



# MANUAL DAS OPERAÇÕES DE FIM DE EXERCÍCIO

Edgar Ferreira Capela

Relatório de Estágio apresentado no Instituto Politécnico de Bragança, para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientado por: Professor Doutor José Carlos Lopes

Co-orientado por: Dr<sup>a</sup>. Fátima Gomes

Bragança, novembro de 2014





# MANUAL DAS OPERAÇÕES DE FIM DE EXERCÍCIO

Edgar Ferreira Capela

Orientado por: Professor Doutor José Carlos Lopes

Co-orientado por: Dr<sup>a</sup>. Fátima Gomes

Bragança, novembro 2014



# Resumo

Anualmente as empresas são, por lei, obrigadas a prestação de contas. A obrigatoriedade exigida pelo Código das Sociedades Comerciais demonstra os deveres inerentes à prestação anual de contas do período, bem como a apresentação dos documentos indispensáveis, nos prazos estipulados consoante a natureza empresarial (empresas com e sem consolidação de contas).

O referido processo termina com a elaboração de um relatório de gestão e das demonstrações financeiras devidamente estribadas no normativo contabilístico.

O presente manual pretende ser um instrumento de apoio ao procedimento geral das operações de fim de exercício, apesar da extensão e da profundidade limitarem em muito, uma discussão mais abrangente.

Assim, depois da discussão relativa ao enquadramento teórico, segue-se uma breve referência à estrutura concetual da contabilidade e aos normativos contabilísticos em vigor, e em seguida apresentam-se e discutem-se os principais assuntos subjacentes ao tema.

**Palavras-chave: Prestação de contas; Encerramento de Contas;**

# Resumen

Cada año las empresas están obligadas por ley a la rendición de cuentas. La obligación exigida por la Ley de Sociedades demuestra el período contable anual inherente de los deberes, así como la presentación de los documentos necesarios, los plazos en función de la naturaleza del negocio (empresas con y sin consolidación de las cuentas). Ese proceso termina con la preparación de un informe de gestión y las cuentas anuales estribadas correctamente en las normas de contabilidad. El presente manual pretende ser una herramienta para apoyar el procedimiento general de las operaciones de fin de año, aunque el alcance y el límite de profundidad a una discusión muy amplia. Por lo tanto, después de la discusión del marco teórico y una breve referencia al marco conceptual de la contabilidad y las normas contables vigentes, presentamos y analizamos los principales aspectos del tema.

**Palabras clave: Rendición de cuentas; Cierre de Cuentas;**

# Abstract

According to the Portuguese Commercial Companies Code, the companies must prepare and publish an annual report for shareholders and other stakeholders. It is mandatory and must be done yearly. The mentioned report should include the financial statements and their notes. The compliance deadline depends on the type of financial statements – individual or consolidated.

The procedure includes a management report and the financial statements (including the notes), strictly based on the Portuguese Accounting System.

This manual intends to support the procedure regarding the year-end operations; however, it also presents a broader discussion concerning other financial accounting issues.

Thus, in this work, after the discussion on the theoretical framework and a brief comment on the conceptual framework of accounting and to the financial accounting standards, the main financial accounting topics underlying the theme are analyzed.

**Keywords: Financial Accounting Reporting; Accounting Year-end Operations**

# Índice

Introdução.....	1
1. Enquadramento do Estágio Curricular.....	3
1.1 - Caracterização da Entidade.....	3
1.2 – Missão, Visão e Valores .....	3
1.3 – Contexto de Estágio – tarefas realizadas .....	4
2. Prestação De Contas .....	5
2.1 – Enquadramento Teórico.....	5
2.2 - Prestação de Contas – Documentação Exigida.....	6
2.3 - Relatório de Gestão e Anexo .....	8
2.4 – Aprovação de Contas .....	10
2.5 - Registo Comercial (IES) .....	12
2.6 – Resumo da Prestação de Contas.....	13
3. Normativos de Contabilidade.....	14
3.1 - Estrutura Conceptual .....	16
3.2 – Sistema de Normalização Contabilística (SNC) .....	19
3.2.1 – BADF - Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras.....	20
3.2.2 – Demonstrações financeiras, estrutura e conteúdo.....	22
3.2.3 – Pequenas entidades – PE.....	24
3.2.4 – Entidades do sector não lucrativo – ESNL.....	25
3.3 - Normalização Contabilística para Microentidades – NCM.....	27
3.4 – Consolidação de Contas.....	28
3.4.1 – Obrigatoriedade de elaboração de contas consolidadas.....	28
3.4.2 – Dispensa e exclusões da elaboração de contas consolidadas .....	30
3.4.3 – Consolidação, dispensa e exclusões da consolidação de contas nas ESNL.....	32
3.5 – Demonstrações Financeiras a Apresentar (Resumo).....	34
4. Operações de Conferência e Contagens Físicas.....	35
4.1 – Conferência dos Saldos a 31 de dezembro.....	35
4.2 – Contagem Física nos Sistemas de Inventários .....	37
5. Operações de Encerramento .....	43
5.1 – Ativos – Revalorizações .....	43
5.1.1 – Ativos Tangíveis.....	43

5.1.2 – Ativos Intangíveis .....	44
5.1.3 – Registo das revalorizações .....	45
5.1.4 – Divulgações no Anexo .....	46
5.1.5 – Enquadramento Fiscal .....	47
5.1.6 - Caso Prático.....	48
5.2 – Amortizações/Depreciações .....	50
5.2.1 – Conceitos e métodos de amortização/depreciação .....	50
5.2.2 – Divulgações no Anexo .....	53
5.2.3 – Enquadramento Fiscal .....	54
5.2.4 - Caso Prático.....	55
5.3 – Inventários .....	58
5.3.1 – Definição e mensuração.....	58
5.3.2 – Valor líquido/Imparidade/Divulgações nos anexos .....	59
5.3.3 – Enquadramento Fiscal .....	60
5.3.4 - Caso Prático.....	60
5.4 – Justo Valor .....	61
5.4.1 - Aplicação.....	61
5.4.2 – Enquadramento fiscal .....	63
5.4.3 - Caso Prático.....	63
5.5 – Imparidade de Ativos .....	65
5.5.1 – Conceito e divulgações.....	65
5.5.2 – Enquadramento Fiscal .....	66
5.5.3 - Caso Prático.....	67
5.6 – Método da Equivalência Patrimonial.....	69
5.6.1 – Definições e aplicabilidade .....	69
5.6.2 – Procedimentos de adoção do MEP e divulgações no anexo.....	70
5.6.3 – Enquadramento fiscal .....	71
5.6.4 - Caso Prático.....	72
5.7 – Provisões e Contingentes.....	72
5.7.1 – Definições e mensuração.....	72
5.7.2 – Divulgações .....	74
5.7.3 – Enquadramento fiscal .....	75
5.7.4 - Caso Prático.....	76
5.8 – Diferenças de Câmbio .....	78

5.7.1 – Definição, aplicabilidade e divulgação .....	78
5.8.2 - Caso Prático.....	79
5.9 – Rédito.....	80
5.9.1 – Noção, mensuração, reconhecimento e divulgação.....	80
5.9.2 – Enquadramento fiscal .....	82
5.10 – Contratos de Construção .....	82
5.10.1 – Noção, mensuração, reconhecimento e divulgação .....	82
5.10.2 – Enquadramento fiscal .....	84
5.11 – Regime da Periodização Económica.....	85
5.11.1 – Noção e enquadramento contabilístico.....	85
5.11.2 – Enquadramento fiscal .....	86
5.12 – Impostos Diferidos.....	87
5.13 – Fundo de Compensação e Fundo de Garantia da Compensação do Trabalho.....	88
5.13.1 – Noção e enquadramento .....	88
5.13.2– Contabilização .....	89
5.14 – Subsídios .....	90
5.15 – Balanço e Demonstração dos Resultados - Disposição .....	91
Considerações Finais .....	93
Referências Bibliográficas .....	99
Legislação .....	100
ANEXO - Declaração de Rendimentos Modelo 22 – Quadro 07 .....	103

## Índice de Tabelas

Tabela 1. Demonstrações financeiras a apresentar (resumo) .....	34
---	----

## Índice de Figuras

<i>Figura 1.</i> Cronologia processual de prestação de contas.....	13
<i>Figura 2.</i> Registo contabilístico para apuramento do CMVMC.....	41
<i>Figura 3.</i> Registo contabilístico para apuramento da variação da produção .....	42
<i>Figura 4.</i> Árvore de decisão das provisões.....	75

## Lista de Siglas

AC – Ativos Correntes

AI – Ativos Intangíveis

AT – Ativos Tangíveis

BADF – Base de Apresentação das Demonstrações Financeiras

CIRC – Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Coletivas

CNC – Comissão da Normalização Contabilística

CRC – Código do Registo Comercial

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-Lei

DR – Demonstração de Resultados

EC – Estrutura Conceptual

ESNL – Entidades do Sector Não Lucrativo

FCT – Fundo de Compensação do Trabalho

FGCT – Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho

IAS - International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IES – Informação Empresarial Simplificada

IFRS - International Financial Reporting Standards

MEP – Método de Equivalência Patrimonial

NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

NCRF-PE - Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades

NCM – Normalização Contabilística para as Microentidades

NI – Normas Interpretativas

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

PE – Pequenas Entidades

POC – Plano Oficial de Contabilidade

TOC - Técnico Oficial de Contas

## Introdução

No âmbito do estágio efetuado na empresa Progressos & Balanços Contabilidade Lda., além do estágio propriamente dito, desenvolveu-se também o presente manual de apoio às operações de fim de exercício.

As empresas estão sujeitas a um conjunto de procedimentos obrigatórios, com vista a proceder ao encerramento das suas contas no final de cada período. O Código das Sociedades Comerciais (CSC) afirma essa obrigatoriedade, demonstrando assim os deveres inerentes à prestação anual de contas do exercício, bem como na apresentação dos documentos indispensáveis, nos prazos estipulados consoante a natureza empresarial (empresas com e sem consolidação de contas).

No final de cada exercício económico, o responsável contabilístico TOC, deve ter em atenção os registos não correntes a efetuar, de forma a proceder ao apuramento de resultados, bem como à elaboração das demonstrações financeiras (DF). A existência de duas abordagens faz com que, o TOC, de forma sequencial, elabore operações e registos contabilísticos de final de exercício, numa primeira fase, e em seguida proceda à elaboração de documentos e mapas contabilísticos obrigatórios.

Neste sentido, o principal objetivo deste manual de apoio é demonstrar os trâmites e procedimentos necessários a realizar, aquando do encerramento de contas para o final do exercício económico de 2013. Pretende-se igualmente apresentar e discutir os temas contabilísticos com impacto na prestação/encerramento de contas. Este manual coloca particular ênfase na parte contabilística relacionada com as entidades privadas. No entanto, quando necessário, apurou-se também a problemática fiscal, procurando-se, com base na literatura existente, exemplificar determinadas operações.

Além da introdução e das considerações finais, o presente trabalho divide-se em 5 (cinco) pontos:

- No primeiro ponto faz-se uma breve caracterização da entidade recetora do estágio, bem como algumas reflexões sobre o estágio em torno do processo curricular.
- O ponto subsequente, intitulado prestação de contas, aborda o enquadramento teórico do tema, quais os documentos a apresentar pelas várias entidades, bem como todo o processo de prestação de contas entre outras formalidades obrigatórias, impostas pelo CSC.

- No terceiro, identificam-se e apresentam-se os normativos contabilísticos em vigor, em função das características essenciais de cada empresa/entidade (dimensão, tipo ou setor de atividade em que se insere). As entidades são classificadas em função de limites impostos por esses normativos, sendo reguladas por procedimentos próprios.
- No quarto ponto descrevem-se algumas operações prévias a realizar, em particular, os procedimentos de conferência dos saldos, antes do encerramento de contas. A conferência de saldos, bem como, em alguns casos, a conferência de inventários são condições *sine qua non* para proceder às operações de encerramento.
- No quinto e último ponto, focam-se as temáticas associadas às operações de encerramento – AC, amortizações/depreciações, inventários, imparidade de ativos, aplicação do justo valor, método da equivalência patrimonial, provisões e contingentes; diferenças de câmbio; rédito, contratos de construção, o regime de periodização económica, impostos diferidos, subsídios, e balanço e demonstração dos resultados.

# **1. Enquadramento do Estágio Curricular**

## **1.1 - Caracterização da Entidade**

O estágio realizado faz parte do Mestrado em Contabilidade e Finanças (APNOR), do Instituto Politécnico de Bragança – IPB. Neste relatório de estágio, faz-se uma breve caracterização da entidade recetora de estágio e descrevem-se as tarefas executadas em ambiente de estágio. O referido estágio teve a duração de 550 horas e traduziu-se em experiência (prática) empresarial, tendo sido uma mais-valia no processo de aprendizagem e consolidação de conhecimentos.

A entidade recetora de estágio, denominada Progressos & Balanços Contabilidade, Lda, com sede em Chaves, desenvolve a sua atividade na prestação de serviços às empresas, na área da contabilidade e consultoria. É uma Sociedade por quotas, com responsabilidade limitada, tem um capital social de 5.000,00 € e com número de CAE (classificação de atividades económicas) 69200 – Atividades de contabilidade e auditoria; consultoria fiscal. A entidade tem a seu cargo 4 (quatro) colaboradores, com um número de 80 empresas clientes. Como responsável na Direção Geral, a Dr<sup>a</sup> Fátima Gomes foi designada como coorientadora e responsável do estágio na empresa.

A entidade Progressos & Balanços trabalha em parceria com a entidade Jorge Morgado – Consultores, prestando esta os seus serviços de consultoria fiscal, laboral, estratégica, financeira, de gestão, informática e no que respeita a reestruturações empresariais.

## **1.2 – Missão, Visão e Valores**

A Progressos & Balanços Contabilidade, Lda procura auxiliar de forma adequada cada cliente, no sentido de promover o seu sucesso empresarial, através do apoio de especialistas à gestão das empresas, procurando garantir ao cliente, soluções ajustadas às suas necessidades, em consonância com as constantes modificações de mercado.

O conhecimento, a formação e a motivação, são premissas para o garante de uma mais-valia para o negócio do cliente, e para que este se sinta confortável com o apoio prestado na tomada de decisão.

A Progressos & Balanços Contabilidade, Lda goza de prestígio e é reconhecida no mercado local, tendo como objetivo definido proporcionar serviços de qualidade e garantia de satisfação ajustada às necessidades dos clientes.

Não prescindindo dos valores morais e éticos, a credibilidade, a confiança aliada à responsabilidade, a competência e a inovação, são os princípios orientadores da empresa e dos seus colaboradores.

A sociedade dispõe de uma equipa de colaboradores com competências multidisciplinares, apoiando-se em parceiros especializados, prestando um serviço de forma articulada, personalizada, com responsabilidade técnica e ética, para com os seus clientes.

### **1.3 – Contexto de Estágio – tarefas realizadas**

Ao nível das tarefas realizadas, em concordância com os sumários registados e plano de estágio, realizou-se uma panóplia de atividades, que contribuíram para o enriquecimento e consolidação de conhecimentos. Essas tarefas sublinham-se pela análise das práticas e processos contabilísticos implementados pela entidade, bem como a análise de casos mais relevantes na adoção de normas excecionais vigentes. Procedeu-se também à arquivagem, organização, classificação e ao registo dos mesmos documentos contabilísticos, nos próprios sistemas de informação (software), considerando para o efeito as normas vigentes. A análise de documentação/peças contabilísticas, incluindo a interpretação de outputs contabilísticos a partir do sistema informático, reconciliações bancárias, também fizeram parte do quotidiano empresarial vivido no âmbito do estágio.

Além das atividades acima descritas, fez-se uma análise das etapas e práticas utilizadas, nos processos contabilísticos implementados nas empresas clientes da sociedade, tendo em conta casos mais relevantes.

Finalmente, considerando as necessidades da empresa, no âmbito do estágio foi também determinada a elaboração de um manual de apoio às “operações de fim de exercício”, apresentando-se nos pontos seguintes os tópicos e as análises sobre tema.

## 2. Prestação De Contas

### 2.1 – Enquadramento Teórico

No panorama económico mundial, as recomendações por parte dos diversos organismos internacionais, ao processo de harmonização contabilística, levaram à emissão de normas e outras formas de regulamentação (Rodrigues & Guerreiro, 2004).

A interpretação da harmonização contabilística internacional é realizada através da própria harmonização contabilística, pois atende às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país, bem como pela normalização contabilística, que uniformiza as práticas contabilísticas existentes (Lemos, 2006).

Estas informações têm como objetivo a satisfação das necessidades, enquanto entidades, como também por partes dos órgãos externos que pretendem informações fiáveis de qualquer empresa, para que consigam comparar informações entre as DF (Giner & Mora, 2001). A harmonização contabilística reduz as diferenças existentes nas práticas contabilísticas, devendo as normas contabilísticas impor limites legais nas diferenças presentes, aquando uma comparação entre DF (Nobes & Parker, 2006).

Para Araújo (2005) existem três setores distintos, que movimentam a economia e contribuem para a evolução das entidades, estando no seio da sociedade empresarial. O autor refere como primeiro setor a existência do Estado como órgão soberano, exercendo múltiplas atividades de carácter social, como também de carácter financeiro e económico. Num segundo setor, a existência das entidades privadas, que têm como principal intuito o lucro, partindo pelos seus investidores e associados. Num último setor, as entidades privadas, mas sem fins lucrativos, sendo o seu principal objetivo a satisfação de necessidades da sociedade.

No âmbito do SNC e dos normativos presentes (referido em pontos subsequentes), considera-se a existência de entidades que adotam o Sistema dos Normalização Contabilísticas na íntegra, de entidades que adotam as NCRF-PE e as Microentidades (NCM). O SNC abrange ainda as entidades do sector não lucrativo (ESNL) e as empresas locais.

De referir a existência de planos próprios para o sector público (POCP), sistema bancário e de seguros.

Os administradores das sociedades devem relatar a gestão e apresentarem as suas contas; segundo o art.º 65.º do CSC: “...devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a

*cada exercício anual.*”. Além disso, o presente artigo refere que a elaboração do relatório de gestão é obrigatória, tal como todos os elementos que compõe a prestação de contas, devendo ser assinado e aprovado por todos os membros da administração, justificando-se as situações de recusa.

Como estabelece o DL 76-A/2006 de 29 de março: “*O relatório de gestão e as contas do exercício são elaborados e assinados pelos gerentes ou administradores que estiverem em funções ao tempo da apresentação, mas os antigos membros da administração devem prestar todas as informações que para esse efeito lhes forem solicitadas, relativamente ao período em que exerceram aquelas funções.*”

Por forma a complementar os procedimentos de encerramento e prestação de contas, o Sistema de Normalização Contabilística, bem como todos os outros normativos existentes e ainda em vigor (microentidades, PE, entidades não lucrativo, POC público), também determinam os procedimentos contabilísticos que as entidades devem seguir.

Assim, as entidades devem elaborar as suas DF, no final de cada exercício económico, de forma a retratar e a apresentar as informações financeiras da empresa, devendo as mesmas serem aprovadas pela Assembleia Geral, para posteriormente servirem como base de divulgação para outras entidades no âmbito da Informação Empresarial Simplificada (IES). A IES não é mais do que um documento que operacionaliza a obrigação das entidades depositarem as suas contas ao longo do ano, sendo imposta pelo art.º 70.º do CSC e pelo art.º 42.º do Código de Registo Comercial (DL n.º 403/86 de 3 de dezembro, versão atualizada com DL n.º 250/2012, de 23 novembro).

## **2.2 - Prestação de Contas – Documentação Exigida**

O Sistema de Normalização Contabilístico e o tipo de entidade existente, fazem com que os documentos a serem apresentados na prestação de contas sejam dissemelhantes. Sectores como público, segurador ou financeiro têm outras obrigações de reportes adicionais, que não são abordadas neste trabalho.

A prestação de contas das entidades que adotem integralmente o SNC (28 normas), só deverá realizar-se, se esta estiver sujeita à certificação legal de contas ou se forem ultrapassados dois dos três limites impostos: total do balanço de € 1.500.000; total de vendas líquidas e outros rendimentos de € 3.000.000; e número de 50 trabalhadores em média durante o exercício (artigo 9.º do DL 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei 20/2010, de 23 de agosto). Estes devem ser compostos pelos seguintes documentos: Relatório de Gestão; Anexo ao Relatório

de Gestão (aplicável apenas a Sociedades Anónimas); Balanço; Demonstração dos Resultados por Naturezas; Demonstração dos Resultados por Funções (facultativa); Demonstração dos Resultados dos Fluxos de Caixa; Demonstração das Alterações no Capital Próprio; Anexo.

Em relação às entidades que adotem as NCRF-PE, a prestação de contas só poderá ser aceite se não ultrapassar dois dos limites impostos por lei, referido no parágrafo anterior. Estas não poderão estar sujeitas à certificação legal de contas, nem estar integradas no perímetro de consolidação. As PE não poderão aplicar a normalização para as microentidades, nem a normalização do sector não lucrativo, devendo estas apresentar os seguintes documentos: Relatório de Gestão, Balanço e Demonstração dos Resultados por Naturezas e Anexos reduzidos.

As entidades que adotem os normativos da ESNL, segundo o art.º 5º do DL n.º 36-A/2011, de 09 de março, devem apresentar os seguintes documentos na prestação das suas contas: Relatório de Gestão, Balanço, Demonstração dos Resultados por Natureza ou Funções, Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais (por opção ou exigida por entidades públicas financiadoras), Demonstração de Fluxos de Caixa e Anexos.

As entidades que apresentem as contas em regime de caixa devem demonstrar os seus pagamentos/recebimentos, o seu património estável e os seus compromissos e direitos futuros.

Segundo o DL n.º36-A/2011, de 09 de março, art.º 2.º e 3.º, as entidades que se designam como microentidades, são aquelas que não estão sujeitas à certificação legal de contas, nem integrem o perímetro de consolidação, não ultrapassando dois dos três limites impostos, sendo estes: total do balanço de € 500.000, volume de negócios líquido de € 500.000 e número médio de 5 (cinco) empregados durante o exercício. Assim, as entidades que adotem as NCM, devem apresentar os seguintes documentos aquando da prestação de contas: relatório de gestão, balanço, demonstração de resultados (DR) por Naturezas e Anexos para microentidades.

Com breve referência às entidades que exerçam, uma atividade local, desenvolvida pelos municípios e associações de municípios, que se relacionam através de serviços municipalizados, abrangido pela Lei n.º 50/2012, 31 de agosto, devem apresentar outros documentos obrigatórios. Esses documentos estão referidos nos anexos da instrução n.º1/2013 (2ª secção), devendo estas entidades apresentar ao Tribunal de Contas, por exercerem uma atividade empresarial local e de participações locais. De referir que as empresas locais no setor público administrativo, segundo a Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro

(lei de enquadramento orçamental), devem ter especial atenção nos casos em que tenham pagamentos em atraso, pois além de apresentar os documentos mencionados na legislação referida, devem acrescentar outros documentos que demonstrem tal situação.

### **2.3 - Relatório de Gestão e Anexo**

O Relatório de Gestão é um documento que descreve o estado e o desempenho da posição económico-financeira atual da empresa, tendo vários critérios de apresentação segundo o art.º 66º do CSC. As sociedades comerciais ou entidades que apliquem este código, independentemente do sistema de normalização adotado e dimensão, devem subjugar uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade. Devem ainda referir, os principais riscos e incertezas que elas incorrem com a evolução futura, devendo assim dar explicações adicionais a justificarem tais montantes, pois devem quantificar esses montantes nas contas do exercício.

Atualmente, existe uma preocupação por partes destas entidades em abranger não só os aspetos financeiros, mas também aspetos não financeiros de elevada relevância para as atividades específicas da sociedade, passando por questões ambientais e aspetos humanos.

Segundo o art.º 66º do CSC, o relatório deve indicar em especial os seguintes pontos:

- a) A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu atividade, designadamente no que a respeita a condição do mercado, investimentos, custos, proveitos e atividades de investigação e desenvolvimento;
- b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- c) A evolução previsível da sociedade;
- d) O número e o valor nominal de quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o exercício, os motivos desses atos e o respetivo preço, bem como o número e valor nominal de todas as quotas e ações próprias detidas no fim do exercício;
- e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º do mesmo código;
- f) Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;
- g) A existência de sucursais da sociedade;

h) Os objetivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transações 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 ativo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.

Adicionalmente e de acordo com o art.º 210º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, o Relatório de Gestão devem incluir informação quanto ao valor da dívida vencida relativamente à Segurança Social, bem como as condições em que tenha sido autorizado o pagamento das prestações de dívida à Segurança Social.

No caso de as entidades serem sociedades anónimas, de acordo com os art.º 447º e 448º do CSC, elas devem acrescentar ao Relatório de Gestão, em anexo as informações relativas de cada um dos membros do órgão da administração e fiscalização, discriminando o número de ações e de obrigações da sociedade de que são titulares, bem como todas as suas aquisições, onerações ou cessações de titulares por qualquer causa de ações e obrigações da mesma sociedade, estando ela em relação de domínio ou de grupo.

Segundo o mesmo artigo (art.º 447º), estas relações de domínio ou de grupo, referentes às ações e obrigações passam pelos seguintes pontos: do cônjuge não separado judicialmente; descendentes de menor idade; pessoas cujo nome das obrigações tenham sido adquiridas por conta dos membros do órgão de administração e fiscalização, cônjuges ou descendentes; pertencentes a sociedade de que as pessoas anteriormente referidas sejam sócios de responsabilidade ilimitada, exerçam a gerência, administração, fiscalização ou possuam, isoladamente ou em conjunto com pessoas referido nos pontos anteriores, pelo menos metade do capital social ou dos votos correspondentes a este.

Em seguimento às informações a serem exigidas de acordo com artigos enumerados anteriormente, as aquisições ou alienações são semelhantes aos contratos de opções, de promessa e entre outros que possam produzir o mesmo efeito. Neste, ainda são abrangidas as aquisições e alienações em bolsa e aquelas que estejam sujeitas a condições suspensivas. Estas informações devem fazer menção dos factos enumerados anteriormente, ocorridos durante o exercício a que o relatório se aplica, tendo em atenção a especificação dos montantes de ações ou obrigações negociadas ou oneradas, à data do facto e contrapartida paga ou recebida.

Sobre os acionistas o artigo 447.º refere que deve haver uma lista identificativa, à data de encerramento, se forem titulares de ações ao portador não registadas representativas de pelo menos, um décimo, um terço ou metade do capital de uma sociedade, estando incluídos os acionistas que tenham deixado de ser titulares das referidas frações de capital.

No Anexo às contas, para além das informações que resultam do SNC, estando agregadas NCRF, de acordo com o art.º 66.º-A do CSC, deverá conter variadas informações, que resumidamente passam por informações sobre a natureza e o objetivo comercial das operações não incluídas no balanço. A título de exemplo, as encomendas e contratos de promessa não estão incluídos nos Balanços, mas devem ser divulgadas por serem relevantes para um aumento ou diminuição dos riscos e benefícios resultantes de tais operações, melhorando a avaliação da situação financeira da sociedade. Outra informação que deve ser aglomerada ao anexo, são os honorários totais faturados durante o exercício financeiro pela sociedade de revisores oficiais de contas ou pelo próprio revisor, pelos serviços que realizou para garantir a fiabilidade, consultoria fiscal e entre outros serviços de revisão ou auditoria.

No caso de as sociedades não elaborarem as suas contas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), no quadro do regulamento comunitário, devem proceder à divulgação no Anexo, com as informações realizadas com partes relacionadas de forma detalhada (montante, natureza), de forma a avaliar a situação financeira dos mesmos.

## **2.4 – Aprovação de Contas**

A assembleia geral tem o dever de relatar a gestão e apresentar contas aos membros da administração, devendo assim elaborar e submeter o Relatório de Gestão aos seus membros, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei (art.º 65.º CSC). Aquelas que divulgam contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial (MEP), têm o prazo de cinco meses a contar da data de encerramento de cada exercício, para a apresentação das contas. As restantes entidades têm o prazo de três meses para a mesma apresentação aos sócios, a contar do mesmo exercício económico. Acrescentar, o Relatório de Gestão e as contas do exercício devem ser assinados por todos os elementos da administração, e a recusa de assinatura deverá ser justificada no documento e explicada ao órgão competente para a aprovação, mesmo que já tenha cessado as suas funções. Os antigos membros da administração devem também prestar todas as informações que lhes forem solicitadas, relativamente ao período em que exerceram aquelas funções.

Em relação aos aspetos formais, a convocatória da assembleia geral, está entregue a trâmites obrigatórios consoante o tipo de entidade. Segundo o art.º 248.º do CSC, nas sociedades por quotas, a convocação compete a qualquer um dos gerentes e deve ser feita por meio de carta registada, num prazo máximo de quinze dias antes da convocatória a realizar, não esquecendo outras formalidades possíveis por parte de algum contrato de sociedade. Para as sociedades anónimas, as assembleias gerais são normalmente convocadas pelo presidente da mesa, ou pelo conselho de administração no caso de ser uma assembleia geral anual, devendo a convocatória ser publicada no portal do Ministério da Justiça (art.º 377.º e 376.º do CSC). Como ainda refere o art.º 377.º do CSC: *“O contrato de sociedade pode exigir outras formas de comunicação aos acionistas e pode substituir as publicações por cartas registadas, quando sejam nominativas todas as ações da sociedade”*. Nestas situações, a entidade tem 21 dias para mediar entre a expedição das cartas registadas e a data da reunião, passando para 1 (um) mês nas situações entre a última publicação e a data da reunião da assembleia para mediar, como refere o n.º 4 do presente artigo. Os requisitos que constituem uma convocatória, estão estabelecidos no art.º 377.º, do n.º 5 do CSC, no qual deve estar identificado a sociedade, o local e o dia/hora da reunião, ordem do dia e entre outros elementos obrigatórios, para validade do documento.

De acordo com o art.º 376.º CSC, a assembleia geral anual dos acionistas deve-se reunir num prazo de três meses a contar da data do encerramento do exercício ou no prazo de cinco meses (a contar da mesma data), nos casos das sociedades apresentarem contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial. A ordem do dia destas assembleias é composta pela deliberação sobre o relatório de gestão e as contas do exercício, pela proposta da aplicação de resultados e pela eventual eleição dos órgãos sociais, nos casos em que exista essa competência. No caso em que a sociedade é anónima, deve proceder também a apreciação geral da administração e fiscalização da sociedade. Estas informações sobre a ordem do dia devem ser comunicadas e facultadas aos sócios ou acionistas, os documentos de prestação de contas, certificação legal de contas e outros documentos e pareceres relevantes, a partir da expedição da convocatória nas sociedades por quotas, ou 15 dias antes da data da assembleia nas sociedades anónimas (Art.º 289.º CSC).

Durante a assembleia geral e segundo o art.º 63.º do CSC, devem-se registar todos os acontecimentos presenciados, aquando da redação da ata: *“A identificação da sociedade, o lugar, o dia e hora da reunião; o nome do presidente e dos secretários caso hajam; os nomes dos sócios presentes ou representados, referenciando o valor ou o número a ações representativas por cada um, salvo nos casos das sociedades anónimas, no qual deve ser anexado à lista de presenças; a ordem do dia; documentos e relatórios*

*abordados e submetidos à assembleia; decisões e deliberações tomadas, bem como o resultado dos votos; e registo das declarações por parte dos sócios, se resultar alguma interveniência.”.*

A ata deve ser assinada por todos os sócios que participaram na assembleia, no caso de uma sociedades por quotas (n.º 6 do art.º 248.º do CSC), e assinada pelo presidente e secretário da reunião, no caso de serem sociedades anónimas (art.º 388.º do CSC). Estas ainda devem realizar uma lista dos acionistas presentes, com os dados identificativos, bem como dos representantes de representados, com o respetivo número, a categoria e o valor de emissão das ações pertencentes a cada acionista presente ou representado (art.º 382.º CSC).

## **2.5 - Registo Comercial (IES)**

Segundo o art.º 70º do CSC, a informação respeitante às contas do exercício e outros documentos relacionados com a prestação de contas, devidamente aprovados, está sujeita a um registo comercial, nos termos da lei. Estas informações devem estar disponíveis na sua sede e no sítio da internet, quando existam, os documentos:

- Relatório de Gestão;
- Relatório sobre a estrutura e as práticas estipuladas na sociedade;
- Certificação legal de contas; parecer do órgão de fiscalização (quando exista).

Relacionado com o registo comercial, a entrega da IES e o respetivo pagamento do depósito, é regulado pelo art.º 42.º do Código de Registo Comercial (CRC). Este consiste no depósito, por transmissão eletrónica de dados, da informação constante dos seguintes documentos:

- Ata de aprovação das contas do exercício e da aplicação dos resultados;
- Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexo;
- Certificado legal das contas e parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

O prazo para a entrega da IES é até ao 15.º dia do 7.º mês, havendo penalidades na entrega fora de prazo. A informação depositada é de carácter público, podendo, qualquer pessoa levantar essa informação através de uma certidão dos atos de registo e dos documentos arquivados, bem como outro tipo de informações, segundo o art.º 73.º CRC.

A falta de registo das contas, faz com que outra informação da entidades possa estar em causa, salvo: registo de designação e cessação de funções, por qualquer causa que não seja o decurso

do tempo dos membros fiscalizadores e dos órgãos de administração; atos emanados de autoridade administrativa; ações, decisões, procedimentos e providências cautelares (art.º 9.º); arresto, arrolamento e penhora de quotas ou direitos sobre elas ou que afetem a sua livre disposição; e quaisquer outros registos a efetuar por depósito. A falta de registo por dois anos consecutivos é prova para instauração de processo oficioso pelo Conservador, para dissolução da entidade.

## 2.6 – Resumo da Prestação de Contas

Dando por finalizado o exercício, até dia 31 de dezembro, o processo de prestação de contas inicia-se a partir do momento em que todos os lançamentos contabilísticos correntes estejam efetuados. As entidades devem iniciar o processo de conferência das contas e por sua vez, preparar toda a documentação para a prestação de contas. Como referido, o 31.º dia do 3.º mês, será o limite para aprovação de contas, nas empresas que não tenham contas consolidadas ou individuais de empresas que utilizem o MEP, pois nesse caso, terão de aprovar as contas até 31.º dia do 5.º mês, juntamente com a submissão da declaração de rendimentos do modelo 22. Todas as empresas terão de depositar as suas contas através do registo comercial, até ao 15.º dia do mês de julho entrega da IES.

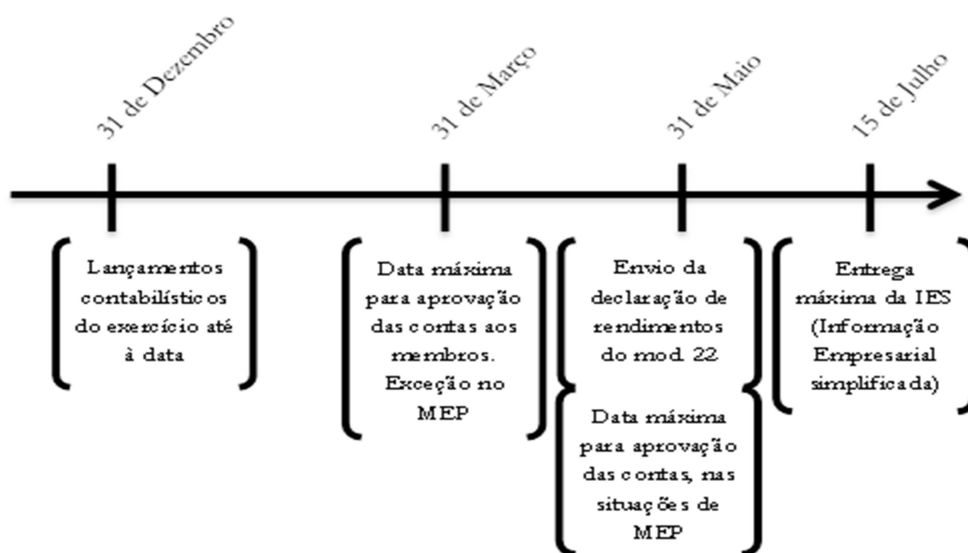


Figura 1. Cronologia processual de prestação de contas

Fonte. Adaptado de Ferreira, Rodrigues & Sousa (2014)

De referir que no período entre 31 de dezembro e 31 de março do ano seguinte, todos os lançamentos contabilísticos correntes, devem já estar contabilizados, sendo que este período em questão é de conferência de saldos, para de seguida se processar o encerramento das contas e preparar as demais DF.

### **3. Normativos de Contabilidade**

Os normativos contabilísticos são uma realidade a nível nacional, prevalecendo e adaptando-se segundo o sector de atividade e dimensão em que cada instituição se enquadra. As NIC, adotadas pela União Europeia, procedem à harmonização da informação financeira das entidades cujos valores mobiliários estejam cotados em bolsa, para assegurar a segurança e confiança dos investidores, segundo o regulamento n.º 1606/2002/CE. A adoção deste normativo, posteriormente reforçado com o regulamento 1126/2008/CE, estabeleceu a base para a apresentação de DF de finalidades gerais, de forma que haja uma comparabilidade entre outras DF de anos anteriores e de outras entidades. O presente regulamento ainda determina que para haver uma standardização destes documentos, existem requisitos globais para apresentação de DF, diretrizes para a sua estrutura e outras condições mínimas para o respetivo conteúdo. A adoção deste tipo de normativo, abrange as entidades cujos valores mobiliários estejam cotados em mercados regulamentados ou prestem contas consolidadas ou contas consolidadas de entidades que apliquem o SNC, de forma opcional, desde que tenha certificação legal das contas (Guerreiro, 2006).

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em vigor desde 2010, é um dos normativos que exclui as entidades do sector financeiro que apliquem as NIC/NCRF e não sejam PE (Aprovado pelo DL 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto). Este normativo aplica-se às sociedades abrangidas pelo CSC, empresas individuais regulamentadas pelo Código Comercial, bem como estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada. As empresas públicas, cooperativas, agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico, também estão abrangidas pelo DL referido anteriormente. Assim, consoante a sua dimensão e objeto social da entidade, aplicam-se os normativos da seguinte forma:

- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF);
- Normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo (ESNL).
- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE);

As entidades abrangidas pelo SNC, e que possam adotar NCRF-PE, são regulamentadas pelo artigo 3º do DL 158/2009 de 13 de julho, excluindo as situações dos artigos 4º (aplicações das NIC) e 5º do mesmo DL (competências de entidades de supervisão do sector financeiro), estão condicionadas a não ultrapassar dois dos três limites impostos, pela redação da Lei n.º 20/2010 de 23 de agosto (referido no ponto 1.2 – Documentos que compõe a prestação de contas).

Se a entidade num determinado ano ultrapassar os limites referidos, fica impossibilitada no segundo ano seguinte àquele em que ultrapassou os esses limites, à aplicação das NCRF-PE. Nos casos em que a entidade não ultrapasse dois dos três limites impostos, no segundo exercício seguinte, poderá aplicar as NCRF-PE, logo após de ter deixado de ultrapassar os referidos limites. Além destas imposições, é indispensável que as PE não integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente DF consolidadas.

As entidades não lucrativas, que adotem as normas contabilísticas das ESNL, aprovado pela lei n.º 35/2010, de 2 setembro, remetendo para DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, mais propriamente o artigo 5.º referindo que as entidades devem a título principal, ter uma atividade sem fins lucrativos, não podendo distribuir aos seus membros qualquer ganho económico. O n.º 2, do presente artigo, refere que as cooperativas e outras entidades estão numa situação excecional, desde que apliquem as NIC nos termos do artigo 6.º do mesmo DL. Segundo o art.º 10º do presente DL, estas entidades estão dispensadas de adotarem este normativo, se as vendas e outros rendimentos, não excederem os € 150.000, em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integram um perímetro de consolidação de contas, ou estejam obrigados à apresentação de qualquer demonstração financeira referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal, estatutária ou exigência de entidades públicas financiadoras. Este tipo de normativo rege-se através de regras contabilísticas próprias, aplicadas especificamente a estas entidades que detenham uma atividade não lucrativa, como referido anteriormente.

As entidades que adotam as NCM, estão sujeitas ao abrigo da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro 2009, no qual as entidades estão num regime simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às microentidades. Como referido no ponto anterior (2.2 – Prestações de contas – documentação exigida), as microentidades devem considerar os limites impostos, para serem consideradas como tal. Conforme o regulamento do DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, este normativo não se enquadra no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), estando as entidades sujeitas a outras obrigações contabilísticas e fiscais consoante as NCM, que se examinará mais a frente.

As entidades do sector do estado, também têm legislação específica e normativo diferenciado, relativamente às entidades privadas, pois elas adotam os diversos Planos Oficiais de Contabilidade para o sector Público. Os diversos planos de contas sectoriais público baseados no antigo POC (Plano Oficial de Contabilidade) e ainda em vigor são os seguintes:

- Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP);
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL);
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS);
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação);
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

Apesar de o despacho n.º 1507/2014, de 16 de janeiro, referir que o sistema de normalização contabilística é aplicável às entidades públicas empresariais da área da saúde, o POCMS não foi revogado pelo que continua em vigor. Relativamente às entidades cuja atividade principal é no sector segurador e bancário, regem-se pelo Plano de Contas para as Empresas de Seguros e o Plano de Contas para o Sistema Bancário, que não adotem as NIC.

### **3.1 - Estrutura Conceptual**

A estrutura conceptual (EC), tem como objeto esclarecer noções que estão implícitas à preparação e exposição das DF, para que entidades externas possam compreender toda a informação contida (Aviso n.º 15 652/2009 de 07 de setembro). A EC ainda se alude por uma interpretação da teoria geral da contabilidade, no qual se estabelece um itinerário lógico dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira (Guimarães, 2004).

Segundo o artigo publicado na revista AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), a EC: *“En él se recoge una descripción de las características cualitativas de la información financiera, los principios o hipótesis fundamentales para la elaboración de las cuentas anuales, así como la descripción de los elementos de dichas cuentas anuales y los criterios de registro y valoración que deben regir su reconocimiento contable.”* (Cañibano & Gisbert. 2007).

A IFRS Foundation (2010), em *“El Marco Conceptual para la Información Financiera”* refere como objectivo, a disponibilidade da informação financeira, pois é o propósito e fundamental do

*Marco Conceptual.* A mesma fundação ainda refere a EC como: “*el concepto de entidad que informa, las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil, elementos de los estados financieros, reconocimiento, medición, presentación e información a revelar se derivan lógicamente del objetivo.*”. Segundo a publicação no Aviso n.º 15 652/2009, de 07 de setembro, o propósito da EC é ajudar a quem elabora e prepara as DF, para que tenha um seguimento coerente, aquando de uma leitura das características qualitativas da informação, da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das DF.

Como referido, a EC apresenta alguns conceitos, no âmbito do encerramento de contas, não se sobrepondo às NCRF, mesmo nos casos em que haja conflitos. O objetivo das DF passa por informar a posição financeira, o desempenho e as alterações, de modo a que possa satisfazer as necessidades dos utentes. A *IFRS Foundation* (2010) ainda refere como objetivo da informação financeira: “*El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad*”.

Os investidores atuais e potenciais terceiros ou mesmo o próprio governo, como refere a EC, podem ser avaliadores da entidade quanto ao seu desempenho, mesmo que para isso recorram às notas explicativas das DF, para complementar com informações adicionais referente a riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no Balanço.

Gil (2001) refere que as DF são preparadas e apresentadas para o conhecimento dos usuários externos, não perdendo a sua uniformidade para melhor compreensão de um país para outro, apesar de certas diferenças causadas das circunstâncias de natureza social, económica ou jurídica.

Em relação aos pressupostos das DF, devem ser preparadas sobre o regime do acréscimo ou da periodização económica e da continuidade. Segundo os parágrafos 22 e 23 do mesmo Aviso (n.º 15 652/2009, de 07 de setembro), as DF devem retratar os efeitos das transações e de outros acontecimentos, reconhecendo-os quando eles sucedam, e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos, sendo registados contabilisticamente e relatados nas DF do período em questão. Com este regime do acréscimo, as DF não só demonstram as transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que apresentem caixa a ser recebido no futuro. Gil (2001) em concordância com o mesmo Aviso (n.º 15 652/2009, de 07 de setembro) menciona que estas informações devem ser registadas na contabilidade e por

consequência, essas informações são divulgadas nas demonstrações financeiras, nos períodos a que se referem.

No presente Aviso, nos parágrafos 24 a 42, as características qualitativas estão explícitas para as DF, devendo elas serem compreensíveis, relevantes, de natureza material, fiáveis, representar informações fidedignas das suas transações, numa realidade económica, neutra de preconceitos, prudentes quanto às incertezas e à sua plenitude e podendo ser comparada ao longo do tempo a fim de identificar a tendência da sua posição financeira. Uma das controvérsias das DF é a sua disponibilidade da informação em tempo útil, sendo esta capaz de influenciar decisões de quem as possa utilizar, na existência de demora indevida no relato financeiro. Os parágrafos 43 e 44 do Aviso n.º 15 652/2009, menciona que os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de as proporcionar, mesmo que essas possam ser usufruídas por utentes que não sejam aqueles para quem a informação é preparada. A quantificação do custo/benefício é de difícil esclarecimento, estando as entidades conscientes desta situação, devendo elas continuar o seu compromisso apropriado entre o rigor e a sua fiabilidade da informação, a todos os utentes.

As DF explicam os efeitos financeiros das transações, permitindo mensurar a posição financeira de uma entidade num dado momento. Segundo os parágrafos 47 a 79 do Aviso n.º 15 652/2009, de 07 de setembro, os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição financeira no Balanço são os ativos, os passivos e os capitais próprios. O ativo é definido como um recurso controlado pela entidade, como originados de acontecimentos passados e do qual se espera benefícios económicos futuros. O passivo, definido como uma obrigação presente na empresa, tem proveniência de acontecimentos passados, no qual se espera num ex-fluxo de recursos da entidade, incorporando benefícios económicos. O capital próprio ou situação líquida da entidade, corresponde ao património apurado da empresa (valor residual), depois de deduzir os seus passivos. Os elementos relacionados com a mensuração das demonstrações dos resultados, são os rendimentos e os gastos. Segundo os parágrafos 72 a 75 do Aviso em questão, os rendimentos são reconhecidos decorrentes de um aumento, em que possa ser provavelmente arrecadado qualquer benefício futuro para a entidade. A definição de rendimento engloba os réditos, provindo de atividades correntes ou ordinárias (vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas), como também de atividades não correntes (alienação de ativos, revalorização de títulos negociáveis e que resultam de aumentos no valor do ativo a longo prazo). Estes ainda podem ser representados como resultado de uma diminuição do passivo, resultantes da sua liquidação, em troca de bens ou serviços prestados pela entidade. Referente aos gastos, e segundo os parágrafos 76 a 78, devem ser

resultados de atividades correntes (custos com mercadorias, gastos com o pessoal.), bem como gastos não correntes (incêndios, inundações), que representam diminuição de benefício económico, tendo uma natureza diferente de outros gastos. As informações devem ser prováveis, mensuradas com fiabilidade e detalhadas de tal forma, dando assim conhecimento aos interessados, tornando a informação útil em função das decisões económicas tomadas.

A mensuração é mais um tópico da EC, que quantifica monetariamente os elementos das DF, no qual é um processo de reconhecimento e de inscrição no balanço patrimonial e na DR. Tendo em conta os parágrafos 97 a 99 do Aviso n.º 15 652/2009, de 07 de setembro, existem diferentes bases de mensuração, com variadas combinações e diferentes graus que passam pelos seguintes pontos: custo histórico; custo corrente; valor realizável; valor presente e justo valor.

O custo histórico passa pelo registo de ativos, pela quantia de caixa, ou equivalente de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. O custo corrente passa pelo registo do ativo, da quantia que teria que ser paga se o mesmo fosse adquirido e pago corretamente.

Os passivos são registados pela quantia que seria necessária para liquidar a obrigação. O valor realizável determina-se pelo registo da quantia que possa ser correntemente obtida ao vender o ativo numa alienação ordenada. Os passivos estão registados pelos valores de liquidação, ou seja, pelo valor pago para a liquidação do passivo. O valor presente resulta do valor atual dos fluxos de caixa futuros, que se espera que o item gere. Os passivos são registados pelo valor presente descontado dos fluxos de caixa futuros, que se esperam ser necessários para liquidar os passivos. Por fim, o justo valor é a quantia pelo qual o ativo pode ser trocado ou um passivo ser liquidado, num acordo entre as partes, estipulando um justo valor.

### **3.2 – Sistema de Normalização Contabilística (SNC)**

De forma a haver uma aproximação dos padrões comunitários e um seguimento das diretivas e regulamentos contabilísticos da EU, o sistema de Normalização Contabilística (SNC), foi aprovado pelo DL 158/2009, de 13 de julho. Este sistema aplica-se às entidades, exceto aquelas que adotam as NIC, ou estejam sob a alçada e supervisão do Banco de Portugal ou Instituto de Seguros de Portugal, no qual são regulados por outros normativos (Plano de Contas para as Empresas de Seguros e para o Sistema Bancário).

- Estão abrangidas pelo SNC, as sociedades que estejam na alçada da lei das Sociedades Comerciais, empresas individuais reguladas pelo Código Comercial e estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada. Ainda abrangidos, estão os agrupamentos complementares de empresas, os agrupamentos europeus de interesse económico e as empresas públicas. Por fim, as cooperativas, exceto aquelas que sob qualquer forma, direta ou indiretamente, não possam distribuir os seus excedentes, como por exemplo cooperativas de solidariedade social, prevista na alínea m) do n.º1 do artigo 4.º da lei n.º51/96, de 7 de setembro, bem como as instituições particulares de solidariedade social, registadas na Direcção-Geral da Segurança Social (Redacção dada pela lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro OE – Orçamento de Estado), adotam também o SNC. Segundo o artigo 10º, do presente DL, a dispensa da aplicação do SNC, aplica-se às pessoas a título individual que levem a cabo qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, que não realizarem nos últimos três anos um volume de negócios em média superior a €150.000.
- O Sistema de Normalização Contabilística é composto por vários instrumentos:
  - Bases para a apresentação de DF (BADF - Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras);
  - Modelos das DF;
  - Código de Contas;
  - NCRF (Aviso 15.655/2009. 7 de setembro de 2009);
  - NCRF-PE (Aviso 15.654/2009. 7 de setembro de 2009);
  - Normas interpretativas – NI (Aviso 15.653/2009. 7 de setembro de 2009).

### **3.2.1 – BADF - Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras**

As Bases para a apresentação de DF, estabelecem regras sobre a constituição e os princípios essenciais que elas devem obedecer, para assegurar a comparabilidade entre as DF. Segundo o ponto 2 (dois) do anexo ao DL n.º 158/2009, de 13 de julho, as DF devem satisfazer o pressuposto da informação financeira transparente e fidedigna, para uma melhor tomada de decisão, de forma adequada e segura. Uma representação estruturada do desempenho financeiro de uma entidade, deve proporcionar informações sobre: os ativos, os seus passivos, o capital próprio, os seus rendimentos (ganhos e réditos), gastos (gastos e perdas) e outras informações sobre as alterações no capital próprio e fluxos de caixa. Assim, as DF devem ser

apresentadas segundo regras e princípios básicos (DL em questão), para que estas entidades transpareçam a sua realidade através destes instrumentos contabilísticos e sejam entendidas por terceiros.

O ponto 2 (dois) dos anexos ao presente DL refere os vários princípios existentes nas BADF. Um desses pressupostos é o da continuidade nas DF, registando (sem interrupções) pelo menos um período de 12 meses a partir da data do balanço, divulgando as incertezas ou acontecimentos previstos que coloquem em dúvida a continuidade da entidade. Quando a entidade não consegue preparar as demonstrações financeiras segundo este princípio, ela deve referenciar e justificar nos mesmos documentos a sua situação.

O regime de periodização económica ou de acréscimo é o segundo princípio a que as entidades estão obrigadas a obedecer e a registar os seus ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos, na data em que foram contraídos, independentemente da data de recebimento, pagamento ou emissão de documentos. As informações de fluxo de caixa não estão incluídas neste regime, como o DL estabelece.

O terceiro princípio consiste na apresentação coerente das suas políticas contabilísticas e DF consistentes, de um período para o outro, para que elas sejam comparadas mais facilmente. A entidade, por motivos justificados, poderá mudar o esquema das DF, se realmente houver alterações significativas das operações contabilísticas, e por alguma norma se exigir a mudança de apresentação.

Ainda no mesmo ponto do anexo do DL, a materialidade e agregação das informações das DF, é outro princípio das BADF. Estas devem ser apresentadas separadamente em cada classe material (itens idênticos). Nos casos em que existam informações que possam ser apresentadas separadamente e que não sejam individualmente materiais, devem ser agregadas a outros itens. Não preenchendo esses requisitos, deverão ser colocados nos anexos separadamente, nas DF.

O quinto princípio refere-se à compensação de saldos, que só é aceite, por permissão de uma NCRF ou por outro motivo exigido. A não ser por estes motivos, não se deve proceder à compensação de saldos, para salvaguardar a informação prestada a terceiros, para que estes possam compreender os acontecimentos passados, refletindo os fluxos de caixa futuros.

Por último, o princípio das informações comparadas estabelece que devem ser divulgadas as quantias totais, comparadas com o período anterior, nas DF. Os terceiros beneficiam destas informações, pois através de outras informações, conseguem ter uma visão mais segura face a incertezas que possam vir do futuro, sendo elas comparadas com as anteriores, encarando assim a sua evolução. Quando as informações das DF devem ser alteradas, através da

reclassificação, estas entidades devem ter em conta três aspetos importantes, aquando da sua divulgação: a natureza da reclassificação; a quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e a razão para o qual foi reclassificada. O mesmo DL ainda afirma que, quando for impraticável a reclassificação das quantias comparativas, a entidade deve justificar o motivo pelo qual não houve esse facto, como a natureza dos ajustamentos que teriam sido efetuados.

### **3.2.2 – Demonstrações financeiras, estrutura e conteúdo**

As DF, segundo o artigo 11.º do DL n.º 158/2009, de 13 de setembro, devem ser apresentadas pelas entidades, sujeitas ao abrigo do Sistema de Normalização Contabilística, e são compostas pelos seguintes elementos:

- Balanço;
- Demonstração dos Resultados por Naturezas;
- Demonstrações dos Resultados por Funções (Opcional);
- Demonstração das Alterações no Capital Próprio; Demonstração dos Fluxos de Caixa – método direto; e respetivos anexos.

O artigo 9.º do presente DL, refere as entidades abrangidas que estão dispensadas de apresentar a demonstração de alteração de capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa, podendo apresentar requisitos mínimos de DF.

A nível de estrutura e conteúdo, a NCRF 1 apresenta objetivos claros e requisitos mínimos, para a criação de bases quanto à apresentação de DF. Tratando-se de demonstrações de fluxos de caixa, a NCRF 2 refere quais os trâmites a ter em conta. Um dos primeiros pontos relevantes é a identificação das DF, que deve ser clara para que as entidades sejam associadas às ditas demonstrações. Portanto, a norma impõe o nome das entidades associado às demonstrações, mesmo que se verifiquem alterações. A norma refere o dever de outras informações nas demonstrações, como por exemplo o tipo de contas (contas individuais ou consolidadas), as respetivas datas ou espaço temporal associado, a moeda apresentada e o nível de arredondamento usado nas demonstrações.

Além destas exigências e sem prejuízo dos mesmos, o artigo 171.º do CSC, refere que as entidades devem fazer menção sobre a firma, o tipo, a sede, a conservatória do registo onde se encontrem matriculadas, bem como o respetivo número de matrícula e identificação de pessoas coletiva. As entidades que se encontram em processo de liquidação, devem fazer

menção nas suas DF. Segundo este artigo, as sociedades (por quotas, anónimas e em comandita por ações), devem ainda apresentar o seu capital social, bem como o montante do capital realizado, se for diverso. No caso de existir um capital próprio igual ou inferior a metade do capital social, segundo o último Balanço, estas mesmas sociedades deverão apresentar nas suas demonstrações essa informação. Assim, o período mínimo que as entidades têm a apresentar e as suas informações das DF são anuais. Havendo alterações, tem de haver divulgação, explicando as mudanças e os problemas de comparabilidade.

Segundo a Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro e o DL mencionado anteriormente (n.º 158/2009, de 13 de setembro), referem a necessidade do balanço estar dividido entre ativos e passivos, dos quais subdivididos em correntes e não correntes para ambos os casos. A distinção entre o corrente e o não corrente relaciona-se com o período de 12 meses ou com o decurso normal do ciclo operacional. Ou seja, a quantia deve ser registada como corrente, quando se espera um retorno, num prazo inferior a 12 meses, ou ciclo operacional. Por operacionalidade de uma entidade, é o tempo entre aquisição de um bem, até proceder à sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando não for claramente identificável o período, o ciclo operacional normal é de 12 meses. Os ativos correntes (AC) devem passar a ser realizados, vendidos ou consumidos, no prazo normal do seu ciclo de operacionalidade, mesmo que esse seja detido com finalidade de ser negociado.

Esta Portaria ainda refere que a realização deve ser num prazo normal, após a data do Balanço, tendo em atenção à caixa e seus equivalentes, que seja limitada parcialmente para liquidação de um passivo, durante o prazo normal, estando este excluído de ser corrente. Este e todos os outros ativos devem ser considerados como não correntes. Relacionado com o passivo, pode-se considerar como corrente, todas as obrigações que se espere liquidar durante o prazo normal de operacionalidade, mesmo que seja detido, com a intenção de ser negociado. De salientar que, se a empresa detiver um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo, durante pelo menos o prazo normal, após a data do Balanço, este e todos os outros, serão considerados como não correntes.

A Demonstração dos Resultados, segundo a mesma portaria (n.º 986/2009, de 7 de setembro), baseia-se numa classificação que atende à sua natureza, podendo adicionalmente classificar-se na base da funcionalidade da entidade. Não é permitido a apresentação na DR, e nos anexos de itens de rendimentos e de gastos considerados extraordinários.

A Demonstração dos Resultados, conforme o anexo 2 da mesma Portaria divide-se em: resultados antes de depreciações, gastos de financiamentos e impostos; resultado operacional

(antes de gastos de financiamento e impostos); resultado antes de impostos e resultado líquido do período.

A demonstração das alterações no capital próprio está prevista no anexo n.º 4 da Portaria anteriormente referido, resumindo-se a um quadro de dupla entrada, que cruza a informação do capital próprio, evidenciadas no Balanço, com os factos que gerem as alterações no capital próprio. A partir destas demonstrações, podemos constatar todas as alterações de capital (aumentos e reduções), realizadas até à data da demonstração. Apenas as entidades que usem o SNC integralmente são obrigadas a apresentar esta demonstração. Estas alterações que refletem os aumentos e as diminuições dos seus ativos líquidos, durante o período, com exceção das alterações resultantes de transações com detentores de capital próprio. Nestas DF, é introduzido o resultado líquido do período, resultado da diferença entre os rendimentos e os gastos, livre de impostos, chamando-se, assim, de resultado integral.

A mesma legislação refere que os anexos ou apêndice às DF, destina-se a facultar informações a terceiros, que não possa ser apresentada nem explicada nas DF. Deve haver um resumo das principais políticas da entidade, passando pela explicação das bases em que as DF foram suportadas, e daí resultar uma melhor compreensão das mesmas. Deve referir as políticas, as incertezas e provisões à data do Balanço, que possam deter riscos materiais de provocar ajustamentos aos valores dos ativos e passivos futuros (posterior). A informação deve ser sistematizada, com menção às rubricas das DF a que se dirige, ressaltando as rúbricas iniciais, pois é onde se encontram os dados identificativos da entidade.

Em suma, as notas são divididas em quatro grupos: as identificativas da empresa, de referência contabilística de preparação das DF, de resumo de políticas adotadas e informações de suporte, mencionando a rubrica a que se refere às DF. As entidades ainda podem divulgar, quais os seus compromissos futuros não reconhecidos, bem como outras informações de carácter legal e responsabilidade social.

### **3.2.3 – Pequenas entidades – PE**

Segundo o artigo 9.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, o normativo das PE (já referido), consagra um conjunto de normas simplificadas, quando comparadas com o regime geral, diferindo com a sua dimensão. De referir novamente o disposto regulamentar da Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, que estipula limites às entidades e que demonstram os seguintes requisitos: total de balanço de € 1.500.000; total de vendas líquidas e outros rendimentos de € 3.000.000; e número de 50 trabalhadores empregados em média durante o exercício. Para

serem consideradas PE, não deve ultrapassar 2 (dois) dos 3 (três) limites impostos pelo disposto regulamentarem, dispondo de 2 (dois) anos para optar por este normativo, no caso de estarem dentro dos limites. O mesmo período se aplica, se já forem PE, e que ultrapassem os limites, ficam obrigados ao regime geral (SNC). Este regime, não é aplicável às entidades que tiverem certificação legal de contas e integrem um perímetro de consolidação de contas. Este normativo tem por objetivo a simplificação do processo contabilístico e de relato financeiro, com reconhecimentos, mensuração e divulgação mais resumidos.

O regime das PE e segundo a Portaria 986/2009, de 07 de setembro, obriga à apresentação do Balanço, à DR por natureza e os anexos. A DR por Funções é facultativa, estão assim dispensadas de apresentar a demonstração de alterações de capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa (obrigatórios no SNC – 28 NCRF). Neste regime, o reconhecimento de impostos diferidos, não é permitido, salvo se a mensuração dos AT for pelo método da revalorização. O modelo de revalorização é semelhante ao regime geral, referido na NCRF 7, pois as alterações reduzidas no seu justo valor podem ser revalorizadas de 3 em 3 anos ou de 5 em 5 anos.

O método de depreciação é idêntico ao regime geral, não esquecendo que as imparidades são reguladas na NCRF 12. As propriedades de investimentos não podem ser reconhecidas, pois estes, só poderão ser tratados como AT, conforme confirma a Comissão de Normalização Contabilísticas (CNC), resposta à pergunta 16 disponível no site do Portal das Finanças ([http://www.cnc.min-financas.pt/faqs\\_empresa.html](http://www.cnc.min-financas.pt/faqs_empresa.html)).

Estas são as principais diferenças que a Portaria 986/2009, de 07 de setembro, ajuda a clarificar para o regime geral do SNC, utilizando as 28 NCRF. Nos casos em que o regime das NCRF-PE seja pouco esclarecedor em matérias contabilísticas, financeiras, ou outra informação que seja, ela se complementa com as NCRF e com as NI, as NIC aprovadas pela UE e pelas IASB.

### **3.2.4 – Entidades do sector não lucrativo – ESNL**

O DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, que aprova o regime de normalização contabilística das ESNL, faz parte da integrante do SNC. Este normativo cria condições e regras contabilísticas próprias para este tipo de sector, no qual as empresas exerçam essa atividade como principal. Para que estas entidades sejam reconhecidas como sector não lucrativo, segundo o presente DL, não podem distribuir os seus lucros pelos seus associados ou contribuintes, qualquer

ganho económico ou financeiro direto, como por exemplo: associações, fundações, federações, confederações, clubes e pessoas coletivas públicas de tipo associativo.

As cooperativas entraram num novo normativo contabilístico, mantendo o seu enquadramento após publicação do regime das ESNL, sendo que as entidades não lucrativas, de forma excecional estão reguladas pelo art.º 5 do DL n.º 36-A/2011, de 09 de março. Referem-se que as cooperativas de solidariedade social equiparadas às IPSS, registadas na Direcção-Geral da Segurança Social (n.º1 do artigo 4.º da Lei n.º 51/96, de 7 de setembro), estão obrigadas a título principal, a terem uma atividade sem fins lucrativos e que não distribua aos seus membros ou associados, qualquer ganho económico. Não estando estas entidades na exceção, devem adotar o SNC, como refere o art.º 3 do DL 158/2009, de 13 Julho

Este normativo refere como objetivo, a exigência de transparência destas entidades através da obrigação de prestação de informações credíveis, relativamente aos recursos utilizados, bem como de resultados atingidos, no decorrer da sua atividade. Além deste objetivo, estas entidades têm como principal finalidade, a satisfação de necessidades da sociedade, estando por isso confinados à situação em que terceiros, não possam obter lucros.

Este normativo das ESNL, não se aplica às entidades que adotam as NIC. Nas situações de dispensa, segundo o artigo 10.º do DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, as entidades de forma opcional, podem-se desobrigar deste regime, se as suas vendas e outros rendimentos não excederem os € 150.000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo nas situações de integração de perímetro de consolidação de contas, de entidades que apresentem contas consolidadas. Segundo a portaria 105/2011, de 14 de março, as DF a apresentar por estas entidades (ESNL), são as seguintes: Balanço, Demonstração dos Resultados por Natureza ou por Funções, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexos.

Além destes, estas entidades ainda estão sujeitas à obrigatoriedade de apresentação das demonstrações das alterações nos fundos patrimoniais, por parte de entidades financeiras, ou simplesmente por opção. Segundo o artigo 262.º do CSC, estas entidades ainda ficam sujeitas à certificação legal de contas, sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites previsto no mesmo artigo. No caso de as entidades não optarem pela normalização contabilísticas para as ESNL, ficam obrigadas à apresentação de contas em regime de caixa, tendo assim que divulgar os pagamentos e recebimentos, o seu património fixo, bem como os direitos e compromissos assumidos no futuro. De forma heterógena, tanto a NCRF-ESNL, como a NCRF-PE, seguem a mesma estrutura, estando-se perante uma adaptação às ESNL.

Quando as referidas normas não respondem ativamente sobre matérias de contabilização ou relato financeiro, as entidades podem recorrer em primeiro lugar às NCRF gerais e às NI, em segundo lugar às NIC do IASB aprovadas pela EU e por último às normas do próprio IASB.

### **3.3 - Normalização Contabilística para Microentidades – NCM**

Como refere a lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, a Normalização Contabilística para as microentidades veio simplificar as normas e informações contabilísticas a aplicar a estas entidades. A regulamentação para as microentidades surgiu em 9 de março de 2011, através do DL n.º 36-A/2011, aplicando-se assim já a partir dos exercícios de 2010, não se enquadrando no Sistema de Normalização Contabilística. Relacionado com a prestação e encerramento de contas, estas entidades que adotem este regime, ficam dispensadas da entrega dos anexos L, M e Q da IES, prevista no n.º2 do artigo 3.º da Lei 35/2010, de 2 de setembro.

Como referido na parte introdutória do ponto 2 (dois) (normativos contabilísticos), o artigo 2.º da Lei n.º35/2010, de 2 setembro, vem apresentar os limites, para as entidades que se enquadram como microentidades, à data do balanço. As entidades ficam fora deste regime, se apresentarem DF sujeitas a certificação legal de contas ou se integrarem num perímetro de consolidação de uma outra entidade que apresente demonstrações sujeitas a certificação legal de contas. As DF a apresentar por parte das microentidades, passam pelos modelos reduzidos, impostos pela Portaria n.º 104/2011, de 14 de março, sendo o Balanço, Demonstração dos Resultados por Natureza e Anexo para microentidades, estando assim dispensadas da apresentação de demonstração de fluxos de caixa e demonstração de alterações do capital próprio.

Estando as microentidades num regime à parte do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), este apresenta diferenças, passando pelas DF reduzidas, com anexo de 16 notas, sendo, por conseguinte, menos exigente em relação às PE abrangidas pelo SNC (Ferreira, Rodrigues, & Sousa, 2014). A não aplicação do uso do justo valor, como base de mensuração, nem à aplicação do justo valor na mensuração de ativos e passivos financeiros, é outra diferença que existe entre estes dois normativos. A revalorização de AT ou AI, não são permitidas, bem como a capitalização de encargos com financiamentos, que apenas são permitidos no SNC, em determinados casos (cf. NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos). Estes autores ainda referem que os ativos biológicos, os ativos consumíveis são reconhecidos como inventários (produtos agrícolas: lã, troncos, algodão), enquanto os ativos de produção são tratados como

AT (árvores numa plantação florestal, gado para produção, vinhas). Os mesmos autores mencionam que na Normalização Contabilística para as microentidades, não é permitido o reconhecimento de impostos diferidos, bem como a aplicação do MEP nas participações. As propriedades de investimento, não são reconhecidas, pelo que os investimentos em imóveis são tratados como AT.

Em resumo, as microentidades devem proceder a registos contabilísticos e apresentar as suas DF, consoante as referências expostas pela EC do SNC, bem como previstas pela normalização contabilística das microentidades.

O Anexo I do DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, apresenta os elementos que devem constar num Balanço e na DR, quanto à sua materialidade e agregação.

Interligado, o Aviso n.º 6726-A/2011 contem também informação relevante sobre itens no Balanço, mais propriamente ao que é corrente e não corrente, entre outras informações que devem ser apresentadas no mesmo, para as microentidades. A Portaria n.º 104/2011, de 14 de março, refere os modelos das DF a apresentar pelas microentidades, bem como outras informações a apresentar nos anexos, descritas também pelo DL anteriormente referido. Segundo a CNC, as informações às rubricas devem ser acrescentadas nos anexos, desde que elas sejam relevantes, caso contrário, devem ser retiradas.

### **3.4 – Consolidação de Contas**

#### **3.4.1 – Obrigatoriedade de elaboração de contas consolidadas**

Com a globalização económica, as transações são cada vez mais relevantes nas entidades nacionais, como também a nível internacional. No mundo empresarial, as parcerias existentes entre entidades de variados sectores, devem prestar contas entre si (ótica empresarial), assim como também aos respetivos órgãos de fiscalização, nos casos de haver parcerias com entidades internacionais. Bierman (1992) refere que a consolidação de contas entre entidades do grupo deve estar presente, para que exista uma maior transparência para o exterior, demonstrando uma imagem mais real, diminuído o risco no seio empresarial.

As entidades individuais que fazem parte do círculo do grupo devem apresentar e integrar no perímetro de consolidação de contas, de forma total, proporcional ou na quota-parte dos ativos líquidos e dos resultados líquidos (MEP). Para Lefebvre (2010), a consolidação de

contas é desenvolvida com bases em teorias de grupo, mais propriamente em teorias no conceito da entidade e do proprietário, obedecendo a regras e metodologias próprias.

A consolidação total passa pelo controlo da subsidiária, por parte da empresa mãe, mesmo que a sua participação não atinja os 100% (Lefebvre, 2010). Um dos principais problemas deste tipo de consolidação é resultar uma imagem errada das contas existentes da empresa mãe, pois como há a integração da totalidade dos activos e passivos, o endividamento das subsidiárias é também incluído, mesmo não sendo da responsabilidade da empresa “mãe”. Numa consolidação proporcional, Bierman (1992) refere que existe uma maior relevância para os usuários da informação financeira, mesmo que no passivo do grupo, não exista responsabilidade total por essas obrigações por parte da empresa mãe, sendo uma possível solução. O MEP é um método que consiste, de forma proporcional substituir os valores contabilísticos das partes de capital, pelos ativos líquidos da entidade participada. Nobes (2002) refere que neste método existe uma relação especial e uma influência de decisões das associadas ou mesmo das conjuntas, que o apuramento do justo valor deve refletir nas contas do grupo.

O DL n.º 158/2009, de 13 de julho, estabelece os requisitos obrigatórios para determinadas entidades elaborarem e apresentarem as suas DF de forma consolidada. De acordo com o artigo 6.º do presente DL, é sobre as empresas mães sujeitas ao direito nacional que incide a obrigatoriedade de elaboração das suas DF consolidadas do grupo constituído por ela e por todas as suas outras subsidiárias. A consolidação só é aceite se houver a existência de controlo ou de uma posição dominante entre a empresa mãe e as suas subsidiárias, estando a serem geridas como se constituíssem uma única entidade.

Segundo o artigo 2.º do presente DL, a existência de controlo passa por poder gerir as políticas financeiras e operacionais de uma atividade económica ou de uma entidade, com o objetivo de obter benefícios da mesma. A título excepcional, a existência de controlo conjunto entre a empresa mãe e a (s) sua (s) subsidiária (s), é algo de pouco comum mas existente, devendo assim aplicar-se os respetivos métodos de consolidação proporcional ou equivalência patrimonial (NCRF 13, parágrafo 54 a 56). Esta situação de consolidar contas de forma proporcional permite incluir a parte dos ativos que controla no Balanço, com os respetivos passivos que é responsável conjuntamente com a entidade controlada. Nas Demonstrações dos Resultados do empreendedor, os gastos e perdas e os proveitos e ganhos, inclui a sua parte da entidade conjuntamente controlada, havendo semelhanças com os procedimentos para a consolidação de investimentos em subsidiárias, referidos pela NCRF 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação.

O artigo 6.º do mesmo DL menciona a obrigatoriedade da empresa mãe consolidar contas juntamente, com todas as suas subsidiárias, sobre as quais para além da titularidade de capital, detenha controlo ou exerçam atividade de gestão em ambas as entidades, e assim funcionar como uma entidade única. As subsidiárias ainda devem consolidar contas nos casos em que exista a maioria dos direitos de votos ou essa mesmo possa designar ou destituir os titulares do órgão de gestão, para que consiga ter poderes e assim gerir políticas financeiras e operacionais. O DL ainda refere a existência de um contrato ou cláusula do contrato social, que possa por em causa a influência do dominante sobre uma empresa, tem a mesma obrigatoriedade imposta como refere o presente artigo. A obrigatoriedade ainda se estende às subsidiárias que detenham pelo menos 20% dos direitos de voto e aos órgãos de gestão que detenham a maioria dos títulos de uma entidade, e que detenham poderes para gerir políticas da entidade, mesmo que estes tenham estado em funções, reportando às DF, bem como aqueles em exercício precedente até serem elaboradas, e que tenham consequências no direito de voto do exercício. Assim, a obrigatoriedade ainda chega às situações de titularidade de capital, que por si ou por alguma razão específica, detenha a maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

O n.º 2, do presente DL, refere que se deve adicionar aos direitos de voto, os direitos de qualquer outra subsidiária, mesmo sendo outra pessoa atuando em seu próprio nome, mas em representação dos interesses da empresa mãe, como subsidiária. A dedução dos direitos referidos anteriormente, está presentemente referida às partes de capital detidas por ambas as entidades (mãe e subsidiária), e aos direitos detidos como garantia, com proveito para o prestador da garantia, em matéria de empréstimos como refere o n.º 3 do art.º 6º do DL.

### **3.4.2 – Dispensa e exclusões da elaboração de contas consolidadas**

O art.º 7.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, prevê a dispensa na elaboração de contas consolidadas pelas empresas mãe ou subsidiárias estabelecendo os requisitos necessários. As empresas mãe ou subsidiárias que sejam sociedades com títulos admitidos (ou estejam em processo de admissão) à negociação de um mercado regulamentado, de qualquer Estado Membro da UE, ficam de fora do âmbito da dispensa, ou seja, as empresas mãe terão sempre de apresentar as suas DF consolidadas (n.º 5, art.º 7.º, presente DL).

A não ser nos referidos casos, com base nas últimas contas aprovadas à data do balanço, englobando com as entidades a consolidar, a empresa mãe não deve ultrapassar o limite de dois de entre três indícios, durante dois exercícios anuais consecutivos, definidos, no n.º 1, do

presente artigo e diploma. Segundo este disposto, ficam dispensadas, as entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: o total do Balanço não ultrapassar os € 7 500 000, o total das vendas líquidas e outros rendimentos não ultrapassar os € 15 000 000 e a existência máxima de 250 trabalhadores empregados em média durante o exercício.

Numa estrutura organizacional de uma entidade, é normal existirem situações de dispensa, no relacionamento do capital difundido com as várias secções de participações financeiras. Por exemplo, uma empresa mãe que ultrapasse dois dos três limites impostos, pode estar dispensada de apresentação de contas consolidadas, se ela própria for subsidiária de uma outra empresa mãe. Esta situação é válida para a dispensa, se esta estiver sujeita à legislação de um Estado Membro da EU, tendo a titularidade de todas as partes de capital da entidade dispensada, ou seja, não considerando as partes de capital da detida, por algum membro dos seus órgãos de administração, de gerência, fiscalização, ou mesmo por alguma cláusula ou obrigação legal do contrato de sociedade (n.º 3, art.º 7, presente DL).

A dispensa desta obrigação ainda se alonga às entidades que detenham pelo menos 90 por cento das partes de capital, desde que os restantes titulares do capital desta entidade tenham aprovado a dispensa. Segundo o n.º 4 art.º 7, do presente diploma, a dispensa é aplicada, quando se verificam cumulativamente as seguintes condições:

- A entidade dispensada, bem como todas as suas subsidiárias, serem consolidadas juntamente nas DF, de um conjunto mais vasto de entidades cuja empresa mãe esteja sujeita à legislação de um Estado Membro da EU.
- As DF consolidadas, bem como o relatório consolidado de gestão do conjunto mais vasto de entidades, serem elaborados pela empresa mãe deste conjunto e sujeitos a revisão legal segundo a legislação do Estado Membro a que está sujeita (Diretiva n.º 83/349/CEE, de 13 de junho).
- As DF consolidadas, o Relatório de Gestão consolidado e o documento de revisão legal dessas contas, estarem numa posição publicitária, na ótica da empresa dispensada, em língua portuguesa.

Ao nível das exclusões da consolidação, o art.º 8, do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, refere quais os requisitos para que uma entidade possa ser excluída da consolidação. Uma entidade pode ser excluída da consolidação, quando ela não seja materialmente relevante, para que consiga apresentar as suas DF, transparecendo uma imagem verdadeira e adequada da sua posição financeira, do conjunto das entidades que fazem parte da consolidação. Uma

subsidiária não é atualmente excluída da consolidação, pelo simples facto das suas atividades empresariais, serem diferentes das outras atividades do grupo.

No caso de existirem duas ou mais entidades, que no seu conjunto sejam materialmente relevantes, mas não consigam transparecer uma imagem verdadeira nas suas DF, devem ser excluídas da consolidação. Outra situação de exclusão, que refere o n.º 3 do mesmo disposto é, quando a percentagem de capital e direito de votos, possam dar exclusividade de controlo à empresa mãe, na aquisição de rendimentos, tendo em vista a sua cessão posterior, e enquanto se mantenham classificadas como detidas para venda. A existência de limitações, havendo um controlo que prejudiquem o exercício pela empresa mãe dos seus direitos sobre o património, ou sobre a gestão dessa entidade, é a possibilidade de exclusão do perímetro de consolidação.

### **3.4.3 – Consolidação, dispensa e exclusões da consolidação de contas nas ESNL**

A obrigatoriedade ou não, da consolidação de contas das ESNL, é matéria tratada pelo DL 36-A/2001, 09 de março, mais concretamente pelos artigos 7.º, 8.º e 9.º, do presente diploma. De referir que de forma genérica, o diploma mencionado anteriormente (DL n.º 158/2009, de 13 de julho), regula este tipo de entidades, embora com as necessárias alterações. A obrigatoriedade de consolidar contas é determinada pelo art.º 7.º do DL 36-A/2001, 09 de março, que refere a aplicação das normas do art.º 6.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, mas de forma adaptada à situação em concreto. Além disso, a existência de controlo entre as entidades, deve ser examinada, em função das situações concretas, para depois se tomarem as devidas diligências, de acordo com as IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards* – (aprovadas e publicadas em dezembro de 2006).

Este normativo refere duas principais situações: a condição de poder e a condição de resultado.

- A condição de poder é determinada pela detenção da maioria dos direitos de voto de outra entidade, no qual possa aprovar um regulamento interno, bem como designar ou destituir algum membro da uma entidade. Os indicadores deste tipo de situação evidenciam-se pela faculdade de vetar orçamentos, derrogar e modificar decisões importantes no órgão de gestão.
- Por outro lado, a condição de resultado, assenta no poder de exigir a distribuição e a sua dissolução de uma entidade, obtendo benefícios económicos. Neste caso existe livre

acesso aos ativos líquidos e direitos livres, devido à titularidade dos mesmos, e há possibilidade de criar intercâmbios entre entidades, dando lugar à responsabilidade subsidiária pelos passivos de outra entidade. Na existência de uma destas situações presume-se que haja controlo, por parte de uma entidade sobre a outra.

Estas entidades (ESNL), em determinadas circunstâncias, estão também dispensadas de apresentação de contas consolidadas, segundo o art.º 8.º do mesmo diploma (DL 36-A/2001, 09 de março). A “entidade” mãe, com base nas últimas contas anuais aprovadas, à data do Balanço, fica dispensada de consolidar, se não ultrapassar dois dos três limites impostos pelo diploma: um total de balanço de € 5 000 000, um total das vendas líquidas e outros rendimentos de € 10 000 000 e um número médio de 250 trabalhadores durante o exercício económico. A dispensa só ocorre quando a empresa ultrapasse dois limites, em dois exercícios consecutivos. O artigo em questão ainda refere que de forma complementar, os números 3 a 6 do art.º 7.º DL n.º 158/2009, de 13 de julho, dão ainda resposta à dispensa, não esquecendo que se deve adaptar à situação em concreto.

A nível de exclusões na consolidação de contas para as ESNL, o art.º 9.º do DL 36-A/2001, de 9 de março, faz automaticamente referência ao art.º 8.º DL n.º 158/2009, de 13 de julho. As exclusões da consolidação de contas nas ESNL, são idênticas às PE, estando assim referenciado no ponto DL 158 anterior (2.4.2 - Dispensa e exclusões da elaboração de contas consolidadas).

### 3.5 – Demonstrações Financeiras a Apresentar (Resumo)

Quadro resumo das DF a apresentar por cada tipo de entidade:

**Tabela 1.**  
**Demonstrações financeiras a apresentar (resumo)**

	Limites (dois dos três)		Balanço	Demonstração Resultados	Demonstração Fluxos Caixa	Demonstração Alteração Capital Próprio	Anexos
<b>NCRF</b>	Balanço	> 1 500 000	X	X	X	X	X
	Rend.	> 3 000 000					
	Trab.	> 50					
<b>NCRF - PE (1)</b>	Activo	> 1 500 000	X	X			X
	Rend.	> 3 000 000					
	Trab.	> 50					
<b>ME (2)</b>	Activo	> 500 000	X	X			X
	V. Neg	> 500 000					
	Trab.	> 5					
<b>ESNL</b>	Rend.	> 150 000	X	X <sup>(3)</sup>	X	X <sup>(3)</sup>	X

*Fonte.* Adaptado de Rodrigues (2011) e Ferreira, Rodrigues & Sousa (2014)

Conforme se observa no quadro acima, os limites impostos a cada tipo de entidade, bem como os documentos contabilísticos a apresentar, já foram referenciados nas explicações anteriores. De acrescentar que as entidades que utilizem as NCRF-PE (ponto 1 (um) do quadro), por opção podem aplicar as 28 NCRF. Por outro lado, as Micro Entidades (2) podem adotar o NCRF-PE, bem como as 28 normas gerais (NRCF). No caso de entidades que se regem pelo normativo do sector não lucrativo (ESNL), a DR pode ser apresentada por funções ou natureza (3). A demonstração das alterações do capital próprio (fundos patrimoniais) pode ser exigida pelas entidades públicas financiadoras, sendo as restantes por opção da entidade.

## 4. Operações de Conferência e Contagens Físicas

### 4.1 – Conferência dos Saldos a 31 de dezembro

A conferência dos saldos antes da elaboração das DF é algo de imprescindível, para que sejam isentas de erros, dando uma realidade e uma confiança para o processo de encerramento de contas. No final de cada exercício económico (31 de dezembro), através de balancetes periódicos, deve-se garantir o normal comportamento contabilístico e a transparência fiscal das entidades ao longo do ano.

É uma responsabilidade substancial para quem realiza o processo de conferência de saldos, estando sujeito no futuro a possíveis solicitações. Não existem procedimentos ou comportamentos obrigatórios, para perceber os movimentos ocorridos durante o ano, e assim conferir o saldo final.

Grande parte dos casos passa pela análise dos movimentos nas contas correntes de terceiros (conferência de saldos), análise de saldos do Estado e Segurança Social. A circularização de saldo, não é mais que apurar e contabilizar as imparidades (mora, por insolvências, execuções), contabilizar descontos a conceder e rapel. Mesmo nas notas de crédito, pelo princípio do acréscimo emitidas em N+1, por acréscimo devem ser contabilizadas como descontos e abatimentos e vendas em N.

Para melhor reconhecimento de imparidades em clientes por atraso no pagamento, deve-se elaborar um Mapa de Antiguidade de Saldos, para haver uma melhor gestão do crédito. Nos casos de valorimetria, devem-se apurar e contabilizar as Diferenças de Câmbios relacionados com os saldos em moeda estrangeira. Devem-se verificar, ainda os saldos de letras descontadas e não vencidas e sobretudo as responsabilidades por letras descontadas e não vencidas. Para além destes procedimentos, (Ferreira, Rodrigues & Sousa, 2014), destaca ainda os seguintes procederes:

- Conciliação bancária (contas de depósitos à ordem depósitos a prazo e as contas de empréstimos);
- Resumo das aplicações financeiras mensuradas ao justo valor e qual o impacto nos resultados;
- Através do portal das finanças, consultar informações disponíveis, para aferir os saldos das contas de impostos com os pagamentos/recebimentos, aquando da conciliação;

- Identificar saldos em abertos nas contas de terceiros, se realmente for relevante para a entidade;
- Solicitar extratos de conta corrente a clientes e fornecedores, para proceder à conciliação de saldos e assim justificar o saldo final;
- Reconhecimento de perdas por imparidades, na análise de saldos de terceiros;
- Conferência das contas dos gastos com pessoal, dos acionistas, dos financiamentos obtidos e empréstimos concedidos, entre outras contas a pagar e a receber;
- Regularização dos saldos de abertura, tendo em conta os devedores por acréscimo de rendimentos, de credores por acréscimo de gastos de diferimentos;
- Conferência de saldos relacionados com subsídios de investimento (a receber/recebidos), e contas associadas a este subsídio;
- Conciliação do cadastro de bens dos ativos não correntes, absorver informações dadas pelo portal das finanças, para comparar os equipamentos de transporte e imóveis, com a contabilidade;
- Verificar o valor do inventário (permanente), com a conta de inventários;
- Confirmar valores do programa de faturação ou SAF-T (*Standard Audit File for Tax purposes*), e comparar com os valores averbados na contabilidade;
- Verificar a sequência numérica das faturas, recibos, notas de crédito, notas de débito, tendo atenção aos documentos anulados, para que não haja valores dispersos;
- Proceder à conciliação do contencioso da empresa com a contabilidade em relação às imparidades e provisões e respetivas reversões;
- Confirmar os gastos e rendimentos relativos à interação da contabilidade analítica, caso haja.

Na existência de empresas do grupo e entidades relacionadas, deve-se ter especial atenção às contas deste tipo de entidades. Segundo o n.º6 do anexo da portaria 986/2009, de 7 setembro, estas entidades devem seguir e criar de forma sequencial, os pressupostos do anexo, sendo obrigatório incluir os 4 (quatro) primeiros pontos, pois são identificativos das várias entidades. Os restantes pontos e de forma complementar com a NCRF 5, visam esclarecer quais os pontos que a empresa deve divulgar, para que mostre a sua posição financeira no seio das várias entidades relacionadas e do grupo. As PE, bem como as ESNL que não estejam dispensadas da aplicação o seu próprio normativo, são obrigadas a seguir na mesma estes procedimentos.

Além disso, estas empresas ficam sujeitas à obrigação de apresentarem um dossier dos preços de transferência, enquadrado com o art.º 63.º do código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), de forma a demonstrar que tipos de operações comerciais existem entre estas entidades relacionadas, para garantir as mesmas condições de acordo com o princípio de plena concorrência, num mercado independente. Segundo o disposto no art.º 130.º do CIRC, estas entidades devem incluir no seu dossier fiscal, o dossier de preços de transferência, caso elas não estejam isentas de o elaborar. Segundo este artigo, as entidades deverão guardar durante 12 anos, todo o processo e documentação fiscal, relativo a cada período de tributação, com os elementos contabilísticos e obrigatórios definidos pela Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, do Ministério das Finanças.

Segundo a mesma portaria (capítulo IV), as entidades que apresentarem um valor superior de vendas líquidas e outros rendimentos, no valor de € 3 000 000, terão de apresentar até ao exercício seguinte a que respeitam as operações, o dossier de preços de transferência, juntamente com o dossier fiscal. No caso de apresentar, deve descrever os elementos a incluir na declaração anual de informação contabilística e fiscal relativamente às operações vinculadas, segundo o n.º 7 do art.º 63.º do CIRC, bem como as relações especiais existentes entre as entidades, como dita o disposto artigo.

Assim, deve identificar as entidades em causa (grupo e sector de atividade), declarar e identificar os montantes realizados entre cada uma delas e se mantem toda a documentação dos preços de transferência praticados aquando as operações. Além disto, deve descrever e caracterizar todas as relações especiais existentes, com base no n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, não esquecendo de referir o(s) método(s) que determinam os preços de transferência impostos. O não cumprimento da obrigatoriedade relativa à constituição do dossier de preços de transferência, é punível através do Regime das Infrações Tributárias o n.º5 ao artigo 117º, alterado para o n.º 6 em função da entrada em vigor da Lei 66-B/2012 de 31 de dezembro (OE de 2013), conforme referem Dias e Neves (2014).

## **4.2 – Contagem Física nos Sistemas de Inventários**

No final do exercício, aquando o procedimento das operações de encerramento, as entidades devem proceder à contagem física ou real das suas existências em armazém, para que consigam apurar o valor dos inventários e o resultado obtido no período. Por mais que o TOC alerte da obrigatoriedade de tal facto, a responsabilidade será sempre da entidade pela

não contagem e veracidade da contagem. Os procedimentos de contagem diferem consoante o sistema de inventário adotado, podendo as entidades optar pelo sistema de inventário mais adequado à sua atividade, desde que se enquadra no regime.

O sistema de inventário permanente, regulado pelo art.º 12.º do DL 158/2009 de 13 de julho, obriga a adoção como regra geral, se ultrapassar durante dois anos consecutivos, dois dos três limites impostos pelo art.º 262.º do CSC. Os limites ditados por este artigo, apresentam-se da seguinte forma: total de Balanço de € 1 500 000; total de vendas líquidas e outros proveitos de € 3 000 000 e números de 50 empregados em média durante o exercício. Se a entidade não se enquadrar nesses parâmetros, a empresa fica dispensada desta obrigação, podendo mesmo assim de forma optativa, utilizar este sistema. A obrigatoriedade da adoção do sistema de inventário permanente cessa, quando a empresa deixa de apresentar nos dois anos consecutivos, os limites referidos pelo artigo anteriormente apresentado.

Sectores de atividade como agricultura, produção animal, apicultura, caça, silvicultura, exploração florestal, indústria piscatória e aquicultura, ficam dispensadas de adotar o sistema de inventário permanente, como dita o n.º 4 do art.º 12 do presente DL. Entidades que não apresentam vendas superiores € 300 000, nem valores superiores a 10% das vendas globais, em situação de venda a retalho, também estão dispensadas.

O sistema de inventário permanente como o nome indica, a entidade sabe a qualquer momento a quantidade de existências em armazém (refletida na contabilidade) e apurar os resultados obtidos nas vendas ou na produção, podendo assim ter mais informações no imediato. Este sistema é calculado por cada venda realizada ou consumo feito pela própria entidade, dando baixa das suas existências em armazém pelo custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC). As entidades que adotam este sistema, devem a todo o momento identificar os bens quanto aos seus custos (globais e unitários), para que possa de seguida fazer a correspondência com os respetivos registos contabilísticos, através de contagem física, pelo menos uma vez em cada exercício, reportando para o final do mesmo, segundo o n.º 1 do art.º 12.º do DL 158/2009 de 13 de julho.

Assim sendo, apresentamos alguns dos procedimentos contabilísticos mais usuais em sistema de inventários permanentes:

- Aquisição de mercadorias:

Pelo valor da aquisição de mercadorias	<u>311-Comp. Merc.</u>	<u>12/22 - D.O./Forn.</u>
	X	X

Pela entrada de mercadoria em armazém (stock)	<u>311-Comp. Merc.</u>	<u>32-Mercadorias</u>
	X	X

- Aquisição de matéria-prima:

Pelo valor da aquisição de MP, subsidiárias e consumos	<u>312-MP, Sub e Cons.</u>	<u>12/22 - D.O./Forn.</u>
	X	X

Pela entrada de MP e outros em armazém (stock)	<u>312-MP, Sub e Cons.</u>	<u>33-MP, Sub e Cons.</u>
	X	X

- Venda de Mercadorias:

Pelo valor da venda de mercadoria	<u>2/21 - D.O./Client</u>	<u>711-Vendas M.</u>
	X	X

Pela saída de mercadoria em armazém (custo)	<u>32-Mercadorias</u>	<u>611-CMVMC-Merc.</u>
	X	X

- Saída de matéria-prima para a produção:

Pela saída de MP para a linha de produção (custo)	<u>33-MP, Sub e Cons.</u>	<u>612-CMVMC-MP Sub e Cons.</u>
	X	X

- Entrada de produtos acabados da produção:

	341-PA e Interm.		731-Var. Inventários Prod. Acab. e Interr
Pela entrada de PA em armazem (custo do PA)	X		X

- Venda de produtos acabados:

	2/21 - D.O./Client		712-Vendas PA
Pelo valor da venda de PA	X		X

	34-PA e Interm.		731-Var. Inventários Prod. Acab. e Interr
Pela saída do PA de armazém (custo PA)		X	X

No sistema de inventário permanente, as contas 32 - Mercadorias, 33 – Matérias primas, subsidiárias e consumo, 34 - Produtos acabados e intermédios e 37 - Ativos biológicos (NCRF 17), apresentam permanentemente o saldo existente em armazém referente a cada categoria de conta, pois elas são debitadas pelas entradas e creditadas pelas saídas. Assim, no final do exercício, não será preciso proceder a qualquer registo de existência, salvo em certas situações de regularização de quantidades em armazém com a respetiva contabilidade.

As entidades que não se enquadram nem optam pelo sistema de inventário permanente, devem seguir o sistema de inventário intermitente, que não reflete permanentemente o valor dos stocks existentes na contabilidade. O apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC), é calculado pelas seguintes fórmulas:

$$CMVMC = Ei + C \pm RRI - Ef$$

$$\Delta P = Ef \pm RRI - Ei$$

Ei = Existência Inicial; C = Compras; RRI = Reclassificações e regularizações de inventários;  
Ef = Existência Finais

Com relato ao último dia do exercício, as entidades ou quem as representa nos procedimentos contabilísticos, devem realizar os lançamentos de apuramento do CMVMC e da variação da produção ( $\Delta P$ ). O cálculo de CMVMC é constituído pelas existências iniciais do ano, mais as compras realizadas do exercício, retirando ou acrescentando as reclassificações e regularizações de inventários, subtraindo as existências finais (stock existente em armazém). A nível contabilístico, num sistema de inventário intermitente, o processo de apuramento do CMVMC e variação da produção, passa pelas seguintes e possíveis situações:

- Apuramento do CMVMC

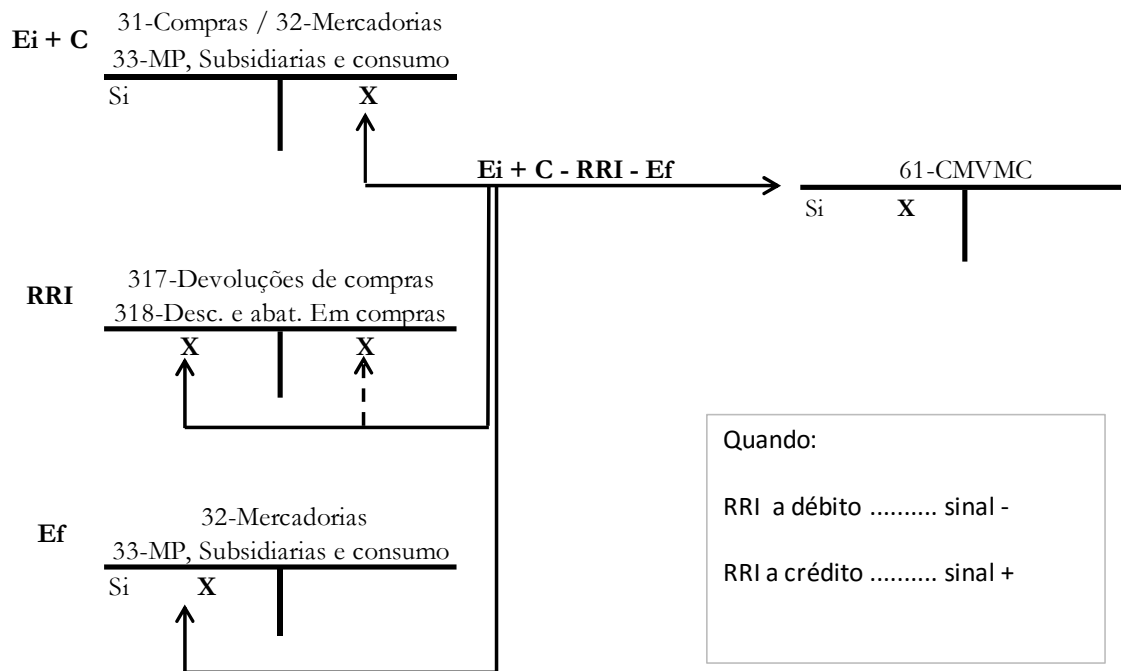


Figura 2. Registo contabilístico para apuramento do CMVMC

Fonte. Com base em Rodrigues (2011) e adaptado pelo autor

- Apuramento da variação da produção

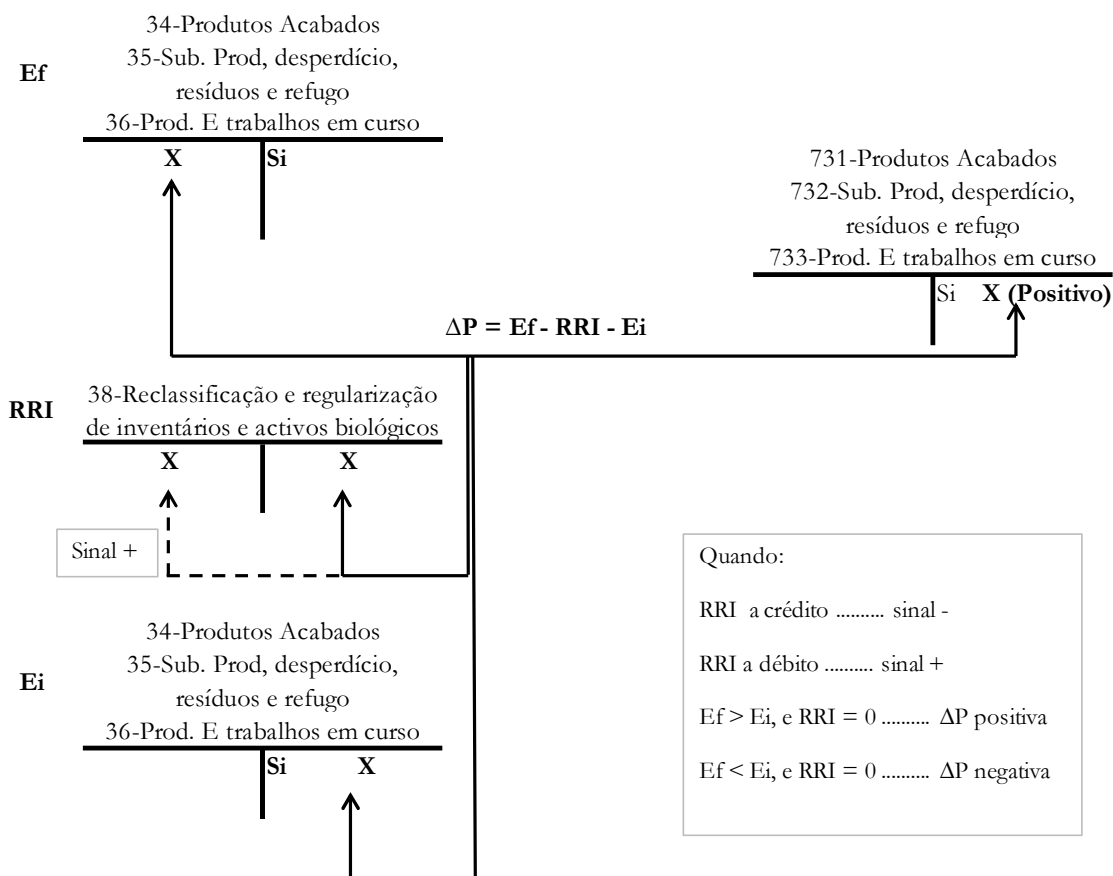


Figura 3. Registro contábilístico para apuramento da variação da produção

Fonte. Com base em Rodrigues (2011) e adaptado pelo autor

De referenciar que a existência de subcontas para melhor evidenciar as operações e haver um maior controlo sobre o processo contábilístico, é bastante relevante nos dois sistemas de inventário. No período seguinte nas mesmas condições dos dois sistemas, devem-se reconhecer o valor (débito da 73 e crédito da 36), para no término do período ou aquando o término da produção, serem reconhecidos os custos acumulados totais, incluindo os acumulados de anos anteriores.

Deve-se proceder a contagem física, para apurar as existências finais (sistema de inventário intermitente), como por opção/necessidade (sistema de inventário permanente). Este procedimento é relevante para identificar artigos defeituosos, artigos com pouca rotatividade ou obsoletos e possíveis imparidades. Em situações de auto abate de mercadorias, a empresa deve alertar previamente a Autoridade Tributária, através do TOC a situação do auto abate de inventários.

## **5. Operações de Encerramento**

### **5.1 – Ativos – Revalorizações**

A aplicabilidade do modelo de revalorização em AI e tangíveis são utilizados pelas entidades que apliquem as 28 NCRF e as entidades que apliquem as NCRF-PE. Estes ativos regulados pela NCRF 6 (AI) e NCRF 7 (AT) são imprescindíveis para a compreensão, de como e quais os ativos a serem revalorizados. As PE que adotam as NCRF-PE ficam obrigadas a aplicar na íntegra a NCRF 25, no caso de estas entidades optarem pelo método de revalorização de AT, mesmo as entidades que pertencem ao sector não lucrativo. As microentidades não podem optar pela adoção do método da revalorização, pelo que estes devem ser mensurados pelo seu custo de aquisição ou de produção.

#### **5.1.1 – Ativos Tangíveis**

A mensuração inicial (no reconhecimento) nos AT é constituída pelo seu custo, ou seja, pelo preço comprado, adicionado com os custos inerentes associados diretamente. Estes custos inerentes, segundo a NCRF 7 (parágrafos 16 a 28), incluem os custos de importação e impostos de compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos, custos relacionados com a disponibilização de condições necessárias do ativo (transporte, custos de instalação e montagem), bem como uma estimativa para o seu desmantelamento no fim de vida do ativo. Caso a entidade aplique a NCRF 18 (Inventários), a um ativo utilizado como resultado de produção de inventários, para o desmantelamento, remoção e restauração do local, devem ser reconhecidas e mensuradas pela NCRF 21 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes). A mesma norma é utilizada, se a entidade optar pelas regras da NCRF 7.

A mensuração, após o reconhecimento, é consumada pela escolha de um método entre o modelo de custo e o modelo de revalorização. No modelo de custo, e como o parágrafo 30 refere, as entidades devem escriturar o AT, pelo seu custo, menos as depreciações e imparidades acumuladas. No caso que as entidades optam pelo modelo de revalorização (parágrafos 31 e 42), após o reconhecimento de um ativo, deve ser mensurado pelo justo valor de forma fiável, retirando as depreciações acumuladas subsequentes. Estas revalorizações devem ser realizadas de forma regular e suficiente, para que a quantia escriturada na contabilidade não seja diferente da quantia justa do ativo à data do balanço. O método de revalorização só pode ser utilizado se, conseguir calcular o justo valor relacionado com o justo

valor de mercado daquele ativo. Estas avaliações de justo valor só poderão ser realizadas por avaliadores independentes profissionais, e não pelo TOC, que só poderá ter um sentido crítico, alertando a entidade, sobre uma eventualidade de efetuar nova revalorização. A periodicidade de revalorização de um item é algo que não é estabelecido por algum normativo, pois cada ativo tem as suas características e alterações diferentes quanto à sua volatilidade do justo valor. Nesta situação deve ser coerente com a periodicidade de revalorização, pois como a norma indica (NCRF 7 – parágrafo 34), é desnecessário efetuar muitas revalorizações, se o ativo não acompanha com as suas alterações, podendo assim ajustar a um prazo mais coerente a cada 3 (três) ou 5 (cinco) anos. Nos casos em que não existem provas ou não se consegue revalorizar com base no mercado do justo valor, devido à natureza do ativo, a entidade não pode utilizar o método de revalorização.

### **5.1.2 – Ativos Intangíveis**

Os AI, regulados pela NCRF 6, são reconhecidos como ativo, se a entidade tem controlo como acontecimento passado, sobre esse mesmo ativo, do qual espera benefícios económicos futuros para a entidade. Um ativo intangível é um ativo não monetário identificável, sem substância física, como por exemplo, os recursos de desenvolvimento técnicos, marcas, patentes, fidelidade de clientes, carteira de clientes, desde que a empresa os possa controlar. Segundo o parágrafo 11 e 12, na NCRF 6, a identificabilidade de um ativo fixo intangível, distingue-se por *goodwill*, pois é adquirido num conjunto de atividades empresariais, representada por um pagamento realizado pelo adquirente, em antecipação de benefícios económicos, para que sejam identificados e reconhecidos. Este ativo só é aceite se for possível separar da entidade, podendo ser alienado, transferido, licenciado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, de modo a que resultem direitos contratuais ou legais transferíveis ou separáveis da entidade.

Como referido anteriormente, a norma (NCRF 6) sublinha que, uma entidade deve controlar o ativo, para que gere benefícios futuros, mesmo que para isso recorra a direitos legais, por força de um tribunal como indica a norma. Mesmo assim, a entidade poderá na ausência de direitos legais controlar o ativo, mas com bastante mais dificuldade, como o parágrafo 13 da NCRF 6 apresenta.

Em seguida ao parágrafo anterior, o reconhecimento de um ativo intangível só poderá acontecer quando for provável que os benefícios económicos futuros sejam esperados e sejam atribuídos para o bem da entidade, bem como uma mensuração correta e fiável do custo desse

ativo. Segundo os parágrafos 21 a 23 da mesma norma, a avaliação da probabilidade de benefícios económicos futuros esperados, por parte da entidade, deve ser o mais razoável possível e de forma sustentável, aquando do seu juízo de valor, durante a vida útil do ativo. A mensuração inicial de um Ativo Fixo Intangível, deve ser escriturada pelo seu custo.

Quanto à mensuração após reconhecimento, a entidade também deve escolher um dos métodos apresentados pela NCRF 6, parágrafo 73 (modelo do custo) e parágrafos 74 a 86 (modelo de revalorização). De referir que se um dos ativos for abordado pelo modelo de revalorização, todos os outros ativos dessa classe, devem submeter se ao mesmo modelo. Esta imposição por parte do SNC faz com que se evitem revalorizações seletivas de ativos, para que aquando do relato das DF, não haja uma mistura de custos e de outros valores em datas diferentes.

Sendo assim, se a entidade optar pelo modelo do custo (similar aos AT), os ativos devem ser escriturados pelos seus custos, retirando quaisquer amortizações e imparidades acumuladas associadas, após o reconhecimento inicial. Se a entidade optar pelo modelo de revalorização (parágrafos 74 a 86, NCRF 6), após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada. Esse montante reavaliado ao justo valor, retirando as amortizações e perdas por desvalorizações (perdas por imparidades) acumuladas, deve ser escriturado se, o justo valor puder ser determinado, através de referências de mercado ativo relacionado com o ativo intangível.

A regularidade das revalorizações dos AI depende da volatilidade do justo valor para o próprio ativo, pois se o ativo não sofrer periodicamente alterações com referência ao mercado, também serão desnecessárias revalorizações constantes. Nos casos em que o justo valor de um ativo intangível revalorizado, já não poder ser comparado ao mercado ativo, a quantia escriturada deve ser igual à última revalorização existente, retirando as devidas amortizações e imparidades acumuladas. Caso já não exista mercado ativo, esse ativo terá de ser tratado através da NCRF 12, caso esteja em situação de imparidade.

### **5.1.3 – Registo das revalorizações**

Em relação aos pressupostos existentes na revalorização de AI e AT, as amortizações e as depreciações acumuladas têm requisitos à data de revalorização, segundo a NCRF 6 e NCRF 7, respetivamente. Se as amortizações (AI) ou as depreciações (AT), forem reescritas proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do ativo, a fim de que a quantia escriturada do ativo deve igualar com a quantia revalorizada após a revalorização.

Se for eliminada contra a quantia escriturada bruta do ativo, deve-se registrar a quantia reescrita para a quantia revalorizada do ativo.

Relacionado com a diferença entre o valor contabilístico escriturado do ativo à data da revalorização e o valor da nova revalorização, as NCRF 6 e 7 referem quais os procedimentos a adotar nestas situações. Se a diferença da quantia for positiva, ou seja, aumenta a quantia escriturada, como resultado da reavaliação, o excedente deve ser creditado numa conta 58 (excedentes de revalorização de AT e AI), para que o valor de capital seja reforçado diretamente. Este aumento deve ser reconhecido no capital próprio, pois no caso de que o mesmo ativo possa ser revalorizado negativamente, possa reverter o decréscimo da mesma maneira. Se a diferença da quantia for negativa, ou seja, diminui a quantia escriturada, como resultado da reavaliação, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados, debitando diretamente ao capital próprio (conta 58).

#### **5.1.4 – Divulgações no Anexo**

As entidades que realizam a revalorização de ativos devem proceder à divulgação no anexo às DF, dos diferentes procedimentos, consoante o tipo de ativo. Em relação aos AT e segundo os parágrafos 72 a 75, da NCRF 7, deve haver a divulgação dos critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta, bem como as revalorizações efetuadas, se for o caso. Além de toda a informação inerente ao ativo, como por exemplo, os métodos de depreciação, a vida útil do ativo, bem como as taxas de depreciação do item, deve haver uma reconciliação entre a quantia escriturada no início e no final do período, pois o ativo sofre alterações ao longo do exercício (alienações, revalorizações, ativos detido para vendas, depreciações, imparidade). No caso de haver revalorização do ativo, deve acrescentar as informações devidas, como por exemplo, a data da revalorização e quem a realizou, a medida de justo valor relacionado com base no mercado ativo e o excedente de revalorização, descrevendo as restrições inerente a esse excedente.

Em relação aos AI, a entidade deve divulgar nas suas DF (parágrafos 117 a 121, da NCRF 6), a classe do ativo, distinguindo o que foi gerado internamente, de proveniência externa. Devem-se divulgar as políticas de amortização, caso o ativo tenha vida útil finita; quais os métodos de amortização usados, bem como as quantias brutas escrituradas e qualquer amortização acumulada, no início e no fim do período. Nas situações em que o ativo tem uma vida útil indefinida, a entidade deve divulgar a quantia escriturada e quais as razões que sustentam a

avaliação, demonstrando o fator/fatores que contribuem, para que o ativo seja de vida útil indefinida.

No caso do ativo, após o reconhecimento, utilizar o modelo de revalorização, a entidade deve divulgar por classe de AI, a data de revalorização, a quantia escriturada revalorizada e a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de AI, tivesse sido mensurada após o reconhecimento usando o modelo de custo. A entidade também deve divulgar os excedentes de revalorização, relacionados com os AI, no início e no final do período, indicando as alterações que sofreu ao longo do ano, como a norma explica. Os métodos e os pressupostos aplicados na estimativa do justo valor, devem ser incluídos na divulgação dos anexos, aquando das DF.

### **5.1.5 – Enquadramento Fiscal**

Na mensuração dos AC pelo modelo de revalorização, temos de ter em consideração as reavaliações legais e não legais. Fiscalmente as reavaliações não legais (não aceites), não devem ter impacto no cálculo do imposto, logo, estas devem ser objeto de correções no quadro 07 da declaração do modelo 22.

Segundo a NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento (parágrafos 51 a 64) – o reconhecimento pelo modelo de revalorização, é traduzido por um passivo através de impostos diferidos, ou seja, interfere diretamente no capital próprio. Estas quantias escrituradas podem variar mesmo se não houver alterações na quantia das diferenças temporárias relacionadas, podendo assim resultar de uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais, uma reavaliação da recuperabilidade de ativos por impostos diferidos ou por uma alteração da recuperabilidade esperada de um ativo. A opção deste modelo de revalorização tem forte influência no cálculo dos impostos diferidos. Sendo assim, as depreciações e amortizações de ativos revalorizados, enquadrados como gastos não aceites fiscalmente, devem ser alvo de correções no quadro 07 da declaração do modelo 22 (Anexos).

Na declaração de rendimentos Modelo 22, no respetivo quadro 07, os valores a corrigir devem-se escriturar na linha 719, nas situações de gastos relativos a depreciações ou amortizações de ativos revalorizados, que não são aceites como gastos e no campo 720 nas situações ao abrigo de diplomas legais, mas que também não são aceites fiscalmente como gastos as depreciações de ativos revalorizados. O campo 719 retrata as depreciações e amortizações reguladas pelo n.º 1 do art.º 34.º, das perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizações regulados pelo n.º 4, art.º 35.º e das desvalorizações excecionais

sobre alçada do art.º 38º, ambos do CIRC de 2013 (revogado em 2014). O campo 720 e segundo o n.º 2 do art.º 15.º do DR 25/2009 apresentam como gastos não aceite fiscalmente, um aumento de 40 % das depreciações resultante das reavaliações.

### 5.1.6 - Caso Prático<sup>1</sup>

A empresa Alfa, Lda, no âmbito das NCRF, tem na sua posse um ativo indispensável na sua produção, adquirido em janeiro de 2011. O valor de aquisição do equipamento foi de € 400.000, tendo uma taxa de depreciação associado de 20% (5 anos). Visto o valor do ativo não acompanhar as alterações de mercado, no ano de 2013 a entidade resolve optar pelo modelo de revalorização, abandonando o modelo anterior de mensuração ao custo, contratando uma entidade independente, apta para reavaliar este tipo de ativos. O relatório de reavaliação, por parte da entidade independente chegou à seguinte conclusão:

<u>Método do Custo</u>		<u>Calculos auxiliares</u>
Valor de aquisição:	400.000	
Valor das depreciações:	<u>160.000</u>	$400.000 \times (2/5) = 160.000$
Valor contabilístico:	<u>240.000</u>	
<u>Método de Revalorização*</u>		<u>Calculos auxiliares</u>
Valor da Avaliação:	<u>325.000</u>	
Excedente Revalorização:	85.000	$325.000 - 240.000 = 85.000$
% Exc. Revalorização:	0,354166	$(85.000 / 240.000) \times 100 = 35,4166$
Exc. Revalorização Bruta:	**141.666	$400.000 \times 0,354166 = 141.666,40$
Exc. Revalorização Dep. Acum.:	**56.666	$160.000 \times 0,354166 = 56.666,56$
Excedente Revalorização:	85.000	$141.666 - 56,666 = 85.000$
Impostos diferidos 25% IRC	21.250	

\*À data da revalorização

\*\* Arredondado a 0 casas decimais

<sup>1</sup> Caso prático adaptado pelo autor com base em Ferreira, Rodrigues & Sousa (2014).

**Registos contabilísticos no momento da reavaliação**

433-Equip. Básico	4383-Dep. Acum. Eq. Básico	58xx-Excedente revalorização
<u>141.666</u>	<u>56.666</u>	<u>85.000</u>

-- Pela revalorização do activo --

58xy-Excedente revalorização - Imp. Dif	2742-Passivos Impostos diferidos
<u>21.250</u>	<u>21.250</u>

-- Pelos impostos diferidos --

**Registos contabilísticos no final de 2013**

642 - Gastos depreciações AFT	4383-Dep. Acum. Eq. Básico	<b><u>Cálculo Auxiliar</u></b>
<u>108.333</u>	<u>108.333</u>	$400.000+141.666=541.666$
		$541.666*20\%=108.333$

-- Pela contabilização das depreciações do ano 2013 --

58xx-Excedente de revalorização	56-Resultados Transitados	<b><u>Cálculo Auxiliar</u></b>
<u>28 333</u>	<u>28 333</u>	$400000*0,2=80000$
		$*108.333-80.000 = 28.333$
		*Dep. Custo - Dep. Revalorização

56-Resultados Transitados	58xy-Excedentes Revalorização-Imp Dif.	<b><u>Cálculo Auxiliar</u></b>
<u>7 083</u>	<u>7 083</u>	$21.250/3=7.083$
		$28.333*0,25=7.083$
		$28.333-21250=7.083$

-- Pela realização do excedente de revalorização --

2742 - Passivo Impostos diferidos	8122-Impostos S/rend. Impostos Dif.
<u>7 083</u>	<u>7 083</u>

-- Pela contabilização dos impostos diferidos de 2013 --

Relacionado com este tema do modelo custos/modelo de revalorização, a empresa Alfa, no modelo de custo e tendo em atenção os parâmetros existentes, teria um equipamento básico, cujo valor contabilístico (deduzido de depreciações acumuladas) era de € 240.000. Passando para o modelo de revalorização, a entidade avaliadora regista um valor contabilístico face ao mercado, num valor de € 325.000, ou seja, a empresa tem um excedente de revalorização do ativo num total de € 85.000. Esta diferença que resulta do excedente de revalorização, está sujeita à taxa de impostos de IRC de 25% (em 2014, passará a ser 23% e 17% para os primeiros € 15.000, segundo o art.º 87.º CIRC), diferindo o excedente de imposto para o passivo. Tanto o imposto como o excedente de revalorização pelo uso, tem impacto nas contas de capital, devendo abater os impostos no final de cada ano, não esquecendo de contabilizar para a conta de resultados líquidos do exercício.

No preenchimento da declaração do modelo 22, referente ao quadro 07, deve-se acrescer a diferença referente ao excedente de revalorização do ano em questão, sendo o valor a registar de € 28.333, no campo 719 como refere o art.º 34 CIRC (depreciações e amortizações), pois não são aceites como gastos. Segundo a alínea a), n.º1 do art.º 45.º CIRC, o imposto (IRC e outros impostos) não é dedutível para a determinação do lucro tributável, mesmo que este seja contabilizado como gasto. Assim, e segundo o exemplo prático, deve deduzir o valor do imposto referente ao ano em questão, no campo 766, no valor de € 7.083.

Nos casos em que as entidades apliquem as NCM, não poderão optar pela mensuração baseada no modelo de revalorização dos seus AT. Nesses casos iriam-se contabilizar de forma normal, os gastos referente a depreciações do ano, na conta 64 a débito, em contrapartida da conta 438 a crédito.

## **5.2 – Amortizações/Depreciações**

### **5.2.1 – Conceitos e métodos de amortização/depreciação**

As amortizações e as depreciações compreendem os custos de desgaste dos ativos, mais propriamente ativos intangíveis (NCRF 6 - AI), ativos tangíveis (NCRF 7 - AT) e Propriedades de Investimento (NCRF 11), ao longo da sua vida útil. A este tipo de contabilização de desgastes ocorridos ao longo destes ativos, estão associados vários métodos e regras, o que se adaptar melhor à natureza do ativo. Na perspetiva fiscal, segundo o art.º 31.º do CIRC, a quantia depreciável de um Ativo Fixo Tangível é obtida pelo seu custo, deduzido do seu valor residual, valor esse sujeito a alterações e que deve ser confrontado anualmente.

O valor residual é nulo nos AI, salvo nas situações de compromisso de um terceiro adquirir no final da sua vida útil ou mesmo a existência de mercado ativo para o mesmo.

A vida útil esperada de um ativo está relacionada com a disponibilidade de ser usado, no qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, ressalvando o valor residual. A entidade pode optar por definir essa vida útil, em conformidade com o desgaste resultante do uso do ativo (horas de funcionamento, número de unidades produzidas). A nível fiscal o tratamento é regulado pelo DR 25/2009, de 14 de setembro, que estipula taxas depreciativas, associadas aos anos de vida útil do ativo. Este normativo fiscal, seja qual for o método de depreciação ou amortização, estipula períodos mínimos de vida útil, que dependem da taxa de depreciação/amortização estabelecida, (que seja aceite fiscalmente nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 5.º do DR em questão), bem como um período máximo de vida útil, que se deduz da aplicação de metade da taxa de depreciação estabelecida.

Nas situações em que a própria empresa estipula a vida útil esperada do ativo e ultrapassa as taxas prevista no normativo fiscal, a entidade deve proceder às correções no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22. Estes gastos não são aceites fiscalmente, pois a entidade não pode ultrapassar o período máximo de vida útil estipulado pelo normativo (DR 25/2009, de 14 de setembro), mesmo que o ativo ainda possa dar mais algum contributo à entidade, não esquecendo de referenciar os casos devidamente justificados e aceites pela Direção Geral dos Impostos.

Os métodos de depreciação existentes devem ajustar e refletir os ativos da entidade de forma contante, demonstrando a veracidade ao longo da sua vida útil. Existem 3 (três) tipos de métodos de depreciação, o Método das Quotas Contantes, o Método das Quotas Decrescentes e o Método das Unidades de Produção.

Segundo o art.º 5.º do DR 25/2009, de 14 de setembro, o Método das Quotas Contantes ou Método da Linha Reta, consiste no reconhecimento da depreciação de forma faseada e regular ao longo da sua vida útil. Como referido anteriormente, a sua vida útil é traduzida pelas taxas de depreciação e amortização fixadas pelas tabelas I anexa do DR 25/2009, de 14 de setembro, para os elementos dos ativos correspondentes aos ramos de atividade, havendo taxas genéricas para os casos em que não haja taxas fixadas, previstas na tabela II anexa ao mesmo Decreto Regulamentar anteriormente referido.

O método seguinte, o das Quotas Decrescentes ou Método do Saldo Decrescente, segundo o art.º 6 do mesmo Decreto Regulamentar, o reconhecimento dos gastos relativos ao desgaste do ativo é maior no primeiro ano, diminuindo a quota depreciativa ao longo da vida útil do

ativo. A vida útil é fixada pelas taxas tabeladas nos anexos I e II do DR 25/2009, de 14 de setembro, corrigidas pelos coeficientes máximos existentes no n.º 1 do presente artigo. O n.º 2 do art.º 4.º do presente Decreto Regulamentar refere que o método das quotas degressivas só pode utilizadas nos AT novos, adquiridos a terceiros ou construídos/produzidos pela própria entidade e que não sejam: edifícios, mobiliário, equipamentos sociais e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto nas situações que estejam afetos aos serviços públicos de transporte ou com destino a aluguer dos mesmos da atividade normal do sujeito passivo.

Por fim, o Método das Unidades de Produção reflete o desgaste funcional baseado no uso e produção esperada. Este tipo de método só deve ser usado caso haja uma autorização por parte da Autoridade Tributária (AT). A mesma autorização (AT) é necessária caso a quota anual de depreciação ultrapasse a quota máxima permitida no DR 25/2009, de 14 de setembro. Nas situações em que as entidades adotam as NCM, apenas está previsto o Método das Quotas Constantes (Método da Linha Reta).

A alteração de método de depreciação/amortização numa base contabilística, só deve ser efetuado nos casos em que exista uma alteração significativa no modelo de benefícios esperados do ativo (cf. parágrafo 63 da NCRF 7). Para refletir o modelo alterado, deve seguir o parágrafo 61 da mesma NCRF, e esta modificação contabilizada como alteração numa estimativa contabilística, deve estar de acordo com a NCRF 4. Numa base fiscal e segundo o n.º 4, art.º 30.º do CIRC e art.º 8.º do DR 25/2009, de 14 de setembro, em relação a cada elemento do ativo deve ser usado o mesmo método de depreciação/amortização, desde que entrou em funcionamento até ao registo do gasto total; só em casos devidamente justificados pela Autoridade Tributária são aceites alterações dos métodos. A revisão periódica do método de depreciação é bastante relevante e por consequência a vida útil e valor residual do ativo. Havendo essas alterações, as correções a efetuar na declaração de rendimentos serão realizadas no período atual e futuros.

No âmbito do regime das quotas constantes, existem dois horizontes temporais para efeitos de depreciação anual ou duodécimos. As depreciações anuais são realizadas no final do ano em que o bem foi adquirido, independentemente do mês de aquisição, em contrapartida no ato da venda, o bem não é depreciado pela quota anual desse ano. No regime dos duodécimos, o bem é depreciado no ano da compra, a partir do mês de entrada em funcionamento, numa base de 1/12 por cada mês. Numa situação de venda, o bem é depreciado até ao mês, em que o ativo está em funcionamento da empresa.

Segundo o art.º 29.º do CIRC, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de ativos sujeitos ao deprecimento, sejam AT, AI e Propriedades de Investimentos. Estes devem ser contabilizados pelo seu custo de aquisição, estejam em condições de utilização e com carácter sistemático, ou seja, devem ter uma depreciação constante, resultado da utilização ou decurso do seu tempo.

Quanto à cessação de depreciações de ativos, estes só ocorrem quando o ativo está totalmente depreciado. Além disso, o ativo pode deixar de ser depreciado se o bem for classificado como detido para venda ou se encontrar num grupo para alienação e seja classificado como detido para venda abrangido pela NCRF 8 – Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas. De referir que, para que um ativo seja considerado detido para venda, esse deve reunir requisitos mínimos, passando pela sua disponibilidade imediata para venda. Além disso a entidade deve proceder a um plano de venda, procurando um possível comprador, estando o ativo numa situação publicitária face ao mercado, num prazo máximo de um ano, como refere a NCRF 8.

Outra situação em que o ativo se encontra em situação de cessação de depreciação, ocorre aquando do seu desreconhecimento. Este realiza-se quando existe uma alienação do bem e quando não se esperam benefícios económicos do uso ou da alienação, procedendo-se ao abate do bem (cf. parágrafos 66 a 71, NCRF 7).

### **5.2.2 – Divulgações no Anexo**

Segundo a NCRF 6, parágrafos 117 a 123, os AI são alvo de notas que devem ser divulgadas no anexo das DF. Os AI devem ser divulgados por classes, distinguindo-se aqueles geradas internamente, dos outros ativos. Deve-se referenciar quais os ativos que têm as vidas úteis indefinidas, daquelas finitas, referenciando quais as taxas de amortização, métodos utilizados, quantias brutas escrituradas e qualquer amortização acumulada agregada com as perdas por imparidade acumuladas. Deve haver um cruzamento de dados entre o início e o final da quantia escriturada dos AI, estando de forma discriminada, todas as alterações existentes ao longo do ano (adições, alienações, ativos classificados como detidos para venda.). Uma descrição detalhada do ativo intangível, como da quantia escriturada e o período de amortização restante, é de elevada relevância nas DF.

Segundo a NCRF 7, parágrafos 72 a 75, os AT, também são alvo de requisitos a serem preenchidos aquando da elaboração das DF, mais propriamente no Anexo.

Neste devem estar mencionadas as bases de mensuração usadas para determinar a quantia escriturada bruta do ativo, bem como os métodos utilizados de depreciação, não esquecendo as taxas de depreciação associadas. A quantia escriturada bruta deve estar referida, com as depreciações acumuladas associadas, devendo estar agregada com as perdas por imparidade acumuladas no ano. De evidenciar de forma discriminada, todas as adições, alienações, revalorizações, perdas por imparidades, reversões, entre outras alterações referente aos AT da entidade. As depreciações devem ser reconhecidas nos resultados ou parcialmente como custo de outros ativos, durante um período, bem como as depreciações acumuladas no final do período.

Segundo a NCRF 11, parágrafos 76 a 79, as propriedades de investimento também devem constar nos anexos das DF, estando mensuradas pelo modelo do custo. Como refere o parágrafo 79, devem ser apresentados os métodos e taxas de depreciação usados, a quantia escriturada bruta e depreciação acumulada, agregando as perdas por imparidade acumuladas do ano. Deve haver uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do ano tendo atenção às adições que resultaram de aquisições, de dispêndios subsequentes reconhecimentos de ativos, de aquisições por intermédio de concentrações de atividades empresariais. Também devem estar registados os ativos classificados como detidos para venda ou mesmo que estes estejam incluídos num grupo para alienação da mesma natureza. As perdas por imparidades reconhecidas e revertidas devem ter lugar nos anexos, bem como o surgimento de depreciações do ativo. Estes e entre outras alterações são pontos relevantes que constituem os requisitos mínimos a apresentar no Anexo das DF, que encontram-se na norma referida anteriormente.

### **5.2.3 – Enquadramento Fiscal**

Existem algumas discordâncias entre o enquadramento contabilístico e o enquadramento fiscal, segundo o código do IRC e o Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro. As taxas máximas e mínimas previstas do Decreto Regulamentar estão limitadas, limitando as vidas úteis dos ativos em questão. Como referido no ponto anterior (4.2.1) as entidades não poderão ultrapassar os limites impostos, para serem fiscalmente aceites. Nos casos em que a entidade ultrapassar essas taxas máximas, terá de proceder a correções fiscais na declaração de rendimentos.

A Autoridade Tributária ainda permite o reconhecimento como gasto de uma depreciação ou amortização correspondente a um período completo no ano de aquisição ou produção dos

ativos, independentemente do mês de aquisição, não esquecendo que essa depreciação/amortização deve estar contabilizada como um gasto para a entidade. As depreciações resultantes da revalorização de ativos, da parte excedente, não é aceite como gasto fiscal, podendo ser parcialmente aceite se houver legislação que abrange essa situação.

Em termos fiscais, só são aceites os Métodos das Quotas Constantes (regra) e o Método das Quotas Decrescentes ou Degressivas, se estes forem adquiridos em estado novo, que não sejam edifícios, mobiliário e equipamentos sociais e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas. Nos casos em que estes veículos estejam afetos à exploração de serviço público de transportes ou destinados a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, poderá utilizar este método, como refere o Decreto Regulamentar, art.º 4.º. Em casos excecionais e com autorização e reconhecimento prévio da Autoridade Tributária, as entidades poderão utilizar outros tipos de métodos depreciativos (depreciações e amortizações).

Assim, todos os gastos que não sejam aceites fiscalmente, e que foram contabilizados por parte da entidade, devem ser alvo de correções nos campos previstos no quadro 07 da declaração de rendimentos do modelo 22, relacionado com as depreciações e amortizações contabilizadas. A linha 719 - depreciações e amortizações reguladas pelo n.º 1 do art.º 34.º, das perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizações reguladas pelo n.º 4, art.º 35.º e das desvalorizações excecionais sob alçada do art.º 38º, ambos do CIRC. A linha 763 – depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores previstas no art.º 20.º do DR 25/2009 de 14/9, e a dedução da quota-parte das perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais pelo art.º 35.º do n.º 4. Para melhor perceber estas correções fiscais e os procedimentos a realizar por parte da entidade, resolve-se o seguinte exercício prático:

#### **5.2.4 - Caso Prático<sup>2</sup>**

A empresa Alfa, Lda, adquiriu uma viatura ligeira de passageiros, em janeiro de 2012, com o custo de aquisição de € 40.000. Por razões de gestão de frota, a entidade decide aplicar uma vida útil de 5 (cinco) anos por este tipo de viatura, ou seja, a entidade aplica uma taxa de depreciação anual de 20%, apesar de no DR 25/2009 de 14 de setembro aplicar uma taxa máxima de 25%. A entidade sabe que esta depreciação percentual é aceite, pois ela se enquadra entre a taxa máxima (25%) e a taxa mínima que é metade (12,5%).

---

<sup>2</sup> Caso prático adaptado pelo autor com base em Rodrigues, 2011.

A entidade também sabe que o valor de aquisição deste tipo de viatura, não é aceite pela totalidade, segundo o disposto no artigo 34.º do CIRC e a Portaria 467/2010, de 7 de julho. Esta legislação estipula limites máximos, para que a entidade possa integrar como custo de aquisição, para efeitos de depreciação como gasto fiscal, sendo os seguintes:

- Aquisição anterior a 31 de dezembro de 2009      € 29.927,87
- Aquisição em 2010      € 40.000
- Aquisição em 2011      € 30.000
- Aquisição em 2012 e anos seguintes      € 25.000

1- Depreciações a calcular

Contabilisticamente: € 40.000\*20% = € 8.000

Fiscalmente aceite (2012): € 25.000\*20% = € 5.000

Gasto não aceite fiscalmente: € 8.000 - € 5.000 = € 3.000

A entidade está a contabilizar como gasto as depreciações da viatura, pelo valor de aquisição, que não é aceite fiscalmente, pois ultrapassa os limites impostos pela legislação anteriormente referida. Esta contabilização do excedente deve ser motivo de correção fiscal, a acrescer no quadro 07 da declaração do modelo 22, mais propriamente no campo 719.

2- Contabilização pela entidade

<p>642 - Gastos depreciações AFT</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p style="text-align: center;">8.000</p>	<p>4384-Dep. Acum. Eq. Transporte</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p style="text-align: center;">8.000</p>
---	--

-- Pela contabilização das depreciações do ano 2013 --

### 3- Correções fiscais

A entidade contabilizou a depreciação como gasto, ultrapassando o limite máximo estipulado pela legislação (artigo 34.º do CIRC e a Portaria 467/2010, de 7 de julho), devendo proceder às devidas correções fiscais no quadro 07 da declaração do modelo 22, pois o excedente não é aceite como gasto fiscal. Assim a entidade deverá acrescer à linha 719, o valor de € 3.000 pelo gasto não aceite já contabilizado.

### 4- Tributação autónoma

Segundo o art.º 88.º do CIRC, às entidades estão sujeitas a tributação autónoma, sobre os encargos ocorridos, neste caso a viaturas ligeiras, motos e motocicletas, excluindo os veículos elétricos, pois tem limites diferentes. As despesas referentes à manutenção da viatura incorrem tributação autónoma, a uma taxa de 10% no caso do valor de aquisição da viatura não ultrapassar o limite máximo imposto pela Portaria 467/2010, de 7 de julho. Nos casos em que ultrapassa esse limite máximo, a tributação será de 20% sobre essas mesmas despesas da viatura, adicionada de mais 10 pontos percentuais, nos casos em que a entidade apresente prejuízos fiscais no ano em questão. Vejamos as seguintes despesas inerentes a esta viatura ligeira:

Depreciações da viatura	€ 8.000
Seguro	€ 350
Imposto de circulação (IUC)	€ 200
Despesas de combustível	€ 1.250
Despesas de oficinas	<u>+ € 750 =</u>
<b>Total de despesas:</b>	<b>€ 10.550</b>
TA (> € 25.000) 20%	<b>€ 2.110</b>
TA (> € 25.000 + Prej. Fiscal) 30%	<b>€ 3.165</b>

Segundo o artigo 88.º do CIRC, a entidade é taxada a 20% por parte das tributações autónomas<sup>3</sup> (TA), pois o preço de aquisição da viatura ultrapassou o limite estipulado

---

<sup>3</sup> No (próximo) ano de 2014 estas taxas de tributação autónoma serão alteradas, pois o novo CIRC apresenta as seguintes taxas: 10% para viaturas abaixo dos € 25.000 de valor de aquisição, 27,5% para viaturas entre € 25.000 e € 35.000 de valor de aquisição e 35% para viatura acima de € 35.000 de valor de aquisição. De referir que estas taxas, e segundo o art.º 88.º

(€ 25.000). No caso de a entidade apresentar prejuízos fiscais, o n.º 14 do presente artigo, acrescenta uma agravante de 10 pontos percentuais nos casos ocorridos no mesmo ano em questão. Supondo que esta entidade não apresenta esses prejuízos, terá de acrescentar na declaração de rendimentos, no quadro 10, no campo 365 o valor de € 2.110, refletindo o total das despesas incorridas da viatura ligeira, no quadro 11, campo 421 o valor total de € 10.550.

## **5.3 – Inventários**

### **5.3.1 – Definição e mensuração**

Os inventários, segundo a NCRF 18, são ativos que se destinam para a venda, mesmo que sejam produzidos pela própria entidade ou sejam matérias detidas para consumo no processo produtivo ou de uma prestação de serviço. Segundo a NCRF 17, parágrafo 14 e NCRF 18 parágrafo 20 poder-se-á incluir nos inventários os produtos agrícolas a partir da data da colheita, desde que esses estejam calculados ao justo valor, menos os custos estimados no momento da colheita. A não ser assim, tanto esta norma como a NCRF 19 (contratos de construção) e os instrumentos financeiros, não são considerados como inventários.

A mensuração dos inventários (parágrafos 9 a 33) deverá ser realizada pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Pode incluir-se como custo de compra, ou seja, o preço de compra, direitos de importação e outros impostos que não possam ser recuperáveis (impostos não dedutíveis) pela entidade. As despesas de transporte são aceites como somatório ao preço de custo dos inventários. Os custos de conversão também estão incluídos, mais propriamente os custos relacionados com as unidades de produção, como por exemplo: matérias-primas (MP), mão-de-obra (MOD) e outros gastos gerais de fabrico (GGF). Os encargos financeiros imputados aos inventários para a sua construção ou estarem em condições vendáveis, podem se incluir nos custos dos inventários, como refere o parágrafo 6 da NCRF 10. Como referido anteriormente os produtos agrícolas (NCRF 17) só poderão ser mensurados nas situações descritas pela NCRF 17, parágrafo 14 e NCRF 18 parágrafo 20, sendo que o valor de custo para os inventários será o valor mensurado ao justo valor, menos os custos estimados no momento da colheita.

---

do CIRC de 2014, não são aplicáveis se a utilização da viatura a nível pessoal, esteja em sede de IRS, havendo obrigatoriamente um acordo escrito celebrado.

Segundo o parágrafo 23 a 27 da NCRF 18, as fórmulas de custeio previstas dos inventários são: o FIFO (primeiro a entrar, primeiro a sair - “*first in, first out*”), custo médio ponderado e identificação específica. Segundo a norma, essa identificação ocorre nos seus custos individuais, ou seja, é mais apropriado para itens que sejam separados, para um projeto específico, independentemente de eles ser produzidos ou comprados. Como ainda refere a norma, este sistema não é o mais apropriado, quando estamos perante grandes quantidades de itens, que sejam inconsistentes, dificultando a identificação dos custos específicos. O outro método (FIFO), como o parágrafo 27 pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos mais cedo, sejam os primeiros a serem vendidos. Assim não haverá a possibilidade de haver inventários demasiado tempo em armazém, pois os inventários no fim do período serão os últimos a serem adquiridos ou produzidos. Por fim, a fórmula do método do custo ponderado, é a média de todos os custos existem em inventário, atribuindo assim um custo médio a todos os itens. A média pode ser calculada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, ou consoante as circunstâncias da empresa como o mesmo parágrafo, da presente norma o indica.

### **5.3.2 – Valor líquido/Imparidade/Divulgações nos anexos**

Segundo os parágrafos 28 a 33 da NCRF 18, o valor líquido realizável é o preço calculado, deduzido de todos os custos inerentes e previsíveis, à sua disposição para venda. De referir que inventários danificados, obsoletos ou abaixo do preço de venda, podem contribuir para a não contribuição do valor recuperável. O valor realizável líquido deve ser calculado item a item, porém poder-se-á agrupar em grupos se forem semelhantes ou relacionados. Este deve ser baseado com preços fiáveis disponíveis, no momento em que sejam feitas, quanto à quantia que se espera realizar com o item. A norma ainda indica, que deve-se ajustar o preço do valor realizável, quantas vezes for necessária, consoante as circunstâncias do item bem como as económicas.

As imparidades de inventário devem ser reconhecidas, correspondendo à diferença entre o custo do próprio inventário e o seu valor realizável líquido, devendo reconhecer no próprio período, a que a imparidade ocorreu. Estes ajustamentos devem ser revistos periodicamente, verificando se se mantêm ou não, procedendo a reforços de imparidade ou reversões das mesmas.

A nível de divulgações no Anexo, os parágrafos 36 a 38 da NCRF 18, referem que devem ser divulgadas as políticas contabilísticas de mensuração dos inventários, devendo expor qual a

fórmula de custeio usada no processo de inventário. Deve ainda divulgar as quantias referente aos totais escriturados de inventários classificados, pelo justo valor, reconhecida como um gasto do período ou qualquer ajustamento reconhecido como reforço ou reversão de imparidades, justificando os acontecimentos.

### **5.3.3 – Enquadramento Fiscal**

Em termos fiscais, os ajustamentos em inventário são regulados pelo n.º 1 e 2, do art.º 28.º do CIRC; refere que o reconhecimento no período de tributação é aceite, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição/produção e o respetivo valor realizável líquido, quando este for inferior àquele à data do Balanço. Por valor realizável líquido o n.º 4 do art.º 26.º determina o preço de venda estimado no decurso normal de atividade, que tenham sido praticados pela entidade ou correntes no mercado, desde que seja adequado e de controlo claro. Nos casos em que a entidade por alguma razão não consiga apurar o preço de venda de itens semelhantes, esta poderá ficar limitada no reconhecimento.

Nos casos em que os ajustamentos em inventários não concorrem para o apuramento do lucro tributável, deve-se proceder às correções fiscais no quadro 07 da declaração de rendimentos do modelo 22 e reconhecer os impostos diferidos. Na linha 718 (Ajustamentos em inventários para além dos limites legais do art.º 28.º e a perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais do art.º 35.º), deve acrescer pelos ajustamentos contabilísticos superiores aos limites fiscalmente aceites. A linha 762 (reversões de ajustamentos em inventários tributáveis pelo n.º 3 do art.º 28.º e de perdas por imparidade tributadas pelo n.º 3 do art.º 35.º), pela dedução de uma reversão de ajustamentos em inventários anteriormente tributadas.

### **5.3.4 - Caso Prático<sup>4</sup>**

A empresa Alfa, Lda tem 2013 em armazém mercadorias X no valor de € 5.000 resultante de uma devolução de uma cliente em 2010. A entidade tentou várias vezes vender esta mercadoria, mas sem sucesso, o que contabilizou como uma perda por imparidade/ajustamento, no qual não sabe o preço corrente de mercado, não obtendo assim o valor realizável líquido.

---

<sup>4</sup> Caso prático adaptado pelo autor com base em Rodrigues, 2011.

## 1- Contabilisticamente

652 - Perdas p/ Imp. Inventários	349 - Perdas por Imparidades
<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
5.000	5.000

- - Pelo reconhecimento da perda por imparidade - -

2741 - Ativos por Imp. Dif.	8122 - Impostos s/ Rendimento-Imp Dif
<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
1.250	1.250

- - Pelo reconhecimento dos impostos diferidos - -

## 2- Fiscalmente

Visto que contabilisticamente não é aceite o reconhecimento pelo CIRC, haverá a necessidade de reconhecimento dos impostos diferidos dos ativos, bem como a correção fiscal no quadro 07 da declaração de rendimentos do modelo 22. Na linha 718 deve-se acrescentar o valor de € 5.000, pelo ajustamento de perda por imparidade, deduzindo a linha 766 (impostos diferidos pelo n.º 1 do art.º 45.º) no valor de € 1.250 (25% IRC).

## 5.4 – Justo Valor

### 5.4.1 - Aplicação

As entidades que apliquem as 28 NCRF e as chamadas PE que adotam as NCRF-PE, com exceção nas matérias de propriedades de investimento, podem fazer uso do justo valor no âmbito da mensuração dos seus ativos. Estas entidades têm a possibilidade de optar por alguns ativos, a mensuração pelo justo valor, em contrapartida do cálculo pelo modelo do custo (custo histórico), desde que este possa ser mensurado com fiabilidade. O uso do justo valor é aceite se a lei exige a sua aplicação ou se a natureza do próprio ativo assim o exige. No caso dos ativos financeiros (NCRF 27 – instrumentos financeiros), como exemplo ativos cotados em mercados organizados (e.g. bolsas de valores), a aplicação do justo valor é aceite e obrigatória.

Como refere o parágrafo 11 da NCRF 27, a obrigatoriedade de mensurar os seus ativos pelo modelo do justo valor, quando reconhecido na demonstração dos resultados, existe quando o

capital próprio de uma entidade está cotado publicamente em mercados. A mesma obrigatoriedade atinge os instrumentos financeiros de dívida perpétua, obrigações convertíveis, ativos e passivos financeiros classificados como detidos para negociação, sejam eles adquiridos para venda ou recompra num prazo próximo ou parte de uma carteira de instrumentos financeiros e que proporcionam lucros reais. O justo valor nos instrumentos financeiros é obrigatória como método de mensuração para as NCRF-PE e para as entidades do setor não lucrativo, que usam este tipo de instrumento. As microentidades não têm aceitação para mensurar os ativos, através do modelo do justo valor, devendo utilizar o modelo do custo (custo histórico).

A salientar ainda o parágrafo 12 da NCRF 27, que refere que os instrumentos de capital próprio, que publicamente não sejam negociados, e que de forma fiável não se possa obter o valor justo, e os contratos relacionados com estes instrumentos, executados e mensurados ao custo menos as perdas por imparidade, não devem ser revalorizados pelo modelo de justo valor. Nas situações em que se fixe uma taxa de câmbio de uma conta a receber ou nas situações em que a entidade recebe e paga contas em moeda estrangeira, desde que satisfaça o parágrafo 13 da mesma norma contabilística, também não podem utilizar o modelo de justo valor, como refere o parágrafo 12 alínea c).

Os ativos biológicos podem ser mensurados pelo modelo do justo valor, sendo que como a norma indica (NCRF 17), possam ser fiavelmente mensurados, desde que esses próprios ativos biológicos possam ser controlados e que exista a probabilidade de arrecadar benefícios económicos associados para a entidade. Nos casos em que haja dificuldade ou incapacidade de mensurar fiavelmente, o modelo do justo valor é excluído, passando-se assim para o modelo de custo, retirando as depreciações acumuladas e qualquer perda por imparidade.

O cálculo do justo valor é realizado, através do conhecimento de mercado ativo desses ativos, podendo ser fiavelmente apurado (cotação de bolsa). Existem normas contabilísticas que estimulam o uso do modelo de justo valor, visto existir uma maior transparência do valor escriturado do ativo perante o mercado. Como referido em tópicos anteriores, o justo valor é determinado por avaliadores independentes profissionalmente aptos, que atestam e fazem prova do valor do ativo perante o mercado. Sabendo que o mercado está em constante flutuação, deve-se proceder às avaliações do ativo, quantas vezes for necessário, para que à data de relato no final de exercício, possa estar escriturado o valor real do ativo. As depreciações e perdas por imparidade, não entram no modelo de justo valor, pois o justo valor de mercado sobre o ativo, sobrepõem-se a estes gastos e perdas.

### 5.4.2 – Enquadramento fiscal

Segundo o n.º 9 do art.º 18.º do CIRC, os ganhos e perdas por variações de justo valor, que não concorrem para a formação do lucro tributável, não são aceites fiscalmente, exceto os instrumentos financeiros, reconhecidos como capital próprio, possua um preço formado num mercado regulado, desde que o sujeito passivo detenha uma participação inferior a 5 % do capital social.

Segundo alínea j), n.º1, do art.º 23 CIRC, os ativos biológicos consumíveis resultantes da aplicação do justo valor, são aceites como gastos, desde que não sejam explorações plurianuais (ver art.º 20.º, n.º 1).

Além disso e de acordo com a NCRF 25 (impostos sobre rendimento), o reconhecimento e a divulgação dos impostos diferidos, devem ter especial atenção, afim de se verificar a necessidade ou não, do reconhecimento dos impostos. Em relação a reconhecimentos dos ajustamentos por aumento ou diminuições no justo valor, quando não aceites fiscalmente, ou seja, não concorrem para o cálculo do lucro tributável, deve-se proceder às correções fiscais, acrescentando ou deduzindo no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22. A linha 713 (ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor, art.º 18.º, n.º 9), deve-se acrescer quando, a entidade reconheceu um gasto por diminuição de ajustamento no justo valor; na linha 759 (ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor, art.º 18.º, n.º 9), deduz-se, quando a empresa reconheceu como um ganho por aumento de ajustamento do justo valor. Nas situações em que existam perdas de justo valor de instrumentos financeiros cotados, fiscalmente só é aceite em 50%, pelo que se deve acrescer à linha 737, os restantes 50% pelas perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (art.º 45.º, n.º 3).

### 5.4.3 - Caso Prático<sup>5</sup>

A empresa Alfa, Lda, adquiriu em março de 2013, 10.000 ações em mercado regulamentado, a uma sociedade Mega, S.A., com um valor unitário de € 3,00 por ação, ficando assim detentora de 6 % do respetivo capital social da sociedade. Sabendo que em 31/12, o justo valor era de € 2,50 por cada ação, reconhecendo a perda pela redução do justo valor de € 0,5 por ação, a entidade procedeu às seguintes diligências:

---

<sup>5</sup>Caso prático adaptado pelo autor com base em Rodrigues, 2011.

Valor de aquisição das ações	$10.000 * € 3,00 = € 30.000$
Valor em 31/12 das ações	$10.000 * € 2,50 = € 25.000$
Valor da perda por justo valor	$€ 30.000 - € 25.000 = \mathbf{€ 5.000}$
Valor imposto diferido	$€ 5.000 * 25 \% = € 1.250$

Sabendo que a entidade detém 6 %, do respetivo capital sociedade, ultrapassando assim os 5%, estipulado pela alínea a), do n.º 9, do art.º 18 CIRC, não são aceites fiscalmente, os ajustamentos quer positivos ou negativos, derivados da aplicação do justo valor, quanto as partes dos instrumentos de capital próprio.

#### 1 – Contabilisticamente

661 - Perdas por diminuição Inst. Fin.	4141 - Out. Invest. Part. Capital
<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
5.000	5.000

**-- Pela contabilização das perdas resultante da diminuição do justo valor --**

2742 - Passivos impostos diferidos	8122 - Impostos S/ rendimento-Imp. Dif
<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
1.250	1.250

**-- Pela diferimento do valor do imposto (diminuição) --**

#### 2 – Fiscalmente

Como referido, estes gastos não são aceites fiscalmente, logo, deve-se proceder a correções fiscais, no quadro 07, da declaração de rendimentos modelo 22, da seguinte forma:

- A acrescentar à linha 713 – ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor, art.º 18.º, n.º 9 – € 5.000.
- A deduzir à linha 766 – impostos diferidos (alínea a), n.º 1, art.º 45.º).

De referir que o desreconhecimento de ativos/passivos por impostos diferidos associados, só é realizado, quando existem alienações, extinção, cancelamento de contrato ou expirado.

## **5.5 – Imparidade de Ativos**

### **5.5.1 – Conceito e divulgações**

Os ativos estão sujeitos a imparidades, devido a flutuações de mercado, dificuldades financeiras, bem como incumprimento de certos atos. Segundo o SNC, existem imparidades tanto nos AT e AI, como em ativos financeiros, segundo a sua natureza. A NCRF 12 trata de AT, AI e propriedades de investimento, desde que sejam mensurados pelo seu custo, não esquecendo os ativos detidos para venda, estando sujeitos a imparidades. A NCRF explica que o ativo está sujeito a que o valor escriturado do ativo seja superior ao que é recuperável, ou seja, o ativo não consegue obter a mesma quantia através do mercado, com o valor mensurado na contabilidade, a isto chamamos de imparidade. Quando se diz a quantia de mercado, refere-se ao justo valor dado no mercado por aquele ativo, bem como o seu valor líquido de venda ou valor de uso.

A identificação dessas imparidades é realizada através de testes aos ativos, que apesar de não serem obrigatórios, são de extrema importância para que aquando do relato seja figurado o valor real recuperável desses ativos, como indica a norma contabilística. Como exemplo, estes ativos poderão ser alvo de obsolescência ou de danos físicos, desempenho económico inferior ao mercado ou que tenha informações que preveem tal circunstância. A nível de divulgações no anexo, estas imparidades de ativos devem ser divulgadas, como referem os parágrafos 65 a 69, da NCRF 12, registando-se as quantias perdidas de cada ativo estipulado pela norma contabilística.

Os ativos financeiros também estão abrangidos, pelas perdas por imparidade, segundo a NCRF 27, que define um ativo como dinheiro, um instrumento de capital próprio de uma outra entidade, um direito contratual (dinheiro ou troca de ativos de forma favorável à entidade) ou um contrato sujeito a liquidação em instrumentos de capital próprio. Em suma, é um compromisso financeiro que a empresa espera ter, para a troca de uma quantia específica de recursos, com um preço estipulado, numa data combinada.

A entidade deve reconhecer a imparidade quando, não consegue receber a totalidade dos valores ou ativo estipulado, devendo reconhecer a perda nas demonstrações dos resultados. O parágrafo 24 da presente norma contabilística descreve situações, que resultam de imparidades, como por exemplo: a dificuldade financeira do devedor, a quebra de um compromisso, pelo incumprimento das suas obrigações financeiras, por razões de rescisão de contrato, falências e por falta de correspondência de um mercado ativo para o bem.

As divulgações no anexo, segundo o parágrafo 44 a 59, devem ser de compreensão simples, para quem observa as DF, ou seja a entidade deve divulgar as informações mais relevantes, como políticas contabilísticas para melhor percepção das mesmas. Deve haver uma divulgação dos ativos e passivos financeiros, de forma discriminada, e divulgados ao seu justo valor, referenciando sempre, as técnicas utilizadas e pressupostos aplicados na determinação do justo valor.

### **5.5.2 – Enquadramento Fiscal**

Segundo o art.º 35 CIRC, as perdas por imparidades fiscalmente aceites, para efeitos de tributação, são os créditos resultantes da atividade normal da entidade, e que possam ser consideradas como cobrança duvidosa no final do ano. Ainda são aceites nas entidades seguradoras, os recibos por cobrar já reconhecidos. Os AT, AI, Propriedades de Investimento e Ativos Biológicos que não sejam para consumo próprio da entidade, de forma excecional tenham desvalorizações, são aceites para efeitos fiscais, como indica o artigo anteriormente referido. Este artigo ainda refere que as perdas por imparidades sujeitas a depreciações ou amortizações, que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais, são consideradas como gastos, durante o período da vida útil do ativo, sem prejuízo do art.º 38.º CIRC.

De referir que nos casos dos ativos financeiros, mais propriamente nas perdas por imparidades em créditos, sobre alçada do art.º 36.º CIRC, apresentam-se condições e limites para o reconhecimento dos créditos em mora, como gasto. Segundo o n.º 2, do presente artigo, as entidades poderão reconhecer como imparidade dos créditos em mora há mais de 6 (seis) meses, seguindo de escalão como o artigo apresenta:

- 25% Para créditos em mora há mais de 6 meses até 12 meses;
- 50% Para créditos em mora há mais de 12 meses até 18 meses;
- 75% Para créditos em mora há mais de 18 meses até 24 meses;
- 100% Para créditos em mora há mais de 24 meses.

Portanto, nas situações em que a entidade contabilizou uma perda por imparidade não aceite fiscalmente, deve-se proceder a uma correção fiscal na declaração de rendimentos do modelo 22, no quando 07, nas correspondentes linhas: 718, 719, 721 e 763. A linha 718 corresponde a

ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais do art.º 35.º.

A linha 719 corresponde a depreciações e amortizações reguladas pelo n.º 1 do art.º 34.º, as perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizações reguladas pelo n.º 4, art.º 35.º e das desvalorizações excecionais sobre alçada do art.º 38.º, ambos do CIRC.

A linha 721 corresponde a provisões não dedutíveis ou aquelas que ultrapassam os limites legais impostos pelo art.º 19, n.º 3 do art.º 39 e perdas por imparidade não aceites fiscalmente de ativos financeiros.

Finalmente, a linha 763, corresponde a depreciações e amortizações tributadas em período de tributação antecedentes, reguladas pelo art.º 20.º do DR 25/2009, e a dedução da quota-parte das perdas por imparidade de ativos sujeitos a depreciação ou amortização não aceites fiscalmente (desvalorizações excecionais do n.º 4 do art.º 35.º).

De seguida apresenta-se um exercício prático, para melhor percepção de possibilidade de correções fiscais.

### **5.5.3 - Caso Prático<sup>6</sup>**

A empresa Alfa, Lda tem uma dívida em mora de um cliente X, há mais de 8 (oito) meses, tendo feito todos os esforços para tentar receber uma quantia de € 25.500, referente a uma venda de mercadoria. A empresa tem insistido com o cliente X, para regularizar a situação o mais rápido possível, mas sem sucesso devido a problemas financeiros por parte do devedor. Além desse valor, a entidade já lhe concedeu um desconto de letra no valor de € 1.000, esperando que melhore a situação ao cliente. No final do exercício, o saldo do cliente X estaria em € 26.500.

A entidade por lapso, procedeu contabilisticamente a perda por imparidade pela totalidade, ao que fiscalmente não é aceite por essa totalidade, mas sim 25 % do valor efetivo do crédito, visto estar em mora há 8 (oito) meses, segundo n.º 2 do art.º 36.º CIRC.

---

<sup>6</sup> Caso prático adaptado pelo autor com base em Rodrigues, 2011.

1- Contabilização pela entidade

21X - Clientes X
<u>Cobrança duvidosa</u>
26.500

211 - Clientes X
<u>Conta corrente</u>
26.500

- - Pela reclassificação do cliente para cobrança duvidosa - -

6511 - Perdas
<u>Imparidade-cliente X</u>
26.500

219 - Perdas
<u>Imparidade acum.</u>
26.500

- - Pelo reconhecimento da perda por imparidade (totalidade) - -

Sabendo que o reconhecimento pela totalidade da imparidade não é aceite pela totalidade, deverá proceder-se às correções devidas e ao diferimento do imposto do ativo, isto se na empresa não for aplicável o regime das Microentidades, o que não é o caso. O regime de NCM, não prevê o reconhecimento de impostos diferidos, ao qual se procede unicamente à correção no quadro 07, da declaração do modelo 22. Sendo assim, para efeitos de IRC, a perda por imparidade aceite e segundo a legislação em vigor, é calculada da seguinte forma:

Imparidade de acordo com a mora	€ 25.500 * 25% = € 6.375	<b><u>Aceite Fiscalmente</u></b>
Correção fiscal (acrescer)	€ 26.500 - € 6.375 = € 20.125	<b><u>Não Aceite Fiscalmente</u></b>
Imposto diferido (IRC 25%)	€ 20.125 * 25% = € 5.031,25	<b><u>A deduzir</u></b>

2741 - Ativos
<u>Impostos Diferidos</u>
5.031,25

8122 - Imposto s/ rendimento - Imp Dif
<u>5.031,25</u>

- - Pelo reconhecimento do imposto diferido do ativo - -

Portanto, a entidade deve acrescer ao quadro 07, da declaração do modelo 22, na alinha 718, o valor de € 20.125, pela imparidade em créditos não fiscalmente aceites para além dos limites legais do art.º 35.º e deduzir na alinha 766, referente a impostos diferidos no valor de € 5.031,25, segundo alinea a), do n.º 1, do art.º 45.º CIRC.

## **5.6 – Método da Equivalência Patrimonial**

### **5.6.1 – Definições e aplicabilidade**

O método da equivalência patrimonial define-se como um método de contabilização, no qual o investimento/interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e depois ajustado em função das variações existentes, após a sua aquisição, na quota-parte do investidor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada (parágrafos 4, 10, 58 da NCRF 13 e 4 e 6 NCRF 15). Estes resultados do investidor devem incluir a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada.

A presente norma (NCRF 13), ainda refere a existência de definições que classificam as entidades, consoante o seu poder e influência sobre a outra entidade investida, passando pelos 4 (quatro) seguintes grupos: as subsidiárias (empresas do grupo), entidades conjuntamente controladas, as associadas e as outras empresas.

As empresas subsidiárias, chamadas de empresas do grupo, são controladas por uma outra entidade designada como “empresa mãe”, podendo incluir entidades não constituídas como sociedade, como por exemplo, a existência de parcerias (NCRF 15). Esta relação de controlo, para ser considerada como subsidiária, deve existir um controlo exclusivo, ou seja, haver um controlo superior a 50%, de forma a poder gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade. As empresas conjuntamente controladas devem ser alvo de acordo contratual, pois existe uma partilha de controlo de ambas as entidades, havendo um consentimento de mútuo acordo sobre decisões financeiras e operacionais relacionadas com a atividade, como referem os parágrafos 15 a 18, da presente norma contabilística. As entidades associadas são aquelas entidades em que o investidor tem influência significativa, não sendo considerada subsidiária nem empresas conjuntamente controladas. Como indicam os parágrafos 19 a 22, a influência significativa presume ser a detenção, direta ou indiretamente de 20% ou mais do poder de voto da investida, não ultrapassando os 50%, pois nesse caso, como se referiu, é considerada subsidiária. Por fim, as outras entidades são aqueles que não chegam a ter 20% de poder de voto sobre a investida, ou seja elas não têm influência significativa.

Segundo o SNC, a empresa mãe adota métodos de consolidação diferentes, consoante o tipo de grupo referido anteriormente. Esta poderá utilizar o método da consolidação integral, caso exista subsidiárias ou associadas, devendo esta utilizar o método da equivalência patrimonial (parágrafos 57 a 63). Caso existam restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora, devem utilizar o método do custo, justificando as causas (parágrafos 42 e 43 NCF 13 e NCRF 15). O

segundo método, o da consolidação proporcional, deve ser adotado pela empresa mãe caso estejamos em situação de entidades conjuntamente controladas. O método da consolidação proporcional, segundo o parágrafo §54 a §56 da NCRF 13, refere que quando é aplicada, o Balanço do investidor apresenta uma parte conjuntamente controlada dos ativos, bem como dos passivos sendo conjuntamente responsável. Por último, o MEP é o método no qual aplica-se nas partes de capital em empresas associadas, no qual se substitui o valor da participação financeira pela quota-parte do grupo pelo justo valor dos capitais próprios da detida.

O MEP aplica-se às entidades que utilizem as 28 NCRF, bem como as entidades que apliquem as NCRF-PE e as do sector não lucrativo, utilizando as regras de superação de lacunas previstas na norma. As microentidades, só poderão mensurar os seus ativos pelo modelo do custo, independentemente da participação detida.

Os ajustamentos das participações financeiras devem ser calculados através da obtenção de informações sobre as DF, políticas contabilísticas, entre outras informações relevantes, para que possam ser mensuradas pelo MEP. Só desta forma, é que as entidades poderão aprovar o Relatório de Gestão, segundo o n.º 5, art.º 65º CSC, até ao último dia do mês de maio seguinte a contar da data de encerramento de cada período.

### **5.6.2 – Procedimentos de adoção do MEP e divulgações no anexo**

Na sequência da adoção obrigatória por parte do MEP, as entidades devem seguir procedimentos e elementos relevantes, segundo os parágrafos 57 a 63, da NCRF 13. Como referido na norma, o reconhecimento é realizado inicialmente pelo seu custo, devendo a quantia escriturada ser aumentada ou diminuída, para reconhecer a parte do investidor, nos resultados da investida. Estes resultados (investidor), devem ser reconhecidos nos resultados do investidor. Os ajustamentos na quantia escriturada, podem ser necessários para alteração no interesse proporcional do investidor na investida, resultantes da alteração do capital próprio, que não tenham sido reconhecidas já nos resultados da investida.

A norma ainda refere a inclusão de alterações resultantes de revalorização de AT e de diferenças de transposição de moeda estrangeira. Para o investidor, a utilização das DF mais recentes e disponíveis são as mais relevantes e mais usadas. Nas situações em que a data de relato do investidor, não coincide com a data de relato da investida, devem-se realizar ajustamentos para os efeitos de transações ou acontecimentos significativos, que ocorram

entre essas datas. A norma refere que a diferença temporal entre os dois relatos, não devem exceder os três meses.

Além disso, devem-se obter as DF preparadas de forma rigorosa, utilizando as políticas da empresa de forma idêntica para a investida e para o investidor. No caso de essas informações não serem idênticas, deve-se proceder a ajustamentos, para que essas informações sobre os acontecimentos e políticas contabilísticas sejam idênticas para ambas as partes.

Segundo o parágrafo 14 e 15, da NCRF 15, outro dos procedimentos a realizar na adoção do MEP, é a eliminação dos saldos intragrupo de forma total, sobre rendimentos e ganhos, gastos e perdas e dividendos. Outras transações provenientes de intragrupo como inventários e AC, também devem similarmente serem eliminados. Devem-se reconhecer as imparidades obrigatórias, nas DF, devendo ter atenção às diferenças temporárias resultantes da eliminação dos resultados provindas de transações intragrupo.

Relacionado com as divulgações nos anexos e segundo a NCRF 13, nos parágrafos 64 a 70, o investidor deve divulgar a quantia gerada, juntamente com os passivos contingentes relevantes. Deve ainda, divulgar a quantia agregada a compromissos, tendo atenção aos seus interesses em empreendimentos conjuntos. Estes também devem ser divulgados e inventariados quais os interesses existentes e quais as percentagens de controlo existentes. O investidor deve explicitar o método usado para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas, bem como justificar outras informações de carácter relevante mencionadas na NCRF, na parte das divulgações (parágrafos 64 a 70).

### **5.6.3 – Enquadramento fiscal**

Em termos fiscais, da utilização do Método da Equivalência Patrimonial, segundo o n.º 8 do art.º 18.º do CIRC, não são aceites quaisquer rendimentos e gastos, bem como quaisquer variações patrimoniais nos normativos contabilísticos. Estes não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os lucros distribuídos serem imputados a quem os recebe. Assim as correções a realizar referentes aos rendimentos e gastos mensurados na contabilidade, devem ser efetuados no quadro 07 da declaração de rendimentos do modelo 22, nas linhas 712 e 758, consoante os casos. A linha 712 (anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial do n.º 8, art.º 18.º) tem a ver com acréscimos referentes, por exemplo, a distribuição de lucros, pois são rendimentos para efeitos fiscais. A linha 758 (anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial do n.º 8, art.º 18.º) refere-se a deduções para que se retire do resultado tributável um rendimento contabilizado.

### 5.6.4 - Caso Prático<sup>7</sup>

- A empresa Alfa, em 31 de dezembro de 2013 detinha 60% do capital social da sociedade Beta que tem um capital social de € 100.000. Em 2013, esta entidade (participada), registou um resultado positivo de € 30.000, não tendo qualquer transação com a detentora de capital.

#### 1- Contabilisticamente

4121-Participações Capital - MEP	7851 - Aplicação MEP
18.000	18.000

- - Pelo reconhecimento dos resultados da aplicação do MEP - -

#### 2- Fiscalmente

A nível fiscal e como referido na explicação anterior, segundo o n.º 8, art.º 18.º, estes rendimentos não são reconhecidos fiscalmente, pelo MEP. Logo, deve-se deduzir na alínea 758, pela anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial, no valor de € 18.000.

Em jeito de conclusão, apesar do exercício não abranger exemplos de ajustamentos, no caso de existência de algum caso, a entidade contabilisticamente deveria reconhecer esses ajustamentos, para a conta 4121 (participações de capital - MEP), pela percentagem que detém da sociedade Beta.

## 5.7 – Provisões e Contingentes

### 5.7.1 – Definições e mensuração

A NCRF 21 estabelece o tratamento contabilístico das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, de forma a determinar as regras de reconhecimento e mensuração, assim como os requisitos de divulgação nas DF, de forma a serem compreendidas. O parágrafo 8 da presente norma (NCRF 21) define provisão, como um passivo de tempestividade ou quantia incerta, ou seja, a entidade não sabe o momento exato ou a quantia certa que poderá pagar de

---

<sup>7</sup> caso prático adaptado pelo autor com base em Ferreira, Rodrigues et al., 2014

uma obrigação. Como refere o mesmo normativo, é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, para que a entidade se veja na obrigação de liquidar esse encargo.

Segundo os parágrafos 13 a 34 da norma contabilística em questão, esta provisão só deve ser reconhecida se realmente existir essa obrigação já mensurada (acontecimento passado), se realmente a entidade prevê consagrar recursos, de forma a liquidar a obrigação e esta possa ser estimada de forma fiável em termos quantitativos. A entidade só poderá reconhecer como uma provisão do exercício, se conjuntamente tiver estes 3 (três) requisitos associados à obrigação. Falhando um desses requisitos, a entidade não poderá efetuar o reconhecimento como provisão, mas sim fazer a divulgação como um passivo ou ativo contingente, consoante a sua natureza (parágrafo 8).

Os parágrafos 26 a 29 da mesma norma referem que os passivos contingentes não podem ser reconhecidos, sendo obrigatória a sua divulgação nas DF. Os passivos contingentes são continuamente avaliados, pois podem-se tornar prováveis os requisitos impostos (ex fluxo provável e estimação fiável) para serem considerados provisões (parágrafo 29). Seja de forma total ou parcial, a entidade poderá reconhecer uma provisão desde que reúna as condições exigidas anteriormente referidas.

Os parágrafos 30 a 34, da mesma norma referem como devem os passivos e ativos contingentes, devem ser normalizados. Estes não devem ser reconhecidos, mas sim divulgados nas DF, sendo que surgem de acontecimentos não planeados, na esperança de arrecadar influxos de benefícios económicos. Quando esses ativos possam ser prováveis tais factos, então a entidade poderá efetuar o reconhecimento de forma apropriada (provisão nos passivos).

De salientar que a divulgação dos passivos contingentes como dos ativos contingentes, só deve ser feita se for provável a ocorrência de um influxo ou exfluxo possível.

A mensuração das provisões é tratada nos parágrafos 35 a 52 da NCRF 21, referindo que a melhor estimativa para uma provisão, é o dispêndio exigido à quantidade para liquidar uma obrigação presente à data do Balanço. Estas estimativas podem ser quantificadas por peritos independentes, julgamentos complementados por experiências já vividas e semelhantes, como refere a norma. Quanto a riscos e incertezas que estão presentes nas estimativas de provisões, deve-se fazer apreciação do valor a estimar, acautelando a entidade de não sobreavaliar gastos ou subavaliar ativos. Como refere o parágrafo 48 a 50 da presente norma, os acontecimentos

futuros devem ser refletidos, quando houver evidências objetivas de que estes ocorrerão, tendo atenção a possíveis flutuações, como o mercado ou a própria legislação.

### **5.7.2 – Divulgações**

Segundo os parágrafos 81 a 86 da NCRF 21, a entidade deve divulgar, para cada classe, a quantia escriturada no início e no final do período, as provisões adicionais, alteradas ou revertidas no período em questão. Não sendo previsível qualquer fluxo na liquidação das obrigações, a entidade deve divulgar para cada classe à data do fim do exercício, o efeito financeiro mensurado, invocando as possíveis incertezas, mesmo que estas sejam de forma parcial.

Para os ativos contingentes, deve na mesma ser divulgada uma descrição, quando se prevê um fluxo de benefícios económicos, invocando uma estimativa financeira. Estas informações devem ser verdadeiras, não podendo dar indicações de falsos rendimentos prováveis. Na falta de divulgação de algum elemento, exigido pela NCRF 21 (divulgações parágrafo §81 a §86), a entidade deve fazer referência, justificando assim o facto.

Para melhor compreensão da NCRF 21, ilustra-se um esquema referente às provisões e passivos contingentes, resumindo os requisitos mínimos impostos pela própria norma contabilística.

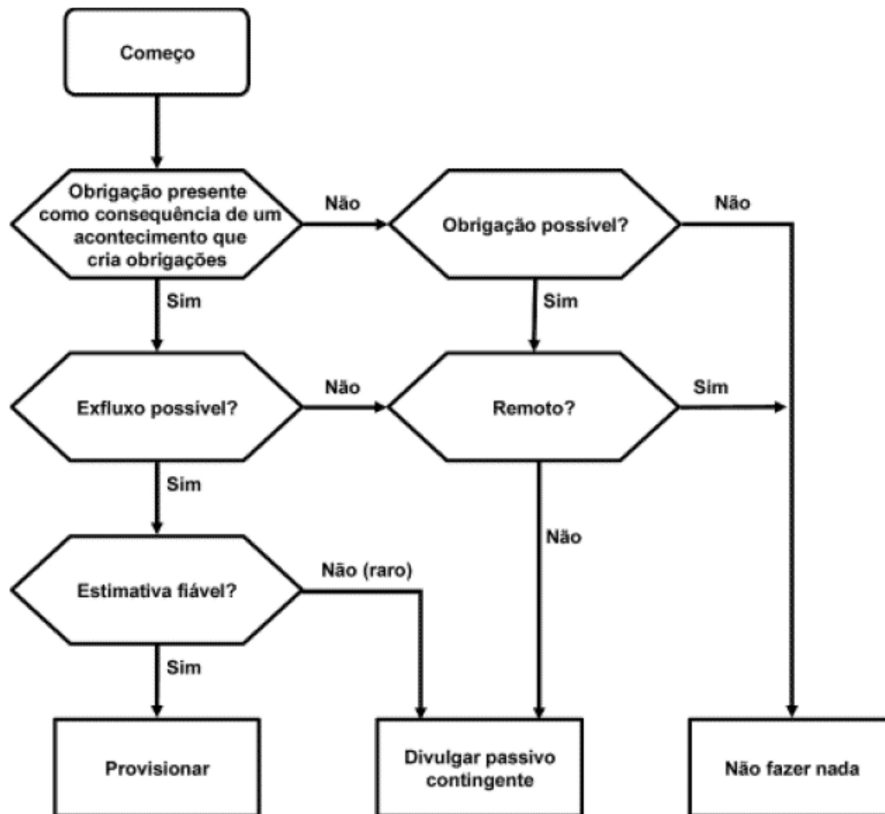


Figura 4. Árvore de decisão das provisões

Fonte. Anexo A, da NCRF 21 de Rodrigues (2011)

Tendo atenção o parágrafo 15 da presente norma, a grande parte das obrigações presente teve um relacionamento com acontecimentos passados. Em certas situações só poderá a entidade registar o acontecimento no presente, evidenciando todos os acontecimentos possíveis e outras informações de carácter complementar, à data do Balanço.

### 5.7.3 – Enquadramento fiscal

Em termos fiscais, as provisões são dedutíveis de acordo com o disposto do art.º 39.º e art.º 40.º do CIRC. O n.º 1 do art.º 39.º refere as obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, são aceites fiscalmente, bem como os gastos associados do período. O disposto referido menciona que são aceites para dedução fiscal, os encargos com garantias a clientes, por força de vendas ou prestação de serviços, por parte da entidade, bem como as de carácter obrigatório referente a encargos ambientais afetos à exploração da entidade ou por alguma entidade apta, que o obriga a proceder a provisões técnicas (ISP – Instituto de Seguros de Portugal). A legislação ainda refere a existência de limitações ao reconhecimento e

utilização, segundo o n.º 5 do presente artigo, que refere um limite máximo de provisão para garantias de clientes. Este deve ter por base uma percentagem que não pode ultrapassar, a proporção entre a soma dos encargos e a soma das vendas mais prestação de serviços relacionada com a garantia de clientes, nos últimos três períodos de tributação.

O n.º 6 do presente artigo (39.º) refere ainda que o valor anual acumulado das provisões técnicas, descritas na alínea c), do n.º 1 do mesmo artigo, não deve ultrapassar o mínimo exigido pela entidade que obriga tal provisão e que supervisiona a mesma.

O art.º 40.º do CIRC refere que as provisões são aceites fiscalmente, se relacionadas com a reparação de danos de carácter ambiental. Este artigo entra em conjugação com a alínea d), do n.º 1 do art.º 39.º que explica como estimar encargos com provisões ambientais, afetos à exploração da entidade que devem estar em concordância com o número de anos. Outras informações sobre as provisões de carácter ambiental estão presentes no art.º 40.º do CIRC.

Nos casos em que a entidade registou uma provisão, não sendo aceite para o apuramento do lucro tributável, mesmo que se trate de uma diferença fiscal temporal, devem ser reconhecidos impostos diferidos, bem como proceder à sua regularização no quadro 07 da declaração de rendimentos do modelo 22. A entidade deve registar as correções fiscais, acrescentando à linha 721, pelas provisões não dedutíveis ou para além dos limites impostos legais, segundo o n.º 3, do art.º 19.º e do art.º 39.º, bem como pelas perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros. Nas situações de reversões de provisões já tributadas, deve deduzir essa quantia na linha 764 do mesmo modelo, segundo o n.º 3 do art.º 19.º e do n.º 4 do art.º 39.º, pelas reversões de provisões tributadas.

#### **5.7.4 - Caso Prático<sup>8</sup>**

A empresa Alfa, recebeu uma queixa em 2013, por parte de um cliente X, por malfeitorias prestadas em serviços e que causaram descontentamento por parte desse cliente. Em causa está uma indemnização de € 30.000, havendo grande probabilidade da entidade pagar esse montante, como refere o seu advogado, não havendo data prevista para a liquidação do montante, estando assim em curso. A entidade ainda tem outras queixas judiciais por parte do mesmo cliente, mas que o seu valor ainda não é fiavelmente encontrado, nem de exfluxo monetário certo.

---

<sup>8</sup> caso prático adaptado pelo autor com base em Rodrigues, 2011

## 1- Contabilisticamente

Na existência de um acontecimento passado, havendo uma grande possibilidade de ex fluxo monetário (confirmado por um técnico) e de forma fiável, a entidade pode reconhecer a quantia como provisão. Sendo assim:

673 - Provisões Judiciais em curso	293 - Provisões Judiciais em curso
30.000,00	30.000,00

### -- Pela contabilização da provisão --

Quando a entidade proceder ao pagamento da quantia (ex fluxo), esta deve debitar a conta 293 (provisões judiciais em curso), em contrapartida a crédito de 12 (depósitos à ordem). De referir que podem estar associadas a contabilização de impostos diferidos, sendo neste caso e neste ano de 25%. Apesar de neste caso não se contabilizar os impostos diferidos, por ser um exemplo simples, faltando assim, outros dados de carácter relevante. Deve-se analisar fiscalmente cada situação, registando os impostos diferidos, caso haja uma diferença fiscal temporária.

293 - Provisões Judiciais em curso	121 - Dep. Ordem
30 000,00	30 000,00

### -- Pela reversão da provisão --

## 2- Fiscalmente

A nível fiscal, este tipo de provisão (processos judiciais em curso) é aceite fiscalmente pela alínea a), do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC. Este refere que são dedutíveis para efeitos fiscais, os encargos e as obrigações resultantes de processos judiciais em curso que determinariam a inclusão dos gastos, referentes ao período em questão. Não dando relevância aos impostos diferidos, a entidade deve acrescentar a linha 721 pelas provisões não dedutíveis ou para além dos limites impostos legais, segundo o n.º 3, do art.º 19.º e do art.º 39.º, do quadro 07 da declaração de rendimentos do modelo 22, pelo valor de € 30.000.

## **5.8 – Diferenças de Câmbio**

### **5.7.1 – Definição, aplicabilidade e divulgação**

A NCRF 23 refere os efeitos das alterações das taxas de câmbio nas DF e a utilização das mesmas nos elementos contribuintes da prestação de contas. Segundo a norma, a taxa de câmbio é o quociente que permite a troca de duas moedas diferentes. O âmbito desta norma, como refere o parágrafo 3 da NCRF 23, aplica-se às transações e saldos em moeda estrangeira e à permuta dos resultados e da posição financeira de uma entidade para a sua moeda de apresentação. Ainda no âmbito na NCRF em questão, fazem parte as DF adaptadas de unidades operacionais estrangeiras que façam consolidação de contas (consolidação proporcional ou MEP).

O relato das transações e saldos em moeda estrangeira devem ser realizados à data de cada Balanço, devendo ser transpostos à taxa de fecho, se estes forem monetários, como indica o parágrafo 23 da presente norma contabilística.

Se não forem itens monetários, mensurados pelo custo histórico numa moeda estrangeira, devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transação. Nos casos em que este seja mensurado pelo justo valor, devem ser transferidos pelo uso das taxas de câmbio existentes, quando esses foram determinados.

Resumindo, segundo o normativo anterior, os itens ou saldos monetários como por exemplo, os de clientes, fornecedores, depósitos bancários e numerário, devem ser atualizados e convertidos, através da taxa de câmbio à data de fecho (31/12). A diferença entre a data escriturada na contabilidade e da nova atualização no final do exercício, deverá ser reconhecida como uma diferença de câmbio. Estas diferenças podem ser positivas (ganhos) ou negativas (perdas), devendo ser registada nas respetivas contas, do código de contas apresentado pela Portaria 1011/2009 de 09 de setembro.

As divulgações, sobre as diferenças cambiais, estão previstas nos parágrafos 50 a 53 da NCRF 23, devendo divulgar essas diferenças reconhecidas nos resultados, exceto os instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor, como refere o parágrafo 51, da presente norma. Este ainda indica que as diferenças de câmbio líquidas, classificadas separadamente do capital próprio e a reconciliação da quantia das diferenças de câmbio, devem ser divulgadas no começo e no fim do período. Nas situações em que existem empresas do grupo e a moeda funcional é da empresa mãe, quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, deve ser explícita a causa junto com a divulgação da moeda funcional (parágrafo 52

NCRF 23). As alterações mais significativas na moeda funcional pela entidade que relata ou entidade estrangeira do grupo, deve ser divulgado da mesma forma, devendo assim justificar, como indica o parágrafo 53 da presente norma contabilística.

### 5.8.2 - Caso Prático<sup>9</sup>

A empresa Alfa, Lda em abril de 2013 vendeu mercadoria num total de 15.560 dólares, ficando a débito na conta de clientes à data da transação, a uma taxa de câmbio de 0,8577. Depois de 6 (seis) meses, o cliente pagou a dívida existente de 15.560 dólares, estando nessa a taxa de câmbio em 0,8457.

Valor à data da venda: € 18.141,54 (15.560/0,8577)

Valor à data da liquidação: € 18.398,96 (15.560/0,8457)

**Diferença cambial positiva: € 18.398,96 - € 18.141,54 = € 257,42**

Registo contabilístico

<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">211-Clientes X</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">18.141,54</td> </tr> </table>	211-Clientes X	18.141,54	<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">711 - Venda Mercadorias</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">18.141,54</td> </tr> </table>	711 - Venda Mercadorias	18.141,54
211-Clientes X					
18.141,54					
711 - Venda Mercadorias					
18.141,54					

- - Pela contabilização da venda - -

<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">12 - D.O</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">18.398,96</td> </tr> </table>	12 - D.O	18.398,96	<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">211-Clientes X</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">18.141,54</td> </tr> </table>	211-Clientes X	18.141,54	<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">7887 - Dif. câmbio favoravel</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">257,42</td> </tr> </table>	7887 - Dif. câmbio favoravel	257,42
12 - D.O								
18.398,96								
211-Clientes X								
18.141,54								
7887 - Dif. câmbio favoravel								
257,42								

- - Pela contabilização da liquidação e diferença cambial favorável - -

Apesar de neste caso prático, estarmos perante uma diferença cambial positiva (favorável), refere-se que nas situações de diferença cambial negativa (desfavorável), devem ser registadas na conta 68X, relacionado com a operacionalidade da entidade. Nas situações de

<sup>9</sup> Caso prático adaptado pelo autor com base em Rodrigues, 2011.

diferenças cambiais desfavoráveis, da atividade financeira, devem ser registadas nas contas 692, segundo a portaria 1011/2009 de 09 de setembro.

O parágrafo 49 da NCRF 23, refere que os efeitos fiscais de todas as diferenças de câmbio, tanto elas positivas ou negativas com transações em moeda estrangeira, incluindo as entidades operacionais estrangeiras, podem ter efeitos fiscais segundo a NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento.

## **5.9 – Rédito**

### **5.9.1 – Noção, mensuração, reconhecimento e divulgação**

O rédito, segundo a NCRF 20, é um rendimento que surge no decurso de atividades ordinárias, ou seja, relaciona-se com a operacionalidade da entidade. Estes podem surgir de vendas/prestação de serviços, honorários, juros, dividendos e *royalties*. A norma refere que estes devem ser reconhecidos, se forem prováveis os benefícios económicos futuros e possam ser mensurados de forma fiável.

Na venda de bens, como refere o parágrafo 3 da presente norma contabilística, os bens podem ser aqueles produzidos e comprados pela própria entidade, com a finalidade de serem vendidos ou revendidos.

Relacionado com a prestação de serviços, o parágrafo 4 da mesma norma, refere que devem ser contratualmente acordadas durante um período de tempo, podendo ser num único ou em mais períodos. Os contratos de prestação de serviços, relacionados com contratos de construção, estão excluídos desta norma, por ser abrangidas pela NCRF 19 – contratos de construção. Como referido pela norma, os ativos da entidade utilizados por outros, e que resultam de um rédito dos juros ou encargos pelo uso de dinheiro ou equivalentes, o uso de ativos a longo prazo (*royalties*) e dividendos resultantes de distribuição de lucros a detentores de investimentos em capital próprio, consoante as suas detenções de capital, são abrangidos pela NCRF 20, como refere o parágrafo 5 da presente norma contabilística.

A mensuração do rédito deve ser feita pelo seu justo valor da retribuição recebida ou a receber, ou seja, geralmente por acordo entre as partes, a retribuição é realizada ao justo valor, ponderando quaisquer descontos comerciais e quantidades concedidas, como referem os parágrafos 9 a 12 da presente norma.

O reconhecimento do rédito proveniente da venda de bens, como refere o parágrafo 14 da NCRF 20, deve satisfazer todas as condições apresentadas, devendo: a entidade transferir para o comprador todos os riscos e vantagens da propriedade dos bens; a entidade não tenha uma gestão e controlo efetivo dos bens já cedidos (vendidos); e sejam associados benefícios económicos na transação do bem, sendo a quantia do rédito e custos incorridos fiavelmente mensurada.

Aquando o encerramento do ano deve-se realizar uma análise a todas as vendas efetuadas (normalmente as últimas faturadas), e confirmar se realmente a responsabilidade do bem foi transposta para o cliente. Em caso negativo, não se poderá contabilizar como um rédito. A título de exemplo, a entidade só poderá contabilizar o rédito de uma venda, quando o cliente levantar a mercadoria da empresa, passando assim a responsabilidade para o terceiro.

Quanto ao rédito de prestação de serviços, o reconhecimento como refere o parágrafo 20 da presente norma, deve ser fiavelmente mensurado e seja provável arrecadar benefícios económicos associados nas transações. A norma ainda indica que a percentagem de acabamento deve ser fiavelmente mensurada e que os custos associados também possam ser mensurados com fiabilidade, para o reconhecimento do rédito. O método da fase de acabamento, como refere a norma em questão, consiste no reconhecimento dos gastos e dos réditos, consoante o seu processo de execução dos seus serviços, determinando assim a percentagem de acabamento, imputando desta forma, respetivamente os réditos e gastos incorridos.

Para os juros, *royalties* e dividendos, estes também devem ser mensurados fiavelmente e que seja provável arrecadar benefícios económicos com as suas transações, como refere o parágrafo 29. A norma ainda indica que os juros devem ser reconhecidos utilizando o método do juro efetivo (calcular o custo amortizado e imputar o rendimento dos juros ou gastos durante um período). Os *royalties* devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo e os dividendos devem ser reconhecidos quando o acionista tiver o direito de receber o pagamento, como refere o parágrafo 30 da NCRF 20.

Relacionado com as divulgações, a mesma norma contabilística refere que as políticas contabilísticas adotadas para o reconhecimento do rédito devem estar divulgadas, para assim determinar a percentagem de acabamento das prestações de serviços. Deve haver uma clarificação e divulgação dos réditos efetuados, por cada categoria anteriormente referida e apresentada pelo parágrafo 35 da presente norma (NCRF 20).

## **5.9.2 – Enquadramento fiscal**

A nível fiscal, o rédito está previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), no art.º 18.º (periodização do lucro tributável), art.º 19.º (contratos de construção) e art.º 20.º (rendimentos e ganhos). Entre o tratamento contabilístico e o fiscal não existem grandes diferenças, embora em certos casos haja dissemelhanças, devendo proceder-se a correções fiscais por parte das entidades. Além das referidas notas contabilísticas, o art.º 18.º do CIRC mantém as regras gerais de reconhecimento, relativo à venda de bens e prestação de serviço, como dita o n.º 3 do presente artigo.

A mensuração do rédito de venda de bens e prestação de serviço é realizada pela quantia nominal da contraprestação, sendo esse valor bruto, como refere o n.º 5 do presente artigo. O n.º 9 no mesmo artigo menciona que os ajustamentos recorrentes da aplicação do justo valor, não concorrem para a formação do lucro tributável, devendo estes serem imputados como gastos ou rendimentos do exercício do período, salvo se forem instrumentos financeiros, reconhecidos pelo justo valor, através de resultados, desde que seja um instrumento de capital próprio, com preço e mercado regulamentado, e desde que o sujeito passivo de forma direta ou indiretamente não detenha uma percentagem de participação superior a 5% do capital social.

O art.º 20 do CIRC atenta que os ganhos e rendimentos, resultantes da operacionalidade da entidade são: venda de bens, prestação de serviços, descontos, bónus, dividendos, juros (método efetivo), ganhos por aumento de justo valor em instrumentos financeiros, entre outros apresentados pelo artigo do código.

## **5.10 – Contratos de Construção**

### **5.10.1 – Noção, mensuração, reconhecimento e divulgação**

Como refere a NCRF 19, um contrato de construção é um acordo negocial, que tem o propósito construtivo de um ativo ou conjunto de ativos, que estejam interligados pela sua natureza construtiva (conceção tecnológica e função ou propósito final). A norma contabilística trata de réditos e custos associados a contratos de construção de terceiros, não estando incluídos, nesta norma os ativos para venda (imóveis). Geralmente, este tipo de contrato, como refere o parágrafo 1, têm uma data de início e uma data de término, o qual poderá ser faseado por vários períodos. Nestes casos, o reconhecimento será realizado pela percentagem de execução do contrato de construção (planeado).

Existem dois tipos de contratos de construção, como refere a norma, sendo: contratos com preço fixado e contratos de *cost plus*. Nos contratos com preço fixado, foi acordado um preço estipulado entre as partes, estando sujeito a cláusulas contratuais. Nos contratos de *cost plus*, a entidade é reembolsada em função dos custos exercidos, de forma fixa e sistemática ou de forma percentual, consoante a execução de construção do ativo.

De referir, segundo o parágrafo 5 da presente norma, que estes contratos de construção, podem estar sujeitos à inclusão de outros contratos de prestação de serviços ou até mesmo contratos de destruição ou restauro de atividade e ambiente.

A mensuração dos réditos nos contratos de construção, como refere o parágrafo §11 a §15 da NCRF 19, deve alcançar uma quantia inicial já estipulada no início do contrato. Devem também estar incluídos os pagamentos, os trabalhos a realizar e entre outros elementos que possam provocar um rédito para a entidade e de forma fiável, para ser mensurado. O rédito deste tipo de contrato é mensurado pelo justo valor, ajustando-se assim ao longo do tempo do contrato, pois a estimativa inicial prevista pode sofrer alterações ao longo do decurso, até a entrega do ativo ao terceiro. Assim, o valor do rédito pode sofrer aumentos ou diminuições, quando existe alguma mudança de planos dos intervenientes do contrato, como refere a norma contabilística.

O reconhecimento dos réditos e gastos incorridos nos desfechos dos contratos de construção estão também previstos na norma em questão, estabelecendo que esse mesmo reconhecimento, só poderá ser efetuado, se a entidade puder estimar de forma fiável, com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data do Balanço. Na existência de perdas esperadas, essas mesmas devem ser reconhecidas imediatamente, independentemente do trabalho estar iniciado ou não, da fase de acabamento ou quantia dos lucros esperados noutros contratos, como refere o parágrafo 36 da NCRF 19. O reconhecimento deve ser realizado, se este apresentar base de fiabilidade e seja provável arrecadar benefícios económicos futuros.

De acordo com o método da percentagem ou fase de acabamento, o reconhecimento do rédito num contrato, resulta da percentagem proporcional às atividades executadas ou trabalho concluído, consoante os gastos incorridos. Assim faculta informações sobre a atividade exercida e o desempenho efetuado do contrato durante o período. Além da proporção, no método da fase de acabamento, a entidade poderá fazer um levantamento do trabalho executado (realizado no período), ou conclusão de uma proporção física do trabalho contratado, dependendo desta forma da natureza do contrato, como refere a norma.

Em termos de divulgações, a norma contabilística refere que a entidade deve divulgar, a quantia do rédito total do contrato reconhecida, e o do período, devendo-se identificar o método (s) usado (s) nos contratos e na fase de percentagem no reconhecimento do rédito. Nas situações em que existam contratos em curso, a entidade à data do Balanço, deve divulgar as quantias agregadas de custos incorridos e o reconhecimento dos lucros, subtraindo as perdas reconhecidas. As quantias de retenções e adiantamentos recebidos devem constar nas divulgações, das DF da entidade.

### 5.10.2 – Enquadramento fiscal

Fiscalmente e segundo o art.º 19 do CIRC, os contratos de construção só são regulados por este artigo, se o ciclo de produção ou tempo de execução for superior a um ano. Como refere o n.º 1 do presente artigo, o método de percentagem de acabamento é aceite fiscalmente, sendo que a proporção, no final de cada exercício é também aceite. O n.º 2 refere-se a proporção entre os gastos suportados, até à data e a soma dos gastos estimados, com a conclusão do contrato. O n.º 4 do presente artigo refere que não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados, como por exemplo, os contratos onerosos.

Assim sendo, a entidade nas situações previstas destas perdas, deverá proceder a correções fiscais, no quadro 07 da declaração do modelo 22, pela constituição de provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais, na linha 721 (n.º 3 do art.º 19.º e art.º 39.º). Caso haja reversões de provisões a efetuar, na linha 764 deve-se deduzir, pelas reversões de provisões tributadas pelo n.º 3 do art.º 19 e n.º 4 do art.º 39.º Nas situações de diferenças fiscais temporárias, a entidade deve reconhecer impostos diferidos, à taxa de IRC em vigor (25% neste caso).

Num exemplo prático, a entidade Alfa, Lda, desenvolve e comercializa produtos de *hardware* informático, consoante as necessidades do mercado, não dispensando do *software* que acompanha o item desejado. Estes *softwares* são disponibilizados através de licenças e assistência técnica, estando as entidades obrigadas ao pagamento de taxas durante o desenvolvimento do *hardware* e a respetiva taxa da licença, com todos os serviços prestados, sem mais nada a pagar por parte da entidade. Neste caso a entidade Alfa, deveria reconhecer o rédito relacionado com o desenvolvimento do *hardware*, através da NCRF 19, se este desenvolvimento se enquadrar com a definição de um contrato de construção, imposto pela norma. Este será contabilizado com base na percentagem de acabamento. O rédito relativo ao

*software*, licenças e assistência pós-venda, cai sobre alçada da NCRF 20, devendo este reconhecimento ser realizado de forma constante, durante o período da licença (Caso prático adaptado pelo autor com base em Rodrigues, 2011).

## **5.11 – Regime da Periodização Económica**

### **5.11.1 – Noção e enquadramento contabilístico**

O Aviso publicado n.º 15652/2009, a 7 de setembro de 2009 no Diário da República, refere o regime da periodização económica, como um pressuposto subjacente à apresentação das DF, na EC do *International Accounting Standards Board* (IASB). Conhecido também por princípio da especialização dos exercícios, as DF de forma contínua, deve contabilizar o lucro pela diferença entre os proveitos e os gastos quando eles ocorrerem, e não quando o caixa e equivalentes de caixa sejam transacionados.

Segundo o Sistema de Normalização Contabilística, o impacto deste regime da periodização económica, passa pelas contas 272 (devedores e credores por acréscimos), que visa reconhecer gastos ou rendimentos, no próprio período, cuja receita ou despesa só venha a ser confirmada em períodos seguintes, como também passa pela conta 28 (diferimentos), onde se reconhecem os gastos e rendimentos dos exercícios seguintes. Estas contas ainda se subdividem, como apresenta o Código de Contas do SNC, pelas seguintes:

- 272 – Devedores e credores por acréscimo (periodização económica)
  - 2721 – Devedores por acréscimos de rendimentos
  - 2722 – Credores por acréscimos de gastos
- 28 - Diferimentos
  - 281 – Gastos a reconhecer
  - 282 – Rendimentos a reconhecer

De referir que a entidade deve proceder à estimativa, como por exemplo, os encargos com férias e subsídio de férias, como refere o art.º 237º do Código dos Trabalho, que devem ser estimados de forma fiável, consoante o serviço prestado pelo trabalhador. Estes devem ser assumidos pela entidade e contabilizados, para que possam estar à disposição do trabalhador. As gratificações também devem ser estimadas de forma fiável, para que a entidade possa reconhecer como um custo esperado, os pagamentos das participações, relacionado com os lucros e bónus, desde que a empresa tenha a obrigação de os realizar.

### 5.11.2 – Enquadramento fiscal

Fiscalmente, estas gratificações estão reguladas pelo Código do IRC, que estabelece como não aceites os gastos com participações nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, se a entidade não proceder ao pagamento das devidas importâncias, como consta na alínea m), do n.º 1 do art.º 45. Nestas situações a entidade deve liquidar o IRC em falta (se não pagar as importâncias no ano seguinte), devendo assim preencher os campos 363 e 366 do quadro 10 da declaração do modelo 22, do período seguinte, como refere o n.º 6 do art.º 45.º CIRC.

Sobre a participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando estes sejam titulares direta ou indiretamente, de pelo menos 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado, como refere alínea n), do n.º 1 do art.º 45. Estes devem proceder a correções fiscais, pois não é aceite o gasto, devendo registar no quadro 07 da declaração do modelo 22, os gastos que não sejam dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais, no campo 735.

Para efeitos de tributação autónoma, o n.º 13 do art.º 88.º do CIRC, refere que estas entidades são tributadas à taxa de 35%, e 45% nos casos em que essas mesmas entidades apresentarem prejuízos fiscais, no período atual, se apresentarem:

- “Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efetuado diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade”;

- “Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período”.

Estes montantes das indemnizações pagas, devem ser registados na declaração do modelo 22, no quadro 11, no campo 422, como são referidos no n.º 13 do art.º 88º, devendo ser também

registadas as tributações autónomas (TA), no quadro 10 da declaração de rendimentos do modelo 22, no campo 365, juntamente com todas as TA.

## **5.12 – Impostos Diferidos**

Como refere a NCRF 25 (impostos sobre o rendimento), existem impostos diferidos nos ativos e passivos. Os impostos diferidos nos passivos, são rendimentos pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis existentes, ao contrário dos ativos, que estes são recuperáveis em períodos futuros. Estes (ativos por impostos diferidos) podem ser através de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais e créditos tributáveis não utilizados. Como ainda refere a presente NCRF, as diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada e a sua base de tributação, podendo ser tributáveis na determinação do lucro ou dedutíveis na determinação do lucro tributável.

Para proceder ao reconhecimento dos impostos diferidos, de ativos ou passivos, devemos ter em atenção certas operações, como por exemplo: as imparidades em ativos, mesmo aquelas que não sejam aceites fiscalmente; gastos com provisões não aceites; modelo de revalorização de AT e Intangíveis; participações financeiras através do MEP; justo valor em ativos não aceite fiscalmente em ajustamentos; fundos de compensação do trabalho; benefícios fiscais com deduções à coleta não utilizados no ano corrente; prejuízos fiscais sejam eles do período ou de exercícios acumulados, no qual a empresa venha a utilizar no prazo prescrito pela lei fiscal.

Como refere a NCRF 25, o reconhecimento dos passivos por impostos diferidos, deve ser reconhecido por todas as suas diferenças temporárias tributáveis, exceto quando este passivo por imposto diferido, resultar de um reconhecimento inicial por goodwill. Além dessa exceção, o reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação, que não seja concentrada em atividades empresariais ou não afete, no momento da transação o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Nos investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos, as diferenças temporárias existentes, devem ser reconhecidas num passivo por impostos diferidos, exceto quando o investidor ou empresa mãe sejam capazes de controlar a tempestividade da reversão e se ao mesmo tempo seja provável, o não retorno previsível de diferença temporária.

O reconhecimento dos ativos por impostos diferidos, são determinados pelas diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais e créditos por impostos. Estes devem ser prováveis até ao ponto em que existam lucros tributáveis futuros disponíveis, contra as diferenças temporárias dedutíveis que possam ser utilizadas. As exceções passam pelo reconhecimento inicial de um ativo que não seja uma concentração de atividades empresariais e que, no momento da transação, não afete o lucro contabilístico e tributável (perdas fiscais). Ainda nas exceções, as diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos, se não forem prováveis as reversões da diferença temporária no futuro previsível e não existem lucros tributáveis contra os quais a diferença temporária possa ser utilizada.

A NCRF ainda refere que os impostos diferidos devem ser mensurados com base na legislação fiscal existente, devendo ser aplicados quando forem liquidados ou realizados. Os ativos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados, devendo ser apresentados como não correntes. Os impostos correntes diferidos devem ser reconhecidos como um gasto ou rendimento no RLP (resultado líquido do período), exceto nas situações em que um acontecimento seja reconhecido, diretamente com o capital próprio, no mesmo período, ou períodos anteriores e na existência de concentrações de atividades empresariais.

Ainda segundo a NCRF 25, os impostos diferidos só podem ser aplicados pelas entidades que utilizem o SNC na íntegra (28 normas), entidades que adotem as NCRF-PE e ESNL, e que optem pelo modelo de revalorização dos AT. Às microentidades não lhe é aplicável o tratamento dos impostos diferidos.

Fiscalmente os impostos não tem nenhum impacto na determinação do imposto a pagar, mas que devem ser regularizados através da declaração de rendimentos do modelo 22, no quadro 07, nos campos 725, no caso de acrescer e nos campos 766, nos casos a deduzir impostos diferidos segundo a alínea a), do n.º 1, do art.º 45.º.

## **5.13 – Fundo de Compensação e Fundo de Garantia da Compensação do Trabalho**

### **5.13.1 – Noção e enquadramento**

O fundo de compensação do trabalho (FCT) e o fundo de garantia da compensação do trabalho (FGCT) são regulados pela Lei n.º 70/2013, de 30 agosto e pela portaria 294-A/2013, de 30 de setembro. Estes normativos vieram estabelecer o regime jurídico dos FCT e FGCT,

entrando em vigor em 1 de outubro de 2013, abrangendo todos os contratos celebrados daí em diante. A adesão a estes fundos é de carácter obrigatório como exige a normativo jurídico, de forma a assegurar uma parte das indemnizações a serem pagas por despedimento.

O FCT destina-se a pagar metade do valor de compensação, em caso de despedimento, dos novos contratos, sendo a outra metade a cargo da entidade. O montante correspondente para o FCT corresponde a 0,925% da retribuição base e diuturnidade devidas a cada trabalhador abrangido. No caso em que existe uma cessação de contrato de trabalho, sem direito a compensação, a entidade terá direito ao reembolso das contribuições. Este fundo acompanha o trabalhador, visto que na mudança de emprego, o fundo ou o saldo da conta individual, possa ser transferido para o fundo do novo empregador, tendo o direito ao reembolso do saldo, como refere a legislação.

O FGCT, como refere a legislação, é um fundo com natureza mutualista, que visa garantir o montante necessário, à cobertura de metade do valor da compensação, suprimindo os valores já pagos pelo empregador. O FGCT não se responsabiliza pelos valores pagos pela entidade patronal, iguais ou superiores a 50 % da compensação devida, nos casos de cessação do contrato de trabalho. O montante das contribuições para este fundo de garantia, é de 0,075% da retribuição base e diuturnidades devidas a cada trabalhador abrangido pelo FCT ou ME.

### **5.13.2– Contabilização**

Como refere a CNC, respondendo à pergunta n.º 28 sobre o tratamento a efetuar no reconhecimento, na mensuração e no registos contabilísticos para o FCT e FGCT, estabelecidos pela lei n.º 70/2013, de 30 de agosto, expõe que o reconhecimento deve ser como um ativo financeiro, mensurado ao justo valor, tendo em conta as variações reconhecidas nos resultados. Refere ainda que as entregas mensais para o FCT devem ser realizadas numa subconta da 415 (outros investimentos financeiros) a débito, creditando a conta de depósito à ordem. A resposta ainda indica, que as variações de justo valor do ativo referente às entregas mensais para o FCT devem ser registadas a crédito da 772 (ganhos por aumentos de justo valor em investimentos financeiros) ou a débito da 662 (perdas por reduções de justo valor em investimentos financeiros), devendo consoante os casos, contra balancear a conta 415 (outros investimentos financeiros).

Referente aos impostos diferidos, haverá lugar ao reconhecimento como refere a mesma resposta à FAQ 28 da CNC (frequently asked questions), só é considerado rendimento para efeitos tributários, no momento do reembolso à entidade empregadora, pelas aplicações

financeiras geradas. Numa situação de rendimento, deve-se registar como um passivo por impostos diferidos e nos casos de gastos não aceite para efeitos de IRC, deve-se registar como um ativo por imposto diferido.

Nas situações em que as entidades adotam a NCM, as entregas mensais para o FCT, devem ser reconhecidas como um ativo financeiro, mas mensurado ao custo. A valorização gerada pelas aplicações financeiras deve ser reconhecida, à data que ocorrer o reembolso à entidade empregadora.

O FGCT aplica-se para ambas as entidades (SNC e NCM), devendo as entregas mensais serem contabilizadas como gasto do período a que respeitam. O lançamento contabilístico passa pelo débito da 635 (gastos com o pessoal – encargos sobre remunerações), e a respetiva saída de depósitos ordem. Neste caso, este gasto deve ser discriminado de forma a obter uma informação mais verdadeira, do saldo existente, devendo criar-se uma subconta para o fundo de garantia.

## **5.14 – Subsídios**

Os subsídios do governo são apoios direcionados para entidades, que em troca devem dar resposta a certas condições passadas ou futuras, relacionados com a sua atividade operacional. Estes são regulados pela NCRF 22 (contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo), que prescrevem os processos da contabilização de subsídios e apoios do Estado. Como refere a norma, a entidade só poderá reconhecer tal quantia, se esta cumprir com os requisitos e condições associadas e se efetivamente receber a quantia do subsídio ou apoio.

Os subsídios do governo podem-se dividir em subsídios reembolsáveis ou não reembolsáveis, como indica a norma contabilística. Os subsídios não reembolsáveis são relacionados com AT e Intangíveis, devem ser reconhecidos nos capitais próprios. De referir que, o valor do subsídio reconhecido pela totalidade nos capitais próprios deve ser de forma faseada imputado ao ativo fixo tangível ou intangível, pela proporção com a sua vida útil definida, devendo-se reconhecer de forma sistemática como rendimento durante os períodos necessários. Nos casos em que não é possível, devido à sua indefinibilidade da vida útil do bem, este mantém-se nos capitais próprios ou como exceção de forma compensatória por qualquer perda por imparidade do bem. Os subsídios reembolsáveis são contabilizados como passivo, para futuramente serem reembolsados. Nos casos em que estes adquirem a condição de não

reembolsáveis, devem seguir as regras anteriormente referidas, mas unicamente a partir desse momento.

A nível de impostos diferidos e segundo o parágrafo 5 da NCRF 25, os subsídios não reembolsáveis, dos AT e AI, que tenham vida útil definida, não tem posição para qualquer reconhecimento de impostos diferidos pelo seu passivo. Acontece que a imputação do subsídio para o investimento é registada de forma faseada, ao longo da vida útil do bem, registando-se assim na conta 7883 (imputação de subsidio para investimento), para que a quantia escriturada dos ativos com o subsídio, tenha a mesma base fiscal, como refere o mesmo parágrafo. Nos casos em que o ativo não tenha definida a sua vida útil, esse montante fica mantido nas contas de capital próprio, com a exceção de sobrepor alguma imparidade, suportando os custos de obrigação, aquando o reconhecimento como rendimento.

Este rendimento é reconhecido inicialmente nas DR, seja qual for a situação anteriormente descrita, havendo especial atenção segundo o art.º 22.º do CIRC, que refere o reconhecimento de impostos, independentemente de o subsídio ser reconhecido como rendimento na DR. Assim no registo inicial do subsídio em capital próprio, deverá haver o registo do subsídio, como os gastos a reconhecer na DR. Esse ajustamento pelo aumento de capital próprio é derivado do imposto que lhe está associado, existindo assim uma diferença temporária tributável, sempre que haja uma diferença entre as quantias fiscais e contabilísticas. O aumento é deduzido do imposto, havendo lugar ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos.

## **5.15 – Balanço e Demonstração dos Resultados - Disposição**

Como exposto anteriormente referente à EC, a elaboração das DF, apresentam-se de forma suplementar aos instrumentos do SNC, bem como a interpretação das normas contabilísticas. Como referido, o DL 158/2009, de 13 de julho, toma conta das BADF e por sua vez apresenta requisitos mínimos para a apresentação do Balanço e das Demonstrações de Resultados. Estas informações como apresenta o DL, devem ser consistentes aquando a apresentação das DF.

A materialidade e agregação de cada classe de itens, devem ser idênticas, mas de forma separada e sistematizada, para que o leitor possa ter uma perceção mais clara sobre a informação apresentada pela entidade. A entidade deve acrescentar qualquer informação que seja materialmente relevante as DF, bem como eliminar rubricas, nas quais não existam

valores a apresentar, de forma a clarificar a informação. Estas informações podem ser apresentadas através dos anexos às DF, se não forem materialmente relevantes. A informação nos anexos que não tenham aplicação deve ser removida.

A não compensação de saldos dos ativos e passivos, bem como os gastos e rendimentos, só poderão ser registadas, salvo nas situações em que é exigido/aceite pelas NCRF. As bases de apresentação das DF estipulam alguns casos em que a compensação é aceite e deve ser concretizada, como por exemplo: as perdas por imparidade acumuladas; os ganhos e perdas relativos a alienações de ativos não correntes deduzidos ao produto da alienação a quantia escriturada do ativo e os gastos associados de venda (investimentos e ativos operacionais estão incluídos); nas situações em que existam reembolsos de provisões, de acordo com a respetiva NCRF, na existência de acordo com terceiros, podem ser compensados pelo reembolso.

Outro aspeto importante são os saldos credores de depósitos a ordem, que se apresentem como valores negativos. Estes devem ser contabilizados e levados para contas do passivo, mais propriamente em financiamentos obtidos. Este valor deve ser regularizado, deixando as contas de depósito ordem a zero, registando assim como um passivo, pois não podem figurar valores negativos, demonstrando um erro existente, exceto nas situações do capital próprio.

## Considerações Finais

Com este trabalho pretende-se clarificar conceitos e procedimentos, alguns obrigatórios, inerentes ao processo de encerramento de contas das entidades sujeitas a contabilidade organizada. Essas entidades são alvo de prestação de contas no final de cada exercício económico, de modo a apresentar a sua situação económico-financeira e os resultados das operações realizadas entre a data de Balanço e a data de emissão das DF.

O trabalho é sustentado por normativos e legislação avulsa, entre outros tipos de legislação, discorrendo-se sobre os tópicos contabilísticos e (alguns) fiscais, por forma a permitir ao utilizador a compreensão dos procedimentos e mecanismos necessários no âmbito do processo de encerramento de contas.

No primeiro ponto faz-se uma breve caracterização da entidade acolhedora de estágio, bem como uma descrição de tarefas realizadas em contexto de estágio, na empresa Progressos & Balanços. Estas tarefas contribuíram juntamente com outros procedimentos externos, em auxílio deste trabalho.

No segundo ponto observa-se que as prestações de contas das entidades, diferem consoante o tipo e sistema de normalização contabilística adotado. Existem limites que definem o enquadramento de cada entidade de acordo com o tipo, dimensão ou sector onde ela se insere. Independentemente das entidades terem características diferentes, ambas tem a obrigação de apresentarem o Relatório de Gestão, se a elas se aplicar o Código das Sociedades Comercias.

Os anexos como documento complementar ao Relatório de Gestão, devem disponibilizar de forma a simplificada, informações relevantes que não possam ser descritas no relatório. Nos anexos devem ser reunidas informações sobre atos futuros, promessas e riscos que a entidade possa vir a ter. Além disso, as entidades têm a obrigação de efetuar o registo comercial das suas contas, através da IES. Esta deve ser entregue até o 15.º dia do mês de julho, e a falta do registo durante dois anos consecutivos, é motivo de instauração processual.

A prestação de contas aos seus membros é limitada por lei, no prazo de três meses a contar da data de encerramento de cada exercício, e no prazo de 5 (cinco) meses a contar da mesma data, se as sociedades apresentarem contas consolidadas ou aplicarem o método da equivalência patrimonial.

As entidades devem terminar os seus registos correntes até 31 de dezembro, tendo até 31 de março ou 31 maio (consoante os casos descritos) que aprovarem as suas contas; devendo

antecipadamente proceder à conferência e encerramento de contas, bem como toda a documentação inerente.

De referir que a 31 de maio, todas as declarações de rendimento do modelo 22, devem estar entregues para ambas as entidades e que até ao dia 15 de julho, deve ser entregue a IES, como referido.

No ponto dois conclui-se que existem diversos normativos de contabilidade aplicáveis a diversas entidades em função do tipo, dimensão ou setor de atividade, em conformidade com limites estabelecidos. Cada normativo é regulado por legislação restrita e procedimentos diversos na apresentação das suas DF. No caso mais complexo, aplicável aos grupos económicos, da obrigatoriedade de consolidação de contas a regulação é determinada pelo disposto do art.º 6.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho.

A empresa mãe é obrigada a consolidar contas das suas subsidiárias, desde que essa seja titular do capital, consoante as condições apresentadas pela legislação em vigor. Além disso o art.º 7.º (dispensa de consolidação) e art.º 8.º (exclusão da consolidação) referem os requisitos a que a empresa mãe possa se enquadrar na dispensa de consolidar contas, ou mesmo pela exclusão.

No terceiro ponto, salienta-se a conferência dos saldos, a partir dos balancetes reportados, normalmente, a 31 de dezembro; é de extrema importância antes de iniciar o processo de encerramento. Os balancetes demonstram os registos efetuados durante o exercício económico, devendo garantir que estes estejam isentos de erros ou lapsos contabilísticos. Em alguns casos, a conferência, pode ser realizada de forma faseada, ou seja, pode ser controlada mensalmente ou até mesmo trimestralmente, para que seja mais fácil aquando da conferência final dos saldos.

O mesmo acontece para as empresas do grupo e entidades relacionadas, pois devem ter especial atenção às informações que devem conciliar entre elas e prestadas pelas várias empresas. Além disso estas empresas devem agregar no anexo, segundo a portaria 986/2009, que aplicarem as 28 NCRF. A divulgação destas informações, entre outras informações como por exemplo, a apresentação do dossier de preços de transferência, é de extrema importância e obrigatória conforme as situações do art.º 63.º do CIRC, pois demonstram as relações existentes entre os seus parceiros, podendo ser indispensável a justificação de contas divergentes.

Da contagem física no âmbito dos inventários, fazem parte a conferência de saldos, sendo imprescindível para apurar o valor dos mesmos, saber se a entidade utiliza o sistema de

inventário intermitente. Resumindo, a entidade deve estar a par do inventário, de forma a identificar alguma imparidade ou matérias/mercadorias com defeitos.

No último ponto, referente às operações de encerramento, entre outros, conclui-se que a revalorização de ativos (tangíveis e intangíveis) é válida para as entidades que apliquem integralmente as 28 normas contabilísticas do SNC, as entidades das NCRF-PE, e também para as entidades do setor não lucrativo. As microentidades não podem optar pelo método de revalorização de ativos, pelo que devem mensurar ao custo de aquisição/produção.

Também não se devem esquecer os requisitos impostos pelas NCRF 6 e 7, e as condições específicas que elas apresentem aos AI e AT. Estas revalorizações a ativos devem ser frequentemente ajustadas, se sofrerem alterações relevantes, para assegurar a materialidade dos mesmos com a quantia escriturada na contabilidade, pelo método do justo valor à data do Balanço. Por outro lado, não devemos ainda esquecer as depreciações/amortizações associadas a estes AT e intangíveis, podendo ser diretamente aplicados aos resultados do período, se estes estiverem incluídos nas quantias escrituradas, sendo normalmente aplicados de forma constante aos resultados da quantia depreciável de um ativo, durante a sua vida útil. A quantia depreciável não é mais que o custo do ativo deduzido da estimativa do seu valor residual. Existem vários métodos de depreciação, sendo que os mais usuais sejam o método das quotas constantes (método da linha reta) e método do saldo decrescente. Ambos são importantes, mas de aplicação e condições diferentes, ajustando-se de forma mais correta a vida útil do bem. As microentidades só podem adotar o método de depreciação das quotas constantes.

O preço de custo dos inventários inclui variados elementos de custos e gastos associados à sua compra, produção, conversão, disponibilidade, bem como outros gastos gerais imputados aos mesmos, até estar em condições de venda. O valor realizável líquido é determinado pelo preço estimado de venda, descontado dos custos previsíveis de acabamento e de venda. Nos casos em que o valor realizável líquido seja inferior ao seu custo, deve-se proceder então, à sua análise de imparidade, devendo de seguida baixar esses custos até esse montante realizável. Estes testes de imparidade devem-se reforçar, consoante as características do inventário em questão. Existem 3 (três) formas de custeio, devendo ser adotado a todo o inventário da mesma natureza, sendo que os mais usuais são o FIFO (*first in, first out*) e o custo médio ponderado. Além disso existe outro método de custeio, mas para situações mais específicas ao item, por não se encaixar nos dois sistemas de custeio anteriores.

As entidades devem proceder a testes de imparidade aos seus ativos; quer de ativos quer de ativos financeiros, de forma a saber se a quantia escriturada não é superior à quantia recuperável. Em geral, os testes de imparidade não são obrigatórios, mas devem ser realizados para certificar se o valor recuperável no mercado é idêntico ao que a empresa tem escriturado na contabilidade. Mesmo assim, existe obrigatoriedade nas situações de goodwill e AI, quando a vida útil é indefinida.

Em relação ao justo valor, constata-se que o mesmo é de aplicação obrigatória em instrumentos financeiros, podendo ser mensurados por opção em determinados ativos, pelas entidades que adotam as 28 NCRF, bem como entidades que apliquem as NCRF-PE, não se podendo aplicar às propriedades de investimento. Os testes ao justo valor devem ser realizados por peritos independentes, para cada data de relato, de forma a dar transparência com o valor de mercado. As propriedades de investimento não são aceites como uso do justo valor, nos seus ativos. Os ativos mensurados ao justo valor não devem ser depreciados, nem sujeitos a perdas de imparidade, pois estes ativos estão constantemente a serem testados e alterados para valores de mercado com o método em causa.

Conclui-se ainda que a aplicabilidade do método da equivalência patrimonial, abrange as entidades que apliquem as 28 NCRF e as entidades que apliquem as NCRF-PE, usando das regras de superação de lacunas previstas na norma. Estas entidades devem mensurar as suas contas pelo MEP, sempre que tenham participações significativas, superior a 20%, ou 20% ou mais do poder de voto na investida. Se estas tiverem uma percentagem abaixo da referida, devem ser mensuradas ao custo, o que já acontece às microentidades, pois essas não poderão de qualquer maneira aplicar o MEP.

É de se concluir que as provisões só devem ser reconhecidas, quando existe uma obrigação legal ou construtiva, resultante de acontecimentos passados, em que é provável a saída de ex fluxo de recursos, se estimável tal quantia com fiabilidade. Não havendo estas 3 (três) condições, a entidade só poderá divulgar nos anexos como passivo contingente, caso seja uma obrigação possível e de um ex fluxo não remoto. De referir que a entidade deve rever todas as provisões e contingentes (passivo e ativos), para uma melhor reflexão e estimativa à data do Balanço.

As entidades que adotem a NCRF 23, que se refere a diferenças cambiais, que sejam contabilizados os saldos de itens monetários em moeda estrangeira, devem ser atualizados à data de fecho, para a moeda original. As diferenças cambiais devem ser registadas na nomenclatura designada como diferenças cambiais.

O rédito das entidades deve ser mensurado pelo seu valor justo recebido ou a receber, subtraídos de descontos comerciais ou cedência de quantidades. O rédito só deve ser reconhecido quando forem transferidos, todos os riscos e vantagens para o terceiro, devendo a entidade ter atenção às últimas faturas processadas, confrontando se houve expediente da mercadoria. Nos casos em que foi faturado, e a mercadoria ainda se encontra em armazém, a entidade não poderá reconhecer o rédito, pois os riscos e as vantagens ainda estão a cargo da mesma. Nos casos do rédito ser em prestações de serviços, a entidade deve reconhecer, consoante a fase de acabamento ou percentagem de acabamento, desde que seja fiável na mensuração dos custos incorridos. O mesmo acontece com o reconhecimento de contratos de construção (NCRF 19), mensurados ao justo valor, reconhecendo o rédito pelas quantias a receber, de forma faseada, ou seja, pela percentagem de acabamento do projeto. O reconhecimento deve ser de forma fiável, imputando à data do Balanço, os gastos incorridos do projeto pela percentagem de acabamento.

O regime de periodização visa reconhecer acontecimentos, entre outras transações, registar contabilisticamente e relatar nas DF, quando esses factos ocorrem, e não quando se dá entrada de ex fluxo ou in fluxo de caixa ou equivalentes. Desta forma, consegue-se ter uma visão mais aperfeiçoada das transações existentes e saber quais as que se encontram por saldar.

Os impostos diferidos são ajustamentos temporários operacionalizados através da declaração de rendimentos do modelo 22, e que podem ser considerados como ativos ou passivos consoante as situações. Estes ajustamentos advêm de diferenças entre os registos contabilísticos e o que é fiscalmente aceite pela AT, devendo a entidade proceder às correções fiscais no modelo 22, que em certos casos diferem ao longo de vários exercícios, mesmo que esses possam ser temporários. Desta forma, devem-se observar quais as imparidades existentes (aceites e não aceites fiscalmente), gastos com provisões não aceites, aplicação do MEP e revalorizações de ativos, de forma reconhecer os impostos diferidos associados. Estes devem ser reconhecidos como um gasto ou rendimento no RLE, salvo se reconhecer diretamente no capital próprio.

As entidades são obrigadas a comparticiparem para o FCT, bem como para FGCT. Em ambos os casos a entrega é feita mensalmente, reconhecendo como ativo o FCT e como gasto FGCT. O FCT visa o pagamento de 50% do valor da compensação a que os trabalhadores tenham direito, em caso de cessação do contrato de trabalho, sendo que o FGCT é visto como um fundo de garantia mutualista financiado por entidades empregadoras.

Constata-se que existem subsídios reembolsáveis e não reembolsáveis, direcionados tanto à exploração da entidade, como ao investimento, devendo a entidade reconhecê-los inicialmente como rendimento na DR, bem como os impostos associados. Aquando do registo inicial do subsídio, deverá também reconhecer como gasto o ajustamento desse aumento de capital próprio, derivado do imposto relacionado. Nestas situações haverá diferenças temporárias tributáveis, pois o registo contabilístico difere do rendimento fiscal.

Finalmente, também no último ponto, reflete-se a importância da preparação das DF, apresentando requisitos mínimos para apresentação do Balanço e das Demonstrações de Resultados. Conclui-se que a materialidade e agregação de cada classe de itens devem ser sistematizadas e de forma separada, para uma melhor perceção da informação contida. Em relação à não compensação dos saldos de ativos/passivos e gastos/rendimentos, só poderão ser aceites ou exigidos, caso a NCRF indicar. Situações em que a caixa e seus equivalentes estejam com saldos credores (negativos), devem ser saldadas, levando-os para contas do passivo, mais propriamente para financiamentos obtidos.

## Referências Bibliográficas

- Araújo, O. (2005). *Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Atlas.
- Bierman, J. (1992). Proportional Consolidation and Financial Analysis. *Accounting Horizons*, 6, pp. 5-17.
- Cañibano, L., & Gisbert, A. (Setembro de 2007). La Reforma Contable en España: especial referencia a las Pymes. *Revista AECA*, 80.
- Contabilística, C. d. (s.d.). *Contabilística*. Obtido em 31 de Agosto de 2014, de [http://www.cnc.min-financas.pt/faqs\\_empresarial.html](http://www.cnc.min-financas.pt/faqs_empresarial.html)
- Dias, A., & Neves, M. (2014). *Dossier Preços de Transferência*. Lisboa: Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC.
- Ferreira, A., Rodrigues, L., & Sousa, R. (2014). *Encerramento de Contas 2013*. Lisboa: Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC.
- Gil, J. (Abril-Junho de 2001). Normas Internacionales de Información. *Revista Legis del Contador*, 6.
- Giner, B., & Mora, A. (2001). The accounting harmonization process in Europe: analysis of the relation between accounting research and the evolution of the economic reality. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 107, pp. 103-128.
- Gonçalves, F., & Alves, M. (2014). *Direito do trabalho - Código do Trabalho*. Coimbra: Almedina.
- Guerreiro, M. (2006). Impacto da Adopção das Internacionais Financial Reporting Standards: factores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas cotadas. *Revista de Contabilidade e Gestão*, 3, pp. 8-32.
- Guimarães, J. (Fevereiro de 2004). A Estrutura Concetual do IASB. *Jornal Vida Económica*, 1038.
- IFRS Foundation. (2010 Septiembre). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*.
- Lefebvre, F. (2010). *Comptes Consolidés - Règles Françaises*. França: Mémento Expert.

- Lemos, E. (2006). Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa. Acedido em maio de 2014, disponível em <http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica.shtml>.
- Nobes, C. (2002). An analysis of the International Development of the Equity Method. *Abacus*, Vol. (38), Nº 1, pp. 16-45, <http://ssrn.com/abstract=308763>, acedido em 19 de agosto de 2014.
- Nobes, C., & Parker, R. (2006). *Comparative International Accounting* (9.th ed.). Harlow: FT Prentice Hall.
- Rodrigues, J. (2011). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística - Explicado*. Porto: Porto Editora.
- Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Team editora.
- Serens, M. (2013). *Código das Sociedades Comerciais 2014* (Compilada ed.). Coimbra: Almedina.

## Legislação

- Aviso n.º 15.652/2009. (7 de setembro de 2009). Estrutura Conceptual .
- Aviso n.º 15.653/2009. (7 de setembro de 2009). Normas Interpretativas .
- Aviso n.º 15.654/2009. (7 de setembro de 2009). Norma Contabilística de Relato Financeiro das Pequenas Entidades .
- Aviso n.º 15.655/2009. (7 de setembro de 2009). Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro .
- Aviso n.º 6726-A/2011. (14 de março de 2011). Norma Contabilística para microentidades.
- Decreto-Lei n.º 403/86. (3 de dezembro 1986). versão atualizada com DL n.º 250/2012, (23 novembro 2012). Código do Registo Comercial.
- Decreto-Lei n.º 158/2009. (13 de julho de 2009). Aprova o Sistema de Normalização Contabilística .

Decreto-Lei n.º 36-A/2011. (9 de março de 2011). Regime de Normalização Contabilística para Microentidades .

Decreto-Lei n.º 36-A/2011. (9 de março de 2011). Regime de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL) .

Decreto Regulamentar 25/2009. (14 de setembro de 2009).

Despacho n.º 1507/2014. (16 de janeiro de 2014).

Diretiva n.º 83/349/CEE. (13 de junho 1983) Sétima Directiva baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54º do Tratado e relativa às contas consolidadas .

Lei n.º 51/96. (7 de setembro 1996). Código Cooperativo .

Lei n.º 35/2009. (2 de setembro de 2009). Simplificação das Normas e Informações Contabilísticas para as Microentidades .

Lei n.º 20/2010. (23 de agosto de 2010). Pequenas Entidades para efeitos da aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) Primeira alteração ao Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

Lei n.º 8/2012. (21 de fevereiro 2012). Lei de enquadramento orçamental. Aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas

Lei n.º 50/2012, (31 de agosto de 2012). Empresas Locais

Lei n.º 66-B/2012. (31 de dezembro de 2012) Orçamento de Estado 2013

Portal das Finanças. Manual de Instruções do Quadro 07 da declaração do mod. 22. Acedido em 24 de julho de 2014, em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/FB6CB26B-D8B3-44AB-AF99->

Portaria n.º 1446-C/2001 - I Série B. (21 de dezembro de 2001). Regula os preços de transferência nas operações efectuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade.

Portaria n.º 1011/2009. (9 de setembro de 2009). Código de Contas .

Portaria n.º 986/2009. (7 de setembro de 2009). Modelos de Demonstrações Financeiras .

Portaria n.º 467/2010. (7 de julho de 2010). Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Portaria n.º 104/2011. (14 de março de 2011). Modelos de demonstrações Financeiras .

Portaria n.º 105/2011. (14 de março de 2011). Modelos de demonstrações financeiras aplicáveis às entidades do sector não lucrativo (ESNL).

Portaria n.º 107/2011. (14 de março de 2011). Código de Contas para Microentidades .

Portaria n.º 294-A/2013. (30 de setembro de 2013). Ministérios das Finanças e da Solidariedade, Emprego e Segurança Social.



Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho. (19 de julho de 2002). Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade.

Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão - Versão Consolidada. (3 de novembro de 2008). Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho.

**ANEXO - Declaração de Rendimentos Modelo 22 –  
Quadro 07**

(Fonte: Portal das Finanças)



 <b>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS</b> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA <hr/> <b>DECLARAÇÃO                  DE                  RENDIMENTOS</b>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;"><b>01</b></td> <td style="text-align: center;"><b>PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO</b></td> </tr> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;"><b>1</b></td> <td style="width: 60%; padding: 2px;">De ____/____/____ a ____/____/____</td> </tr> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;"><b>2</b></td> <td style="width: 35%; padding: 2px;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;"><b>02</b></td> <td style="text-align: center;"><b>ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL</b></td> </tr> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;"><b>SERVIÇO DE FINANÇAS</b></td> <td style="width: 5%; text-align: center;"><b>1</b></td> </tr> <tr> <td style="width: 60%;"></td> <td style="width: 35%; text-align: center;"><b>CÓDIGO</b></td> </tr> <tr> <td style="width: 60%;"></td> <td style="width: 35%; padding: 2px;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> </tr> </table> </td> </tr> </table>	<b>01</b>	<b>PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO</b>	<b>1</b>	De ____/____/____ a ____/____/____	<b>2</b>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> </tr> </table>					<b>02</b>	<b>ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL</b>	<b>SERVIÇO DE FINANÇAS</b>	<b>1</b>		<b>CÓDIGO</b>		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> </tr> </table>					 <b>IRC</b>  <b>MODELO 22</b>
<b>01</b>	<b>PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO</b>																							
<b>1</b>	De ____/____/____ a ____/____/____																							
<b>2</b>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> </tr> </table>																							
<b>02</b>	<b>ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL</b>																							
<b>SERVIÇO DE FINANÇAS</b>	<b>1</b>																							
	<b>CÓDIGO</b>																							
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> </tr> </table>																							
<b>03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO</b>																								
<b>1</b>	<b>DESIGNAÇÃO</b>	<b>2</b>																						
	<b>N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)</b>	<b>2</b>																						
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> </tr> </table>																							
<b>3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO</b>																								
Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola  <b>1</b> <input type="checkbox"/>	Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola  <b>2</b> <input type="checkbox"/>	Não residente com estabelecimento estável  <b>3</b> <input type="checkbox"/>	Não residente sem estabelecimento estável  <b>4</b> <input type="checkbox"/>																					
<b>4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS</b>																								
Geral  <b>1</b> <input type="checkbox"/>	Isenção definitiva  <b>3</b> <input type="checkbox"/>	Isenção temporária  <b>4</b> <input type="checkbox"/>	Redução de taxa  <b>5</b> <input type="checkbox"/>	Simplificado  <b>6</b> <input type="checkbox"/>	Transparência fiscal  <b>7</b> <input type="checkbox"/>																			
Grupos de sociedades  <b>8</b> <input type="checkbox"/>	NIF da sociedade dominante  <b>9</b> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td></tr></table>									Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 87.º, n.º 1? (Art.º 91.º, n.º 2 da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril) Sim <b>10</b> <input type="checkbox"/>	Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 87.º, n.º 7? Sim <b>11</b> <input type="checkbox"/>													
<b>04 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO</b>																								
<b>1 TIPO DE DECLARAÇÃO</b>																								
<b>1</b> <input type="checkbox"/>	1.ª Declaração do período	<b>2</b> <input type="checkbox"/>	Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 1 e 2)	<b>3</b> <input type="checkbox"/>	Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4)																			
<b>4</b> <input type="checkbox"/>	Declaração de substituição (art. 120.º, n.ºs 8 e 9)	<b>5</b> <input type="checkbox"/>	Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) fora do prazo legal	<b>6</b> <input type="checkbox"/>	Declaração de substituição (art.º 122.º, n.º 3)																			
Data <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td></tr></table>																								
<b>2 DECLARAÇÕES ESPECIAIS</b>				<b>3 ANEXOS</b>																				
<b>1</b> <input type="checkbox"/>	Declaração do Grupo	<b>2</b> <input type="checkbox"/>	Declaração do período de liquidação	<b>3</b> <input type="checkbox"/>	Declaração do período de cessação																			
Declaração com período especial de tributação Antes da alteração <b>4</b> <input type="checkbox"/> Após a alteração <b>5</b> <input type="checkbox"/>																								
Data da cessação Ano      Mês      Dia <b>6</b> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td></tr></table>								Declaração do período do início de tributação  <b>7</b> <input type="checkbox"/>		Data da transmissão (entidades não residentes sem estabelecimento estável) Ano      Mês      Dia <b>8</b> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td></tr></table>														
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 16.6%; text-align: center; vertical-align: top;"><b>1</b> <input type="checkbox"/></td> <td style="width: 83.3%; padding: 2px;">Anexo A (Derrama)</td> </tr> <tr> <td style="width: 16.6%; text-align: center; vertical-align: top;"><b>2</b> <input type="checkbox"/></td> <td style="width: 83.3%; padding: 2px;">Anexo B (Regime simplificado)</td> </tr> <tr> <td style="width: 16.6%; text-align: center; vertical-align: top;"><b>3</b> <input type="checkbox"/></td> <td style="width: 83.3%; padding: 2px;">Anexo C (Regiões Autónomas)</td> </tr> <tr> <td style="width: 16.6%; text-align: center; vertical-align: top;"><b>4</b> <input type="checkbox"/></td> <td style="width: 83.3%; padding: 2px;">Anexo D (Benefícios Fiscais)</td> </tr> </table>						<b>1</b> <input type="checkbox"/>	Anexo A (Derrama)	<b>2</b> <input type="checkbox"/>	Anexo B (Regime simplificado)	<b>3</b> <input type="checkbox"/>	Anexo C (Regiões Autónomas)	<b>4</b> <input type="checkbox"/>	Anexo D (Benefícios Fiscais)											
<b>1</b> <input type="checkbox"/>	Anexo A (Derrama)																							
<b>2</b> <input type="checkbox"/>	Anexo B (Regime simplificado)																							
<b>3</b> <input type="checkbox"/>	Anexo C (Regiões Autónomas)																							
<b>4</b> <input type="checkbox"/>	Anexo D (Benefícios Fiscais)																							
<b>05 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO TOC</b>																								
NIF do representante legal	<b>1</b> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td></tr></table>										Data de receção	<b>3</b>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> <td style="width: 10px; height: 15px;"></td> </tr> </table>											
NIF do técnico oficial de contas	<b>2</b> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td><td style="width: 10px; height: 15px;"></td></tr></table>																							

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	.	.
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciables e ativos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	702	.	.
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	.	.
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	.	.
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	.	.
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	.	.
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	.	.
SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	.	.
Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	.	.
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	.	.
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	.	.
Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	712	.	.
Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	.	.
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	714	.	.
Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	.	.
Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	716	.	.
Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	.	.
Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º)	718	.	.
Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excecionais (art.º 38.º), não aceites como gastos	719	.	.
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	720	.	.
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	.	.
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	.	.
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	.	.
IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	724	.	.
Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	725	.	.
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficialmente [art.º 45.º, n.º 1, al. b)]	726	.	.
Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º 45.º, n.º 1, al. c)]	727	.	.
Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]	728	.	.
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 45.º, n.º 1, al. e)]	729	.	.
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]	730	.	.
Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, al. g)]	731	.	.
Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.º, n.º 1, al. h)]	732	.	.
Encargos com combustíveis [art.º 45.º, n.º 1, al. i)]	733	.	.
Juros de suprimentos [art.º 45.º, n.º 1, al. j)]	734	.	.
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 45.º, n.º 1, al. n)]	735	.	.
Contribuição sobre o setor bancário [art.º 45.º, n.º 1, al. o)]	780	.	.
Menos-valias contabilísticas	736	.	.
50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, parte final)	737	.	.
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	.	.
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	.	.

A ACRESCER

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A. ACRESCER (cont.)	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.ºs 1, 4 e 5)	740	.	.	
	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.ºs 6 e 7)	741	.	.	
	Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro)	742	.	.	
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	.	.	
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	.	.	
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	.	.	
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	.	.	
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	.	.	
	Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento (art.º 67.º)	748	.	.	
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	.	.	
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	.	.	
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.ºs 62.º e 62.º-A do EBF)	751	.	.	
	Encargos financeiros não dedutíveis (art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	.	.	
		752	.	.	
	SOMA (campos 708 a 752)	753	.	.	
	A. DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (art.º 22.º al. f) do D.R. 25/2009, de 14/9)	754	.	.
		Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	.	.
		Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	.	.
		Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	.	.
		Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	758	.	.
		Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.
		Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	760	.	.
		Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	.	.
		Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º 28.º, n.º 3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º 35.º, n.º 3)	762	.	.
		Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do DR 25/2009, de 14/9)	763	.	.
		Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 35º n.ºs 1 e 4)	781	.	.
		Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4)	764	.	.
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos		765	.	.	
Impostos diferidos (art.º 45.º, n.º 1, al. a)]		766	.	.	
Mais-valias contabilísticas		767	.	.	
50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização (art.º 45.º, n.º 5, al. b) e art.º 45.º, n.º 3, parte final) e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outros componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)		768	.	.	
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)		769	.	.	
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)		770	.	.	
Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º 51.º)		771	.	.	
Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão (art.º 64.º, n.º 3, al. b)]		772	.	.	
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)		773	.	.	
Benefícios Fiscais		774	.	.	
		775	.	.	
SOMA (campos 754 a 775)		776	.	.	
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 775) (A transportar para o Quadro 09)		777	.	.	
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 > 776) (A transportar para o Quadro 09)		778	.	.	