a subsídios por parte das mesmas.

No trabalho de auditoria ao POE esta é uma alteração com significado maior, uma vez que nas suas condições de elegibilidade as empresas têm de demonstrar situação económica – financeira equilibrada.

Em auditoria este é um aspecto primordial, na medida em que no “modelo POC” este tipo de subsídios eram contabilizados como proveitos diferidos (conta 2745) e, no SNC, de acordo com a NCRF 22, devem ser contabilizados como capital próprio (conta 593). Isto significa que há que proceder às devidas reclassificações as quais o ROC tem de estar atento face o disposto na DRA 500 “Saldos de Abertura”.

Tratando-se o Anexo da peça financeira que tem um papel mais importante na concretização do pilar das NCRF dedicado às divulgações e atendendo a que o revisor na elaboração do seu principal relatório que emite (CLC) tem de expressar a sua opinião sobre

as demonstrações financeiras (face o disposto na DRA700 - Relatório de Revisão/Auditoria), esta é sem dúvida a peça contabilística de destaque, uma vez que a cada rubrica do Balanço e das Demonstrações de resultados lhe corresponde uma nota explicativa, das quais os subsídios fazem parte integrante.

A nível fiscal conclui-se que as recentes alterações ao CIRC, introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho, apresentam praticamente o mesmo tratamento fiscal dos subsídios. Pode-se inferir que, de uma forma geral, se mantêm as regras de inclusão no lucro tributável do IRC dos subsídios do Governo.

Finalmente verifica-se que, apesar de não reconhecidos contabilisticamente, certos apoios do Governo, pela sua natureza, extensão e duração devem ser divulgados, a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.

No meu entender, esta é a razão pela qual a NCRF 22 tem como título “Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo” e não “Contabilização dos subsídios e apoios do Governo e sua divulgação”.

Bibliografia

Artigos e Publicações

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

Araújo, D. N., Cardoso, P. e Novais, J. (2011). *Manual de Prestação de Contas nas Sociedades Comerciais*. 2.^a Edição, Jornal Fiscal. Porto, pp. 29 – 99.

Barata, A. S. (1996). *Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios*. Editorial Notícias. Lisboa, pp. 93 – 151.

Carvalho, C. e Azevedo, G., (2010). NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, Formação Segmentada, *Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, pp. 40 – 41.

Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*. 9.^a edição, Letras e Conceitos, pp. 37 – 91.

Cravo, D. (2009, Abril/Junho). Entrevista da OROC ao colega Domingos Cravo. *Revisores E Auditores*, p. 8.

Ferreira, R. F. (1997). Retrospectiva da Normalização Contabilística em Portugal. *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*. Ed. Notícias, Lisboa, p. 120.

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

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

Guimarães, J. F. C. (2001, Fevereiro). Os subsídios (POC e CIRC). *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, pp. 28 – 37.

Guimarães, J. F. C. (2003, Maio). Um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, pp. 38 – 41.

Guimarães, J. F. C. (2011, Março). Os Subsídios (POC vs SNC e CIRC). *Revista Electrónica*, disponível em <http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/339.pdf>, consultado em 08 de Agosto de 2011.

Jesus, J. R. e Morais, A. I. (2010, Outubro/Dezembro). Subsídios ao Investimento e Impostos Diferidos – Algumas Divergências de Opinião. *Revisores E Auditores*, pp. 64 – 67.

Lourenço, I. M., Morais, A. I. (2004, Janeiro). Portugal e o Processo de harmonização europeu: possíveis soluções face a 2005. *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, pp. 40 – 48.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011). Manual do Revisor Oficial de Contas, versão 42.0 (Edição de Digilex, Produtos Informáticos, Lda., versão Folio Views para Windows).

Pereda, J. T. (1997). Necesitamos un Marco Conceptual?, *Revista de Contabilidade e Comércio*, n. 213, pp. 29 – 66.

Pinho, C. P. R. S. (2009). *A Utilização de Procedimentos Analíticos de Auditoria. O Caso Português*. Tese de Doutoramento em Gestão – Especialização em Contabilidade. Universidade Aberta, 2009, pp. 67 – 68.

Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto Editora. Porto, pp. 18 – 30.

Rodrigues, L. L. e Guerreiro, M. A. S. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Publisher Team, pp. 1 – 19.

Santos, M. (2001). *Por uma outra globalização do pensamento único à consciência universal*. 6ª Edição, Record. São Paulo, pp. 11 – 37.

Silva, E. P. S., Silva, J. L. M., Jesus, T. A. e Silva, A. C. P. (2011). *SNC Contabilidade Financeira – Casos Práticos – Tomo I*. 2.ª Edição, Letras e Conceitos, pp. 49 – 50.

Silva, J. A. (1992, Dezembro). A Contabilidade e o Fisco – o POC, o IRC e o Fecho de Contas de 1992. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, p. 303.

Páginas e sítios da Internet:

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 10 de Junho de 2011.

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

<http://web3.cmvvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC33537.pdf>, consultado em 4 de Setembro de 2011.

<http://web3.cmvvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC32099.pdf>, consultado em 4 de Setembro de 2011.

<http://web3.cmvvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC33211.pdf>, consultado em 4 de Setembro de 2011.

<http://web3.cmvvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC32407.pdf>, consultado em 4 de Setembro de 2011.

<http://web3.cmvvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC32433.pdf>, consultado em 4 de Setembro de 2011.

<http://web3.cmvvm.pt/sdi2004/emitentes/docs/PC32513.pdf>, consultado em 4 de Setembro de 2011.

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

[http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E29DA762-C0E1-40F8-BDD4-A0C6B5548B81/0/Framework .pdf](http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E29DA762-C0E1-40F8-BDD4-A0C6B5548B81/0/Framework.pdf), consultado a 24 de Junho de 2011.

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

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

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

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt/>