



Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Mestrado em Gestão

Relatório do Estágio Curricular

**As Práticas Contabilísticas com a Introdução do
Sistema de Normalização Contabilística**

Joana Andreia Cadete Soares

Março/2010

Agradeço ao Professor Mário Augusto pelo acompanhamento, preocupação e elucidação que me proporcionou ao longo do meu período de estágio.

Ao Dr. Rogério Domingues e ao Dr. Fernando Gomes por toda a paciência e atenção que sempre tiveram comigo, sem os quais não teria sido possível realizar o meu estágio. À equipa de trabalho da T.S.E.,Lda. pelos esclarecimentos e acompanhamento que me proporcionaram, sempre com muita paciência e boa disposição.

Finalmente, e não de menor importância, à minha família e ao João Pedro que me apoiaram sempre nos momentos em que precisei. E ao Paulo, pelas vezes em que estive presente.

Índice

Introdução	5
Capítulo 1: Apresentação do Local e Objecto de Estágio	6
1.1 A T.S.E.	6
1.2 A Contabilidade Financeira	7
Capítulo 2: A Aprendizagem ao Longo do Estágio.....	8
2.1 O Software de Contabilidade	8
2.2 As Bases Principais do Trabalho Contabilístico.....	9
2.2.1 As Características Qualitativas da Informação Financeira	9
2.2.2 Os Princípios Contabilísticos	11
2.3 As Tarefas Contabilísticas	13
2.3.1 O Processo de Arquivo, Classificação e Lançamento.....	14
2.3.1.1 A Chegada dos Documentos Contabilísticos.....	14
2.3.1.2 O Arquivo	15
2.3.1.3 A Classificação e o Lançamento:	19
2.3.2 Práticas de Controlo Interno.....	20
2.3.2.1 A Reconciliação Bancária	21
2.3.2.2 A Reconciliação de Terceiros.....	23
2.3.3 As Obrigações Fiscais	24
2.3.3.1 O Apuramento do Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	25
2.3.3.2 O Imposto sobre os Rendimento das Pessoas Colectivas.....	28
2.3.3.3 O Imposto sobre os Rendimento das Pessoas Singulares.....	33
2.3.3.4 Processamento de Salários.....	35
2.3.3.5 Segurança Social.....	35
2.3.4 O Encerramento de Contas.....	36
Capítulo 3: O Sistema de Normalização Contabilística (S.N.C.).....	38
3.1 Apresentação do S.N.C.	38
3.1.1 A Estrutura Conceptual do S.N.C.	40
3.1.2 As N.I.C., as N.C.R.F. e as Normas Interpretativas	44
3.1.3 O Código de Contas	47
3.1.4 As Demonstrações Financeiras	50
3.1.4.1 As Demonstrações de Resultados.....	52

3.1.4.2 O Balanço	54
3.1.4.3 A Demonstração de Fluxos de Caixa	57
3.1.4.4 A Demonstração das Alterações do Capital Próprio	59
3.1.4.5 Os Anexos	61
3.1.4.6 As Alterações das Demonstrações Financeiras: do P.O.C. ao S.N.C.....	63
3.2 O fim do P.O.C., o início do S.N.C.	64
3.2.1 Algumas Modificações de Carácter Geral.....	64
3.2.2 Mudanças Trazidas pelas N.C.R.F.	67
Análise Crítica	72
Bibliografia	74
ANEXOS	76

Introdução

O presente relatório tem por objectivo expor os conhecimentos por mim adquiridos no âmbito do meu estágio curricular na T.S.E. – Técnicos ao Serviço das Empresas, Lda., integrado no plano de estudos da opção de variante profissional do 2º ciclo, Mestrado em Gestão. O meu estágio decorreu na área da contabilidade geral, teve início em 28 de Setembro de 2009 e terminou no final de Fevereiro do corrente ano de 2010.

É proposta, neste relatório, uma apresentação dos procedimentos contabilísticos comuns que fazem parte do quotidiano da vida profissional dos contabilistas. Nele é considerada a actual transição para um novo sistema contabilístico. É também feita uma análise sobre os principais aspectos relativos à sua estrutura e mudanças que vêm introduzir às práticas contabilísticas tradicionais. Para um seguimento mais claro das matérias expostas, este relatório encontra-se dividido em três partes: uma primeira onde é dado a conhecer o local de estágio e onde se faz uma breve exposição da contabilidade como área de estudo de especial interesse à gestão, e em constante evolução nos últimos anos, uma segunda onde são abordadas as tarefas contabilísticas, quer as tenha desempenhado quer não, e uma terceira onde são abordados os aspectos principais do actual Sistema de Normalização Contabilística, assim como as mudanças mais evidentes que este vem trazer.

No final é feita uma análise crítica ao conteúdo do presente relatório. O objectivo é que o leitor não só fique a conhecer as actividades correntes desenvolvidas num gabinete de contabilidade, mas também que se aperceba da intrínseca relação entre contabilidade e fiscalidade, assim como da importância do trabalho contabilístico como base de apoio à gestão. Adicionalmente pretende-se ainda que o leitor se sinta um pouco mais familiarizado com o sistema contabilístico que recentemente entrou em vigor, tornando um pouco mais claras as informações que até recentemente têm sido um pouco confusas para alguns.

Capítulo 1: Apresentação do Local e Objecto de Estágio

1.1 A T.S.E.

O meu estágio desenrolou-se na T.S.E. – Técnicos ao Serviço das Empresas, Lda., actualmente sediada na Rua Padre Estêvão Cabral, nº 120 (Edifício Tricana), sala 301, 3000-316 Coimbra. A sua principal actividade é a prestação de serviços de contabilidade organizada e pode ser contactada pelo número de telefone 239 832 704, pelo fax 239 832 183, ou por e-mail para tse@telepac.pt.

A T.S.E., Lda. iniciou a sua actividade no ano de 1994, sob o código de actividade económica 74120, e o N.I.P.C. 503 231 401. O seu capital social é de 5.000€, distribuído pelos dois sócios: o Dr. Fernando Gomes e o Dr. Rogério Domingues, e desde então a sua actividade tem decorrido ininterruptamente. Actualmente a equipa de trabalho é constituída por oito trabalhadores, além dos sócios da empresa e de uma recepcionista, que têm sido contratados ao longo dos anos, à medida que as necessidades da empresa vão crescendo. Também o seu negócio tem prosperado apesar das dificuldades conjunturais que as empresas têm vivido, e actualmente encontra clientes por todo o país. Uma das causas para este sucesso é a aposta na diversificação dos serviços oferecidos que consistem na tradicional contabilidade (a área em que se desenrolou o meu estágio), controlo de gestão, consultoria de gestão e estudos económicos e de fiscalidade.

O principal objectivo da T.S.E., Lda. é satisfazer os seus clientes mediante a aposta na rapidez e na qualidade dos serviços oferecidos. Para a empresa, é essencial defender em primeiro lugar os interesses dos clientes, não obstante o respeito pelas considerações legais e fiscais que lhes dá activamente a conhecer, o que lhe tem conferido uma imagem forte, baseada na credibilidade. Não interessa tanto à T.S.E., Lda. ter muitos clientes, como faz questão de esclarecer aos seus funcionários, mas sim assistir a “bons clientes”. São considerados “bons clientes” aqueles que têm um carácter credível, e de preferência que representem um bom volume de negócios. Desta forma é

possível trabalhar de forma mais rápida e eficaz, de acordo com a imagem que a T.S.E., Lda. faz questão de transparecer sobre os seus serviços.

1.2 A Contabilidade Financeira

“A contabilidade é a base de todo o conhecimento necessário para desempenhar todo o trabalho financeiro nas empresas”. Esta foi talvez a primeira mensagem que o Dr. Fernando Gomes e o Dr. Rogério Domingues me durante o meu estágio na T.S.E., Lda. Foi neste espírito que o percorri, consciente de que, na minha opinião, não podia ter escolhido uma melhor área como ponto de partida para o mundo profissional.

A contabilidade, na sua origem, limitava-se ao papel de classificação e registo das variações sucessivas de determinadas grandezas, dando a conhecer a sua extensão em qualquer momento. Permitia então ultrapassar as limitações inerentes à memória humana, além de consistir num meio de prova em discórdias e litígios. Hoje, é um dos mais poderosos instrumentos de apoio à gestão, desempenhando um papel de informação crucial para a empresa e seus *stakeholders*, movida pela globalização dos negócios e pelas mudanças económicas ocorridas na União Europeia. A necessidade de assumir um carácter mais global moveu o crescente movimento de normalização contabilística, que pretende fundamentalmente “*criar uma metodologia comum, a ser seguida pelas unidades económicas visando, fundamentalmente, a comparabilidade das informações inter-unidades, a universalidade dos dados recolhidos e a sua compreensibilidade pelos diversos agentes económicos*” (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 1997).

Em Portugal, o processo de normalização contabilística tem-se vindo a desenvolver mais activamente desde 1976. Tendo o 25 de Abril sido um marco no início deste desenvolvimento, até 1988 o nosso país viu a criação da Comissão de Normalização Contabilística (C.N.C.) e a publicação do primeiro Plano Oficial de Contas (P.O.C.), fortemente influenciado pela normalização contabilística francesa. Desde então até 1991 verificaram-se diversos ajustamentos normativos nacionais à 4ª e à 7ª Directiva da U.E., dada a adesão portuguesa à União Europeia, o que moveu a publicação de um novo P.O.C. De 1992 a 2004 a C.N.C. publicou diversas Directrizes Contabilísticas com o objectivo de desenvolver e interpretar o P.O.C., muitas delas próximas das normas do “*International Accounting Standards Board*” (I.A.S.B.). A partir de 2004 assistiram-se a poderosas modificações, nomeadamente na adopção das

Normas Internacionais de Contabilidade (N.I.C.) por entidades cujos valores mobiliários estivessem admitidos à negociação num mercado regulamentado (2005), no ajustamento das normas nacionais às directivas comunitárias e na publicação pela C.N.C. do “Projecto de Novo Modelo Contabilístico”, ao qual designou “Sistema de Normalização Contabilística” (2007). Este tinha em vista a adopção e adaptação das N.I.C. e das Normas Internacionais e de Relato Financeiro, bem como as respectivas interpretações. Apesar de ter sido prevista a sua entrada em vigor em 2008, como é sabido tal só aconteceu neste presente ano de 2010.

Na T.S.E., Lda. começou-se a elaborar o trabalho contabilístico de acordo com o novo código de contas no final de Fevereiro. Apesar de se experimentar alguma estranheza logo no processo de classificação, os maiores inconvenientes reflectiram-se apenas no período de tempo mais alongado necessário para realizar as tarefas dado o processo de habituação e interiorização do novo código de contas. Prevendo este contratempo o Dr. Rogério Domingues e o Dr. Fernando Gomes optaram por direccionar toda a equipa para o trabalho à luz do novo sistema atempadamente, a fim de evitar atrasos.

Capítulo 2: A Aprendizagem ao Longo do Estágio

2.1 O Software de Contabilidade

O software de contabilidade utilizado na T.S.E., Lda. é o “Contabilidade Geral v3.0”, da PSIC – Programação e Sistemas Informáticos, Lda. A T.S.E., Lda. esforça-se por ter o software que permite um trabalho mais simples e rápido, pelo que tem muitas teclas de atalho para as diversas funções que executa.



Figura 1: O Logotipo de "Contabilidade Geral v3.0"

A PSIC faz actualizações constantes ao programa, sendo portanto regular a visita de funcionários da empresa na T.S.E., Lda. que instalam as novas funcionalidades e instruem a equipa de trabalho sobre as novas funções. Actualmente, dentro de diversas

funcionalidades, este programa abrange o plano oficial de contas de acordo com a nomenclatura do S.N.C., o apuramento automático do I.V.A., a elaboração das demonstrações financeiras das empresas, assim como a elaboração de declarações periódicas e anuais e de orçamentos.

2.2 As Bases Principais do Trabalho Contabilístico

É conhecimento geral que a informação dada deve ter uma natureza credível para que os destinatários possam tirar conclusões apropriadas. Costa (2007) vem-nos explicar que esta necessidade se faz sentir mais fortemente quando o assunto se trata de demonstrações financeiras. De todas as pessoas envolvidas nas demonstrações financeiras (as que preparam, as que auditam, as que analisam e as que a utilizam), os utentes são indubitavelmente aqueles que devem ser privilegiados, para que possam tomar decisões económicas adequadas à realidade. De acordo com o I.A.S.B., este grupo é bastante heterogéneo, incluindo desde investidores a financiadores, Governos e seus departamentos e fornecedores, clientes, trabalhadores e o público em geral. Todos têm diferentes necessidades de informação, mas todos necessitam das demonstrações financeiras para a obter. Daí advém a necessidade de uma boa preparação da informação financeira.

Tendo a informação financeira tão grande importância, estabeleceu-se que esta deve obedecer a uma série de conceitos, princípios, normas e características qualitativas, que asseguram a sua utilidade aos utentes. Antes de tudo o resto, estas devem apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira das entidades, dos seus resultados e fluxos de caixa.

2.2.1 As Características Qualitativas da Informação Financeira

O P.O.C. estabelece três características qualitativas da informação financeira: a “relevância”, a “comparabilidade” e a “fiabilidade”. Actualmente, os parágrafos 24 a 46 da Estrutura Conceptual do S.N.C. que abordam o mesmo tema, identificam quatro características qualitativas principais, três delas as já consideradas no P.O.C. A forma como se devem considerar estas características no tratamento da informação financeira

é relatada abaixo, tendo-se optado por incluir também a nova característica trazida pelo S.N.C.: a “compreensibilidade”.

Compreensibilidade:

A informação proporcionada pelas demonstrações financeiras deve ser rapidamente compreensível pelos utentes, pressupondo-se que estes não só tenham um conhecimento razoável dos aspectos empresariais, económicos e contabilísticos, como também tenham vontade de estudar cuidadosamente a informação apresentada.

Relevância:

Considera-se relevante a informação que influencia as decisões económicas dos utentes, ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros. A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade, sendo por vezes a sua natureza suficiente para determinar se a informação é ou não relevante. Contudo a informação também deve ser material, ou seja, a sua omissão ou inexactidão influenciam as decisões económicas tomadas pelos utentes com base nas demonstrações financeiras.

Fiabilidade:

Para ser de confiança, a informação financeira deve representar fidedignamente os acontecimentos que pretende dar a conhecer. Uma grande parte da informação financeira está sujeita ao risco de não representar de forma fidedigna o que pretende retratar, devido essencialmente a dificuldades associadas à identificação das operações e a outros acontecimentos a serem valorizados ou devido às técnicas de valorimetria e apresentação, pelo que por vezes pode ser preferível não divulgar mesmo os efeitos financeiros de determinados elementos. Uma alternativa é divulgá-los em conjunto com o risco de erro inerente ao seu reconhecimento e valorização.

A fiabilidade encontra-se directamente associada à necessidade de contabilizar os acontecimentos de acordo com a sua substância e realidade económico-financeira, e não apenas com a sua forma legal. A informação presente nas demonstrações financeiras deve então ser neutra, de forma que não possa influenciar a tomada de uma decisão a fim de atingir um resultado pretendido. Também se devem preparar as demonstrações financeiras com base na prudência, ou seja, incluindo um grau de precaução no exercício dos juízos necessários, dadas as incertezas que rodeiam os acontecimentos com que é frequente os técnicos depararem-se neste trabalho.

Comparabilidade:

Os utentes devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma empresa ao longo do tempo, com o objectivo de se identificarem tendências na sua posição financeira e no seu desempenho, e entre diferentes empresas, para o mesmo efeito. Isto exige que a valorimetria e exposição dos efeitos financeiros dos acontecimentos semelhantes devam ser respeitadas consistentemente, pelo que os utentes devem ser informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, assim como de eventuais alterações, seus efeitos e seus motivos. Há que referir no entanto que a consistência não deve ser seguida se a política contabilística não puder obedecer à relevância e à fiabilidade.

A relevância e a fiabilidade da informação financeira podem estar sujeitas a limitações de tempestividade, equilíbrio entre benefício e custo, e equilíbrio entre as características qualitativas. Entende-se pois que é preferível divulgar a informação financeira no tempo apropriado, mesmo que se corra o risco de não se obter o máximo de fiabilidade. As estimativas contabilísticas auxiliarão a esta incompatibilidade entre tempestividade e fiabilidade. E enquanto o equilíbrio entre benefício e custo é mais um caso difuso do que uma característica qualitativa, tratando-se apenas de uma questão de que o custo, com a divulgação da informação, não seja superior ao benefício que esta oferece aos utentes, o equilíbrio entre as características qualitativas é muitas vezes necessário, sendo a importância das mesmas a maior parte das vezes atribuída pelo julgamento profissional.

2.2.2 Os Princípios Contabilísticos

Os princípios contabilísticos são regras e guias de contabilidade relativos a assuntos diversos, como a mensuração ou a valorimetria. Estes constam no P.O.C., nas directrizes contabilísticas e interpretações técnicas, e orientam a preparação das demonstrações financeiras, de forma a transparecerem uma imagem verdadeira e apropriada da empresa. No P.O.C. são discriminados os seguintes princípios contabilísticos fundamentais:

- **Continuidade** – considera-se que a empresa opera continuamente, ilimitadamente, pelo que não necessita nem tenciona reduzir o seu volume de operações ou entrar em liquidação;
- **Consistência** – as empresas não alteram as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer, e a alteração tiver efeitos relevantes, esta deve ser referida;
- **Especialização ou acréscimo** – os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras nos períodos a que respeitam;
- **Custo histórico** – os registos contabilísticos têm por base o custo de aquisição ou de produção, quer a unidades monetárias nominais quer a constantes;
- **Prudência** – deve-se integrar um grau de precaução nas contas, quando se realizarem estimativas exigidas em condições de incerteza, sem no entanto permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito, ou de passivos e custos por excesso;
- **Substância sobre a forma** – os acontecimentos devem contabilizar-se de acordo com a sua substância e a realidade financeira, e não somente com a sua forma legal;
- **Materialidade** – as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos relevantes.

Actualmente, ao abrigo do S.N.C., a materialidade, a substância sobre a forma e a prudência integram o grupo das características qualitativas secundárias. Por outro lado a Estrutura Conceptual, nos parágrafos 22 e 23, determina dois “pressupostos subjacentes”: o regime de acréscimos e o princípio da continuidade, que encontram correspondência nos respectivos princípios explícitos no P.O.C. Adicionalmente, o mesmo documento guarda os parágrafos 97 a 99 para o tema da “Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras”, onde se encontra referência ao “custo histórico”, em conjunto com outros métodos de mensuração (mais à frente tratados, no capítulo 1.1 “A Estrutura Conceptual do S.N.C.”, da terceira parte). Desde já se conseguem observar algumas modificações com a entrada em vigor do novo sistema

contabilístico. De facto, uma das questões que foi colocada pelo Prof. Doutor Teixeira dos Santos na audição pública do sistema de normalização contabilística, em Maio de 2008, foi a insuficiência do normativo contabilístico nacional, com base nos princípios contabilísticos geralmente aceites para dar resposta às novas exigências de relato financeiro internacional.

2.3 As Tarefas Contabilísticas

Durante o meu estágio na T.S.E., Lda. tive oportunidade de desempenhar algumas tarefas contabilísticas típicas de serem atribuídas aos recém contratados pela empresa. Isto significa que estive integrada nos diferentes processos de trabalho principais que foram decorrendo ao longo do meu período de estágio, acompanhando-os numa óptica de aprendiz da própria empresa, contribuindo, sempre que possível, um pouco para o seu decorrer. Esta parte do meu relatório de estágio é então dedicada à abordagem das diferentes tarefas contabilísticas realizadas na T.S.E., Lda., principalmente daquelas com que tive contacto.

Começo pela descrição do principal processo contabilístico que fez parte do meu estágio: o arquivo de documentos, a sua classificação e lançamento. Respeitando a ordem dos trabalhos, seguidamente abordarei o tratamento das reconciliações bancárias e de terceiros, continuando com a apresentação dos trabalhos relacionados com as obrigações fiscais, nomeadamente a tarefa de apuramento do Imposto sobre o Valor Acrescentado. São ainda tratados os temas do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, do imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, os descontos para a Segurança Social, o Processamento de Salários e o Encerramento de Contas. No entanto não tive oportunidade de ter contacto directo com estes últimos durante o meu estágio, assim como com a reconciliação de terceiros, pelo que estas partes do relatório são tratadas com base em pesquisa efectuada, quer em livros e sites, quer informando-me junto aos profissionais sobre o funcionamento destes trabalhos.

Com a entrada em vigor do S.N.C. estes trabalhos sofrerão mudanças relevantes, directamente visíveis pela aplicação de um novo código de contas, mas também com a utilização de novos critérios assentes numa filosofia diferente. No entanto, neste capítulo a exposição será feita base no P.O.C., reservando-se a parte final deste relatório ao tratamento das novidades trazidas pelo novo sistema contabilístico.

2.3.1 O Processo de Arquivo, Classificação e Lançamento

Este processo foi, sem dúvida, aquele que mais vezes concretizei durante o meu estágio. É o trabalho mais importante a ser desempenhado, visto que serve de suporte a todos os outros. Apresenta-se esquematicamente esta ordem de trabalhos abaixo:



Esquema 1: O Processo de Arquivo, Classificação e Lançamento.

2.3.1.1 A Chegada dos Documentos Contabilísticos

Os documentos contabilísticos das empresas são, por regra, entregues mensalmente. A título de exemplo, entre os mais comuns encontram-se:

- Facturas, recibos e vendas a dinheiro emitidas pelas empresas;
- Facturas, recibos e vendas a dinheiro de fornecedores e outros credores;
- Notas de crédito emitidas pelas empresas e pelos fornecedores;
- Depósitos bancários;
- Extractos e documentos de despesas bancárias;
- Recibos de salários;
- Despesas diversas.

É sobre estes documentos que se irá processar todo o registo contabilístico, pelo que é importante estarem em posse da empresa o mais cedo e da forma mais completa possível. Infelizmente, a partir das observações retiradas durante o meu estágio, foi possível comprovar que nem todas as empresas clientes das T.S.E., Lda. têm esse cuidado, o que por vezes dificulta e atrasa a evolução do processo, exigindo aos contabilistas uma constante requisição de documentação em falta.

Quando os documentos contabilísticos das empresas chegam à T.S.E., Lda. são recebidos por uma rececionista que os coloca numa estante preparada para o efeito. A cada prateleira da estante reserva-se uma ou mais letras do abecedário a fim de que, desde a sua recepção, os documentos fiquem guardados na prateleira com a letra

correspondente à inicial do nome da empresa. Assim, quando se inicia o processo de arquivo, basta ir buscar os documentos à prateleira.

Antes de se iniciar o processo de arquivo, deve-se verificar se existem documentos em falta, que devem ser pedidos imediatamente aos clientes, ou se é necessário imprimir documentos contabilísticos presentes na base de dados da T.S.E., Lda., visto a empresa também realizar outras tarefas, além da contabilidade geral, para os seus clientes.

2.3.1.2 O Arquivo

Na T.S.E., Lda. há especialmente a ideia comum de que *“o arquivo é parte essencial de todos os trabalhos contabilísticos; sem um bom arquivo os outros trabalhos complicam-se”*, pelo que este processo nunca é visto como sendo supérfluo. Para controlo de gastos com os clientes, a T.S.E., Lda. dispõe de folhas de controlo mensais, onde os funcionários anotam o número de dossiers utilizados no arquivo dos documentos das empresas e as despesas com correio gastos com cada cliente, que lhes serão posteriormente cobrados.

De acordo com o estipulado no artigo 35º, nº 5 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (C.I.V.A.), as facturas ou outros documentos equivalentes, devem ser datados, numerados sequencialmente, e conter os seguintes elementos:

- Nomes, firmas ou denominações sociais do fornecedor/prestador de serviços e do destinatário/adquirente;
- Sede ou domicílio do fornecedor/prestador de serviços e do destinatário/adquirente;
- Número de identificação fiscal do fornecedor/prestador de serviços e do destinatário/adquirente;
- Denominação e quantidade dos bens adquiridos/serviços prestados, especificando os elementos necessários à determinação da taxa aplicável;
- O preço, líquido de imposto, assim como outros elementos incluídos no valor tributável;
- As taxas de imposto aplicável e o montante de imposto devido;
- O motivo justificativo da não aplicação do imposto, quando aplicável.

No artigo 19º, nº 2, do mesmo código vem especificado que só se confere direito à dedução o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal. Deste modo, é necessário proceder a uma conferência da documentação entregue pelos clientes para fins contabilísticos, a fim de se certificar que obedecem os requisitos exigidos por lei. Ainda há o costume de, quando surgem novos fornecedores das empresas, verificar a validade do seu número de identificação fiscal no site http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do.

Conferida a validade legal dos documentos e separados aqueles que não cumprem os requisitos exigidos para devolução ao cliente, prepara-se a documentação para ser arquivada. Começa-se então por fazer uma ordenação mensal dos documentos, seguida de uma ordenação do tipo de despesas. Conforme a empresa, o arquivo pode envolver desde apenas um diário, o de operações diversas, a quatro: este acrescido do diário de caixa, do de compras e do de vendas. Nos casos em que as empresas requerem a utilização de mais diários, geralmente empresas que apresentam mais documentos, estes devem ser distribuídos pelos diários da seguinte forma:

- **Diário de Caixa** – neste diário arquivam-se todos os documentos relativos a entradas e/ou saídas de dinheiro em caixa, ou seja, que movimentem a conta 11 – “caixa”. Muitas vezes as empresas não esclarecem que documentos são pagos por meios bancários ou por caixa pelo que, na dúvida, estes documentos são arquivados neste diário e a sua classificação é feita utilizando a conta 11. À data de elaboração da reconciliação bancária fazem-se as correcções necessárias, mediante um débito na conta 11 e um crédito na 12 – “depósitos à ordem”.
- **Diário de Compras** – neste diário, tal como o nome indica, são arquivados todos os documentos relativos às compras a fornecedores das empresas. Neste diário não existe movimentação de dinheiro, utilizando-se apenas a conta do fornecedor a crédito. Esta será posteriormente debitada no documento que servirá de comprovativo de pagamento.
- **Diário de Vendas** – tal como no diário de compras, este diário contém os documentos relativos às vendas ou prestações de serviços que a empresa

realizou. Neste diário os recebimentos de clientes são debitados em caixa, e posteriormente, quando necessário, serão transferidos para a conta de depósitos à ordem por um lançamento correctivo que credite a conta 11 e debite a conta 12, em documento comprovativo. Quando se realiza o arquivo, deve-se confirmar se a numeração dos documentos é sequencial, não só neste mês como relativamente ao mês anterior.

- ***Diário de Operações Diversas*** – este diário tem um carácter residual, perante a existência dos outros, abrangendo assim todos os documentos que não têm lugar em nenhum dos restantes diários. Quando existe apenas este diário o arquivo deve ser feito colocando em primeiro lugar são colocadas os documentos relativos às vendas, seguindo-se ordenadamente aqueles relativos às compras, às despesas, despesas diversas (geralmente estes tratam-se de facturas/recibo emitidas por caixa registadora), documentos fiscais, bancários (incluindo pagamentos), processamento de salários e listagem de cheques.

Os diários encontram-se organizados com separadores relativos aos meses do ano, sendo o mês de Janeiro o primeiro a arquivar e o de Dezembro o último. Os documentos são arquivados no mês da respectiva emissão, no caso das facturas e vendas a dinheiro, ou no mês de pagamento, quando se tratam de comprovativos de pagamento. Respeitando a ordem dos documentos apresentada na tabela anterior, arquivam-se por ordem alfabética, ficando o “A” acima e o “Z” abaixo, e por ordem de emissão, ficando, dentro do mesmo fornecedor ou credor, os mais antigos abaixo e os mais recentes acima.

É frequente serem os funcionários da T.S.E., Lda., a organizarem a apresentação de alguns documentos, como as listagens de cheques, as despesas diversas e os recibos emitidos pela empresa. No primeiro caso, com base nos canhotos dos cheques que as empresas entregam à T.S.E., Lda., elaboram-se, para cada mês, uma folha de “Excel” (ver anexo 1) com os cheques emitidos pela empresa nesse mês. No caso de as empresas emitirem cheques provenientes de diferentes contas bancárias realiza-se uma folha para cada uma delas. A numeração dos cheques em cada mês deve ser sequencial, começando no número que se segue ao último número da listagem do mês anterior. Para cada cheque identifica-se, além do número, a data de emissão, o destinatário, a conta

respectiva de fornecedor e o montante pago. Mais tarde, na classificação, pode acontecer que esteja presente na listagem um cheque cujo pagamento já tenha sido registado. Neste caso indica-se ou sublinha-se no documento de registo o número do cheque e põe-se um visto no local que devia ser preenchido com a conta de fornecedor. Outras vezes acontece que os cheques sejam pré-datados. Nesta situação o espaço guardado para registo da conta de fornecedor deve ser preenchido com a indicação em maiúsculas “pré-datado”, registando-se de novo este cheque no mês a que é relativo, abaixo ou acima da sequência numérica da listagem desse mês.

As despesas diversas são separadas de acordo com a sua tipologia (geralmente almoços, portagens e estacionamento, despesas com gasóleo para cada carro, material de escritório, produtos para limpeza, higiene ou conforto, revistas e jornais, de entre outras), agrafando-se e somando-se os totais daquelas que, sendo respeitantes à mesma conta de custos e à mesma percentagem de I.V.A., são pagas por caixa ou pelos sócios das empresas. As que são pagas por meios bancários devem permanecer isoladas para que sejam classificadas e lançadas isoladamente, a fim de serem fáceis de identificar quando se elaborarem as reconciliações bancárias. Todas elas são no final agrafadas a uma “folha de operações diversas” (ver anexo 2), um documento em “Word” que consiste numa tabela na qual se indicam as despesas que a ela são agrafadas, o I.V.A. de cada, quando aplicável, o total, e as respectivas contas de movimento a crédito e a débito.

Os recibos emitidos pelas empresas por vezes são tratados na T.S.E., Lda., sobretudo quando se tratam de clínicas médicas. Estes são organizados respeitando a numeração sequencial, e afectos ao mês em que foram emitidos. Os recibos de numeração sequencial, relativos ao mesmo mês, são então agrafados e os seus totais são somados e evidenciados numa folha pequena de operações diversas, semelhante à descrita no parágrafo anterior, que é agrafada aos recibos. Desta vez, nesta folha, é indicado o intervalo de recibos a que está agrafada e as contas a débito e a crédito, além do referido total. Normalmente não há cuidados relativos ao I.V.A., visto as clínicas médicas serem isentas do imposto.

Por fim, há ainda a referir que, em regra, existem, para cada empresa, duas pastas adicionais: a dos “documentos oficiais” e a dos “bancos”. Na primeira são arquivados documentos oficiais, como o Modelo 22, as Declarações do I.V.A., ou documentos da Conservatória. Na segunda são arquivados os recibos dos fornecedores e credores, assim como os extractos bancários das empresas.

2.3.1.3 A Classificação e o Lançamento:

Terminado o arquivo inicia-se a classificação dos documentos. Cada documento arquivado dá origem a um registo contabilístico cuja classificação é feita com uma lapiseira vermelha preferencialmente do lado direito do documento, num espaço em branco, para posteriormente ser mais rápida a visualização.

Havendo bastantes casos dignos de consulta do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado para conhecer as especificidades inerentes às diversas classificações dos documentos, deixo aqui especial referência ao artigo 21º, que define, de acordo com a situação específica da empresa, que o gasóleo pode ser dedutível na sua totalidade ou em metade. Se no primeiro caso o procedimento é equivalente ao de qualquer documento com I.V.A. dedutível, no segundo deve-se conhecer o montante de imposto e multiplicá-lo por 50%, que será afecto a uma conta de I.V.A. dedutível. A parte restante deve ser somada à base tributável, que será englobada numa conta de custos. Outro caso comum, e portanto relevante mencionar, são as refeições (“almoços”), cuja classificação varia conforme o valor da despesa apresentada. Aquelas cujo valor apresentado é igual ou inferior a vinte e cinco euros são consideradas despesas de deslocação, enquanto as que apresentam um valor superior são consideradas despesas de representação.

Concluída a classificação inicia-se o lançamento; ou seja, insere-se a classificação feita manualmente em cada documento, de forma ordenada, no programa de contabilidade. Existem fundamentalmente sete tipos de movimentos, sendo que os que realizei eram essencialmente de natureza corrente:

- ***Lançamentos de abertura*** – relativos aos valores iniciais das contas, no início da escrita;
- ***Lançamentos correntes*** – tratam-se daqueles que registam as operações e acontecimentos durante o exercício económico;
- ***Lançamentos de estorno*** – pretendem rectificar as omissões, duplicações e erros cometidos nos lançamentos que foram efectuados;
- ***Lançamentos de regularização*** – têm em vista rectificar o saldo das contas que não correspondam à realidade, o que leva a serem efectuados

no final de cada exercício económico, antes do apuramento de resultados e do balanço;

- ***Lançamentos de transferência ou de apuramento de resultados*** – têm por objectivo transferir os saldos das contas de custos e de proveitos para as contas de resultados, permitindo a posterior discriminação dos resultados da empresa;
- ***Lançamentos de encerramento ou fecho*** – são realizados após o apuramento de resultados e a elaboração do balanço a fim de fechar as contas que apresentam saldos;
- ***Lançamentos de reabertura*** – registam, no início de cada exercício económico, os valores iniciais das contas, correspondentes aos saldos finais das contas do exercício anterior.

No final de cada trabalho preenche-se uma folha de controlo trimestral, indicando que estes trabalhos já foram realizados para o cliente em causa. A conclusão do processo é, por vezes, dificultada por razões de ordem prática, como já tive oportunidade de referir: sem a totalidade dos documentos referentes a determinada empresa o trabalho contabilístico não se encontra sempre actualizado. No sentido de minimizar esta perda, a T.S.E., Lda., tenta-se sempre que a informação esteja organizada e tratada o mais cedo possível, dentro das possibilidades, a fim de dar resposta atempada a outros trabalhos e necessidades posteriores.

2.3.2 Práticas de Controlo Interno

As práticas de controlo interno adoptadas são importantes para assegurar a confiança e integridade da informação, verificar a conformidade com as políticas e evitar erros involuntários, entre outras. Na T.S.E., Lda. as práticas mais relevantes de controlo interno adoptadas são as reconciliações bancárias e de terceiros (além da referida numeração dos documentos ao efectuar os lançamentos). Esta tarefa sofre influências do S.N.C. essencialmente na medida em que este vem atribuir um novo código de contas e um novo conjunto de normas a ter em consideração no trabalho de registo contabilístico. Os procedimentos para a elaboração das reconciliações bancárias e de terceiros são descritas seguidamente.

2.3.2.1 A Reconciliação Bancária

Para responder à necessidade de conferência das entradas e saídas de meios monetários das contas bancárias efectuam-se as reconciliações bancárias. Estas têm por objectivo verificar a igualdade dos saldos bancários e contabilísticos no final do ano e coincidência dos movimentos bancários com os contabilísticos.

A conta de depósitos à ordem pode ser movimentada a débito por movimentos como os depósitos, ordens de transferências bancárias de terceiros às empresas ou juros vencidos pelos depósitos, e a crédito por movimentos como cheques emitidos, pagamentos e transferências a terceiros. Um débito evidenciado no extracto bancário corresponderá portanto a um crédito registado na contabilidade.

Descrevendo mais pormenorizadamente o processo, as reconciliações bancárias são efectuadas em folhas do “Excel”, para cada conta, relativamente a cada mês, nas quais se registam as diferenças encontradas entre os extractos bancários e o extracto contabilístico da conta bancária desejada. Cada folha tem no topo o nome da empresa, o nome do banco e o nº de conta, assim como o período a que a reconciliação se refere. O período remonta sempre desde o primeiro dia do ano (ou o primeiro dia do mês em que a empresa passou a ser cliente da T.S.E., Lda., caso se tenha tornado cliente durante o ano corrente), até ao último dia do mês sobre o qual se está a fazer a reconciliação. Para efectuar este trabalho são preenchidos dois quadros: no primeiro inserem-se os valores que se encontram nos registos contabilísticos, mas não nos extractos bancários; no segundo apresentam-se os valores evidenciados nos extractos bancários, mas dos quais não existe registo na contabilidade.

No primeiro quadro, para cada valor que se encontre nos extractos contabilísticos da conta bancária que não conste no extracto bancário, indica-se a data do registo contabilístico (a mesma data utilizada na descrição ao se ter lançado o documento), o diário em que o documento se encontra, o número de ordem do documento (atribuído no trabalho de lançamento), o seu descritivo, a indicação se o valor em causa foi debitado (coloca-se a letra “D”) ou creditado (coloca-se a letra “C”), e o valor. Todos estes dados são apresentados no extracto contabilístico. Exemplificando, um quadro simples poderia ser deste tipo:

Data	Diário	Nº Ordem	Descritivo		Valor
30-Jun	9	88	N/CHEQUE No:5411	C	300,88
Total					300,88

Quadro1: Valores presentes no Extracto Contabilístico que não constam do Extracto Bancário.

O segundo quadro é semelhante a este, embora só se indique a data de movimento do valor, a descrição, a indicação de débito ou crédito e o valor, que constam no extracto bancário. Exemplificando, o segundo quadro poderia assumir esta forma:

Data	Diário	Nº Ordem	Descritivo		Valor
08-Jun			TRF Caixa ebanking	D	600,00
13-Jun			Pag Serv	D	1,65
21-Jun			Compra Continente	D	16,32
23-Jun			Débito Chq 5413	D	200,00
30-Jun			Depósito	C	641,00
Total					-176,97

Quadro2: Valores presentes no Extracto Bancário que não constam do Extracto Contabilístico.

No final da folha de cálculo inserem-se os valores totais do extracto bancário e do extracto contabilístico. São ainda apresentados automaticamente os valores totais de cada quadro, que são somados ao total do extracto contabilístico. Este total deverá corresponder ao total do extracto bancário, caso contrário, a diferença será indicada por uma soma controlo, indicando que foram cometidos erros neste trabalho. Utilizando os quadros apresentados, e assumindo um total contabilístico de 20.000,00€ e um total bancário de 20.123,91€, esta última parte assumiria a seguinte forma:

Saldo Contabilidade 30/06	20.000,00	
	300,88	→ Total do primeiro quadro
	<u>-176,97</u>	→ Total do segundo quadro
Total	20.123,91	
Saldo Banco 30/06	<u>20.123,91</u>	
	0,00	→ Soma Controlo

Esquema 2: Controlo do trabalho de Reconciliação Bancária.

No final das conciliações estarem elaboradas, elaboram-se as correcções. Este trabalho passa por, utilizando a última conciliação bancária do ano, verificar no primeiro quadro os valores registados e verificar se o lançamento foi mal efectuado, se respeitam a valores que se encontram na coluna de baixo, ou se só irão aparecer no extracto bancário mais tarde. Seguidamente, no segundo quadro, seleccionam-se as informações que podem ser tratadas contabilisticamente, daquelas em que é necessária mais informação por parte do cliente para serem posteriormente registadas. Faz-se então o registo contabilístico das operações em trânsito e que são possíveis de serem lançadas com base no extracto bancário. Para o efeito fotocopia-se o mesmo, anexando a fotocópia a uma “folha de operações diversas”, na qual se vai fazer a classificação da informação presente no extracto anexado, que deve estar sublinhada a marcador fluorescente. As restantes informações serão igualmente classificadas e lançadas logo que possível. Estes novos documentos são normalmente arquivados e lançados no final do mês de Dezembro.

2.3.2.2 A Reconciliação de Terceiros

Este processo consiste na comparação dos extractos contabilísticos com os extractos do cliente, a fim de se verificar o igual lançamento dos movimentos em ambas as contabilidades. Recai usualmente sobre as contas de clientes, fornecedores, Segurança Social, I.V.A. e Empréstimos.

Detectadas as divergências deve-se procurar conhecer as causas, consultando-se os movimentos e documentos correspondentes. Uma vez encontradas, deve-se proceder à regularização das diferenças utilizando para o efeito uma “folha de operações diversas”. Usualmente estas divergências devem-se a erros de lançamento, utilizando-se contas de clientes erradas ou movimentos em duplicado ou na existência de duas contas

correntes relativas ao mesmo cliente, de entre outras. Nalguns casos ainda se verifica a falta do lançamento de algumas facturas de fornecedores, por falta de entrega à T.S.E., Lda. Mais uma vez o papel das empresas clientes quanto ao envio da documentação necessária é crucial para um desempenho rápido e eficaz no trabalho realizado na T.S.E., Lda.

2.3.3 As Obrigações Fiscais

A contabilidade e a fiscalidade mantêm uma relação muito próxima, dado que a fiscalidade se interessa por conhecer os registos contabilísticos para efeitos de tributação. A tributação e contabilização de impostos são problemas que cabem à contabilidade resolver, independentemente das considerações que possam ser feitas em torno dos mesmos. Desta forma, quaisquer alterações ocorridas ao nível da contabilidade produzirão efeitos no âmbito da fiscalidade. Contudo *“Como é do conhecimento de todos o “casamento entre a contabilidade e a fiscalidade” nem sempre é perfeito.”* (Silva, 1992, p. 303). Estas duas áreas devem ser vistas sob uma perspectiva de complementaridade, tendo consciência que, enquanto a contabilidade visa a apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial da empresa, a fiscalidade tem como objectivo arrecadar receitas fiscais imprescindíveis ao equilíbrio orçamental, pelo que cada uma salvaguardará a sua identidade.

Com a entrada em vigor do S.N.C. o maior impacto fiscal ocorreu na alteração feita ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e legislação complementar com o objectivo de adaptar as regras de determinação do lucro tributável às N.I.C. Já em diversos países, e agora também em Portugal, o modelo de contabilização dos impostos sobre os lucros das empresas evoluiu do método do imposto a pagar para o método do reconhecimento dos efeitos tributários das operações realizadas.

São então seguidamente apresentadas as obrigações fiscais das empresas a que a T.S.E., Lda. mais frequentemente dá resposta. No entanto, no meu período de estágio apenas tive oportunidade de proceder ao apuramento do I.V.A., pelo que as restantes serão tratadas de uma forma menos detalhada.

2.3.3.1 O Apuramento do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Na altura em que Portugal perspectivava a adesão à C.E.E., adoptou-se o sistema comum do I.V.A., regulamentado por diversas directivas do Conselho das Comunidades Europeias, em detrimento do antigo imposto de transacções. O I.V.A. trata-se de um imposto reditício, sendo o mais importante ao financiamento do Orçamento de Estado. É caracterizado como um imposto indirecto e plurifásico, dado que incide sobre todas as fases do processo produtivo, através do chamado “método subtractivo indirecto¹”, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados. Pretende ainda ser um imposto neutro, dado que, independentemente do número de fases do circuito económico, a sua carga fiscal incidente sobre o bem será a mesma, não induzindo portanto os operadores a integrarem-se por motivos fiscais².

Sendo um imposto geral sobre o consumo, incide (de acordo com o especificado no artigo 1º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado - C.I.V.A.), sobre:

- As transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- As importações de bens;
- As operações intracomunitárias efectuadas no território nacional e reguladas no Regime do I.V.A. nas Transacções Comunitárias (R.I.T.I.).

Existem no entanto algumas isenções, como o caso das prestações de serviços médicos, com que me deparei durante o meu estágio. Estas encontram-se definidas nos artigos 9º, 13º, 14º e 15º do C.I.V.A., tratando todo o Capítulo II das matérias respeitantes às isenções em geral.

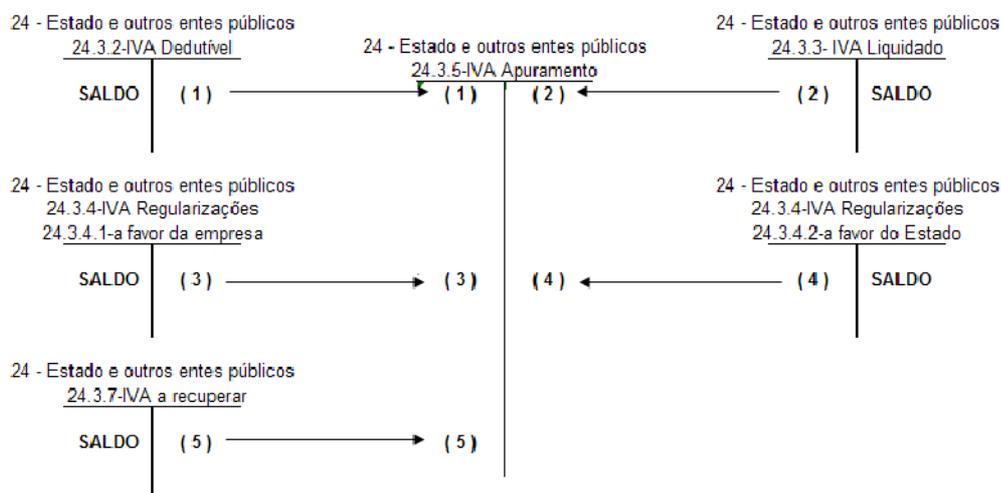
O Decreto-Lei nº 186 de 12 de Agosto, que entrou recentemente em vigor, é aplicável aos casos de prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos que tenham sede noutro Estado membro, nos termos do artigo 6º do C.I.V.A., assim como às transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas, efectuadas ao abrigo do R.I.T.I. O seu objectivo é a luta contra a fraude fiscal associada a este tipo de operações,

¹ O método subtractivo indirecto trata-se da técnica de liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, quando as transacções sucedem entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução.

² “Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.” (Palma, 2009).

pelo que veio alterar a periodicidade dos prazos de envio do Anexo Recapitulativo à Declaração Periódica de I.V.A., que foi autonomizado na “Declaração Recapitulativa” (ver anexo 3), para uma regularidade mensal ou eventualmente trimestral. Esta declaração também vem agora abranger sujeitos passivos que efectuem serviços de carácter comunitário.

O trabalho de apuramento de I.V.A. é uma responsabilidade atribuída aos sujeitos passivos, para que possam cumprir as suas obrigações de pagamento de imposto (vide artigo 28º do C.I.V.A.). Este trabalho, na T.S.E., Lda., é realizado informaticamente, com recurso ao programa de contabilidade. Para tal, deve-se confirmar em primeiro lugar que todas as contas se encontram fechadas, que não existem falhas na numeração nem documentos não saldados. Selecciona-se então a opção de “apuramento”, preenchendo-se os dados requeridos pelo programa. Automaticamente é emitido um lançamento no diário do apuramento de I.V.A. que, além de indicar o imposto a pagar ou a recuperar e conta acessória, discrimina as contas relativas ao imposto deduzido, liquidado e regularizações utilizadas durante o período. esquematicamente e recorrendo ao uso de razões, o trabalho contabilístico efectuado pelo programa traduz-se do seguinte modo:



- (1) Transferência do saldo da conta I.V.A. dedutível;
- (2) Transferência do saldo da conta I.V.A. liquidado;
- (3) Transferência das regularizações favoráveis ao sujeito passivo;
- (4) Transferência das regularizações favoráveis ao Estado;
- (5) Transferência do I.V.A. reportado de períodos anteriores relativamente ao qual a empresa não solicitou o reembolso.

Esquema 3: I.V.A. a pagar ou a receber.

Se a conta 2435 apresentar saldo credor, este é transferido para a conta 2436 – “I.V.A. a pagar”. Ao contrário, se apresentar saldo devedor, é transferido para a conta

2437 – “I.V.A. a recuperar”. Ou seja, quando o imposto liquidado é superior ao dedutível existe imposto a entregar ao Estado, caso contrário, existe a recuperar.

Manualmente confirmam-se os valores apresentados nas contas movimentadas. Para isso recorre-se a balancetes analíticos do período, normalmente da classe 3 “existências”, 4 “imobilizações”, 6 “custos e perdas”, e 7 “proveitos e ganhos”. Nestes balancetes encontram-se as contas a que se associou I.V.A. nos lançamentos efectuados, ou seja, é-nos dado a conhecer o total dos valores tributáveis (vide artigos 16º e 17º do C.I.V.A.). Estes totais são somados de acordo com o critério do I.V.A. que sobre eles recaia, conforme seja deduzido, liquidado ou regularizado, à mesma taxa³. Em seguida, multiplica-se a estes resultados o valor da taxa de imposto correspondente. Consequentemente devem-se obter os montantes apresentados originalmente pelo programa; se tal não se verificar, é necessário conferir os documentos para se detectar o motivo do erro, e no final refazer a conferência. No fim, imprime-se o lançamento do apuramento do imposto e à folha agrafam-se os balancetes. São colocados em local próprio para posterior preenchimento da declaração periódica de I.V.A. (ver anexo 4) por um membro da equipa especialmente designado para o efeito.

De acordo com o artigo 40º, a declaração periódica de I.V.A. deve ser entregue até dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, quando o volume de negócios do ano anterior iguala ou supera os 498.797,00€. Na T.S.E., Lda. estas empresas são vulgarmente designadas “de I.V.A. mensal”. Em alternativa, deve ser entregue até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre do ano a que respeitam as operações, quando o volume de negócios no ano anterior for inferior ao valor de referência. Estas são chamadas de “empresas de I.V.A. trimestral”. Esta distinção é tão importante na T.S.E., Lda., que condiciona a arrumação dos dossiers das empresas. No final, se o resultado do cálculo do montante de imposto indicar que existe imposto a recuperar, é possível optar entre o reporte e o reembolso. Caso contrário deve ser pago de acordo com os prazos e nos locais estipulados para os diferentes casos de sujeitos de I.V.A. presentes no artigo 26º do C.I.V.A.

Finalizando, ainda é importante salientar que só se verifica o direito à dedução sobre o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal (vide artigo 19º, nº2 do C.I.V.A.), sendo que os requisitos para que um documento seja passado de forma legal estão consagrados no artigo 36º C.I.V.A. Este aspecto

³ As taxas de I.V.A. em vigor encontram-se estabelecidas no artigo 18º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

justifica em grande parte a atenção necessária ao trabalho inicial de conferência dos documentos. Também de especial interesse é a consulta do artigo 21º do mesmo documento, dedicado ao tema da “exclusão do direito à dedução”, sendo que os casos mais frequentes com que me deparei durante o estágio foram os relativos à dedução das despesas de gasóleo, estipulado na alínea b), do nº 1 e das despesas de transportes e viagens de negócios, presente na alínea c), do mesmo número.

2.3.3.2 O Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas

O Código sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas (C.I.R.C.) foi aprovado pelo Decreto-Lei nº442-B/ 88, de 30 de Novembro e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989. De acordo com a lei, o I.R.C. deve ser entregue anualmente ao Estado e incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação pelos sujeitos passivos, nos termos dos artigos 1º e 3º do I.R.C. Trata-se portanto de um imposto directo e real, dada a sua incidência sobre a manifestação imediata da capacidade contributiva, sendo que se reflecte apenas sobre o rendimento das pessoas colectivas.

De acordo com o artigo 2º, nº1 do C.I.R.C., este imposto recai sobre:

- Sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e restantes pessoas colectivas de direito público ou privado, cuja sede ou direcção efectiva se situa em território português;
- Entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não são tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (I.R.S.) ou em I.R.C. directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;
- Entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a I.R.S.

Existem diferentes especificidades a ter em conta no cálculo do I.R.C. de acordo com as entidades em causa, tal como se pode verificar ao consultar sumariamente o conteúdo do C.I.R.C. O caso mais usual recai no entanto sobre as empresas residentes em Portugal, que exercem a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola.

Contudo, com a entrada em vigor do S.N.C. surgiu a necessidade de se efectuarem alterações ao C.I.R.C. e legislação complementar, de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às N.I.C. Em resposta foi publicado o Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, que manteve a estrutura do dito código, efectuando as alterações necessárias à adaptação das novas regras e à nova terminologia, cujos efeitos entraram em vigor a 1 de Janeiro do corrente ano de 2010.

No artigo 2 do mencionado Decreto-Lei encontram-se mencionados os artigos do C.I.R.C. que foram objecto de alterações. De acordo com as notas iniciais do mesmo Decreto-Lei, é pretendido que o novo C.I.R.C. mantenha a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade que já existia e, sempre que não se encontrem estabelecidas as regras fiscais próprias, se verifique o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das actuais normas de contabilidade. Não dispensando a leitura do capítulo 3.2.3 “O fim do P.O.C., o início do S.N.C.“, são apresentadas em seguida algumas das modificações mais relevantes previstas no dito Decreto-Lei com a entrada em vigor do S.N.C.

No sentido de manter a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, o novo C.I.R.C. aceita o emprego do justo valor em instrumentos financeiros cuja contrapartida seja reconhecida nos resultados, desde que a fiabilidade da determinação do justo valor seja assegurada. O princípio da realização aplicado aos instrumentos financeiros mensurados ao justo valor cuja contrapartida seja reconhecida em capitais próprios, assim como às partes de capital superiores a 5% do capital social também é de destacar. Salvo excepção, este modelo ainda pode ser aplicado à valorização dos activos biológicos consumíveis. No mesmo sentido sobressaem outras iniciativas como o acolhimento do modelo do custo amortizado para apurar os rendimentos e gastos resultantes do emprego da taxa de juro efectiva, a aceitação do valor realizável líquido para o cálculo do ajustamento dos inventários, o novo regime fiscal utilizado nos instrumentos financeiros derivados e nas operações de cobertura, assim como o actual regime de contratos de construção.

Nalguns casos a mudança do referencial contabilístico foi responsável pela eliminação de algumas normas fiscais que se tornaram desnecessárias. Noutras áreas verificou-se a adopção de diferentes graus de separação entre o tratamento contabilístico e o fiscal, salvaguardando os interesses da fiscalidade. Outra preocupação foi a eliminação dos constrangimentos à contabilidade causados pela legislação fiscal.

De especial interesse é ainda a referência ao valor a incluir no lucro tributável sobre as vendas e as prestações de serviços, o qual corresponde ao valor nominal da contraprestação recebida, evitando-se o diferimento intrínseco à consideração do efeito financeiro. Por outro lado, os pagamentos decorrentes de acções a trabalhadores e membros dos órgãos estatutários consideram-se gastos a incluir no cálculo do lucro tributável, no período de tributação em que sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respectivo preço de exercício pago. Por ser difícil controlar a razoabilidade da decisão de reconhecimento das imparidades e a sua quantificação determinou-se que só são dedutíveis fiscalmente as perdas por imparidade em créditos, bem como as que advenham de desvalorizações excepcionais em activos fixos tangíveis, em activos biológicos não consumíveis e em propriedades de investimento, cujas causas anormais sejam comprovadas.

Ainda no âmbito das deduções fiscais, o novo C.I.R.C. possibilita a dedução das provisões para garantias a clientes, definindo-se o seu limite de acordo com os encargos sobre as mesmas, suportados nos três períodos de tributação anteriores. Adicionalmente, são considerados gastos os créditos incobráveis resultantes de procedimentos extrajudiciais de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil. Por motivos de imparcialidade permite-se que os sujeitos passivos deduzam as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação dos novos referenciais contabilísticos.

A declaração periódica de rendimentos (o Modelo 22, apresentado no anexo 5 deste relatório) aplicável às empresas que exercem a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, por designação do artigo 120º, nº 1 do C.I.R.C., deve ser enviada anualmente, via internet, até ao último dia do mês de Maio; e o seu regime de determinação do lucro tributável presente na referida declaração encontra-se estipulado no artigo 17º do C.I.R.C. Com base nos artigos 20º, 21º, 23º e 24º do C.I.R.C, o cálculo do mencionado lucro tributável traduz-se na equação abaixo indicada:

<p style="text-align: center;"><u>Lucro Tributável</u></p> <p style="text-align: center;">=</p> <p style="text-align: center;">Resultado Líquido</p> <p style="text-align: center;">+ variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado</p> <p style="text-align: center;">- variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado</p>
--

Esquema 4: O Apuramento do Lucro Tributável.

Anote-se que esta tarefa é facilitada pelo facto das empresas terem a sua contabilidade organizada, conforme os termos do nº3 do artigo 17º do C.I.R.C. Seguindo a estrutura do Modelo 22, no quadro 9 do mesmo modelo é apurada a matéria colectável da seguinte forma:

$$\text{Matéria Colectável} = \text{Lucro Tributável} - \text{Prejuízos Fiscais}$$

Esquema 5: O Apuramento da Matéria Colectável.

De acordo com o artigo 52º, nº 1 do C.I.R.C., os prejuízos fiscais têm um período máximo de seis anos. Por fim, no quadro 10 do Modelo 22 é efectuado o cálculo de montante de I.R.C. a pagar ou a recuperar, tal como é evidenciado em seguida:

$$1) \text{ Matéria Colectável} * \text{Taxa} = \text{Colecta}$$

$$2) \text{ Colecta}$$

– deduições (relativas a dupla tributação internacional, benefícios fiscais, pagamento especial por conta)

=

$$\text{I.R.C. liquidado}$$

$$3) \text{ I.R.C. liquidado} + \text{resultado da liquidação} - \text{Retenções na Fonte} - \text{Pagamentos por Conta} = \text{I.R.C. a pagar (se >0) / recuperar (se <0)}$$

$$4) \text{ I.R.C. a pagar} - \text{I.R.C. de exercícios anteriores} + \text{Derrama} + \text{Tributação Autónoma} + \text{Juros de mora e compensatórios} + \text{reposição de benefícios fiscais} = \text{Total a pagar (>0)}$$

ou

$$\text{I.R.C. a recuperar} - \text{I.R.C. de exercícios anteriores} + \text{Derrama} + \text{Tributação Autónoma} + \text{Juros de mora e compensatórios} + \text{reposição de benefícios fiscais} = \text{Total a recuperar (<0)}$$

Esquema 6: O Cálculo do I.R.C. a Pagar/ Recuperar.

As taxas aplicáveis encontram-se nos artigos 87º e 88º do C.I.R.C. e as especificações inerentes à liquidação de I.R.C. são tratadas no capítulo V “Tributação”. Eventualmente pode haver lugar a liquidações adicionais, nos termos do artigo 99º do C.I.R.C. Nos casos evidenciados no nº 1 do artigo 94º o I.R.C. é objecto de retenção na fonte, continuando este tema a ser tratado até ao artigo 98º.

As regras sobre o pagamento do I.R.C. encontram-se no artigo 104º do C.I.R.C. De acordo com o nº 1, o pagamento do imposto deve ser efectuado nos seguintes termos:

- Mediante três pagamentos por conta efectuados, salvo excepção, em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do ano a que respeita o lucro tributável;
- Até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração de rendimentos, pela diferença entre o imposto nela calculado e as importâncias entregues por conta;
- Até ao dia do envio da declaração de substituição, pela diferença entre o imposto total nela presente e as importâncias já pagas.

Os sujeitos passivos ficam dispensados de efectuar os pagamentos por conta quando o imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo for inferior a 199,52€. Adicionalmente, também não são efectuados os pagamentos ou recebimentos referidos nas alíneas seguintes, se o seu montante for inferior a 24,94€. Quanto ao reembolso, este sucede quando os sujeitos passivos enviam o Modelo 22 dentro do prazo legal, desde que não tenha erros de preenchimento, até ao fim do terceiro mês que se segue ao seu envio.

De acordo com o artigo 97º do C.I.R.C., o cálculo do pagamento por conta parte do imposto liquidado relativo ao período de tributação imediatamente anterior, líquido da dedução referida na alínea d) do nº 2 do artigo 90º. Para um volume de negócios desse período igual ou inferior a 498.797,90€, é calculado 70% do montante do imposto do exercício anterior repartido por três pagamentos. Quando o volume de negócios exceda o valor de referência, o valor passa a ser 90%. Conforme estipulado no artigo 106º do C.I.R.C., recai sobre os sujeitos passivos um ou dois pagamentos especiais por conta, em Março ou Março e Outubro, respectivamente, do ano a que respeita. O montante do pagamento corresponde a 1% do volume de negócios do período de tributação anterior, com limite mínimo de 1.000€ e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% do excedente, até um máximo de 70.000€. A este montante são deduzidos os pagamentos por conta efectuados no período de tributação anterior.

Finalizando, refira-se ainda que, ao abrigo do artigo 130º do C.I.R.C., salvo excepção, os sujeitos passivos de I.R.C. vêm-se obrigados a manter em ordem um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, pelo prazo de 10 anos.

2.3.3.3 O Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (C.I.R.S.) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro e entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (I.R.S.) trata-se de um imposto único e directo, visto que sujeita, em regra, o rendimento dos contribuintes a uma taxa de tributação e tributa directamente a manifestação da capacidade contributiva. O montante de imposto a pagar varia com o rendimento dos sujeitos passivos, sendo subjectivo, por diferir de sujeito para sujeito.

O I.R.S. incide então sobre o valor anual dos rendimentos de seis categorias diferentes, após respectivas deduções e abatimentos. Estas categorias, de acordo com o artigo 1.º, n.º 1 do C.I.R.S. tratam-se das:

- **Categoria A** – Rendimentos do trabalho dependente;
- **Categoria B** – Rendimentos empresariais e profissionais;
- **Categoria E** – Rendimentos de capitais;
- **Categoria F** – Rendimentos prediais;
- **Categoria G** – Incrementos patrimoniais;
- **Categoria H** – Pensões.

Nos termos do artigo 57.º, n.º 1, do C.I.R.S., os sujeitos passivos de I.R.S. devem apresentar anualmente uma declaração oficial (Modelo 3 e anexos) relativa aos rendimentos do ano anterior e outros elementos informativos relevantes para a sua situação tributária concreta (vejam-se os artigos presentes no código relativos às diversas categorias), sendo que este código contempla algumas especificidades para a tributação do imposto, de acordo com a situação do sujeito passivo. A título de exemplo pode-se apontar o disposto no n.º 2 do artigo 13.º do C.I.R.S., o qual define que quando exista agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituam, considerando-se sujeitos passivos aquelas a quem cabe a sua direcção. Segue-se esquematicamente a forma de apurar o I.R.S. a pagar ou a receber, sendo de especial interesse a consulta do C.I.R.S. para melhor compreensão trabalho:

- 1) **Rendimento Bruto da Categoria – Deduções Específicas da categoria = *Rendimento Líquido Total***
- 2) **Rendimento Líquido Total (soma do rendimento líquido de todas as categorias relativamente a todos os elementos do agregado familiar)
– Abatimentos
= *Rendimento Colectável***
- 3) **Rendimento Colectável (o coeficiente conjugal determina o escalão de taxa) X Taxa = *Colecta***
- 4) **Colecta - Deduções à Colecta = *I.R.S. a pagar/receber***

Esquema 7: A Determinação do I.R.S. a pagar/receber.

Na T.S.E., Lda. é preenchida a declaração de I.R.S. e respectivos anexos (ver anexo 6). Tal como é estipulado no artigo 60º do C.I.R.S., a declaração deve ser entregue em suporte de papel, de 1 de Fevereiro a 15 de Março, quando os sujeitos passivos tenham recebido rendimentos das categorias A e H, ou de 16 de Março a 30 de Abril nos restantes casos; ou, alternativamente, via internet, sendo os prazos de 10 de Março até 15 de Abril para o primeiro caso e de 16 de Abril até 25 de Maio para o segundo. Para efeitos de liquidação do imposto, de acordo com o artigo 76º, nº 1 do C.I.R.S., tendo sido apresentada a declaração até 30 dias após o termo do prazo legal, a liquidação tem por objecto o rendimento colectável com base nos elementos declarados, sendo que as diversas taxas gerais aplicáveis se encontram no artigo 68º.

O pagamento do imposto, de acordo com o artigo nº97 do C.I.R.S., deve ser feito no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos até 31 de Agosto, quando a liquidação é efectuada no prazo previsto na alínea a) do artigo 77º, até 30 de Setembro, se for efectuada no prazo previsto pela alínea b) do mesmo artigo, ou até 31 de Dezembro, se a liquidação for efectuada nos termos da alínea c). Esclarece-nos no entanto o artigo 99º, nº 1, do C.I.R.S., que as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente e de pensões, salvo algumas excepções são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento, enquanto por sua vez as regras da retenção na fonte para rendimentos de outras categorias se encontram no artigo 101º. De acordo com o nº 3º do artigo 98º as quantias retidas devem ser pagas até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas. Por outro lado o artigo 102º, nº 1, do mesmo código esclarece-nos que a titularidade de rendimentos da categoria B determina a obrigatoriedade dos sujeitos passivos pagarem três pagamentos por conta do imposto devido, igualmente até ao dia 20 de cada um dos meses de Julho, Setembro e Dezembro. Estes temas são mais profundamente tratados nos artigos 98º a 105º.

2.3.3.4 Processamento de Salários

Outro dos trabalhos efectuados na T.S.E., Lda. é o processamento de salários. Esta tarefa também é realizada informaticamente, utilizando um programa próprio para o efeito. O processamento de salários é efectuado com base na assiduidade de cada trabalhador e o seu salário base. O programa emite automaticamente o recibo de cada trabalhador e o mapa de remunerações a partir do qual se elaboram as guias de pagamento de retenções de I.R.S. e os descontos para a Segurança Social (em que parte cabe ao trabalhador, e outra parte à Entidade contratante), sendo estes entregues em seguida aos clientes para posterior pagamento à Social até ao dia 20 e ao dia 15, respectivamente, do mês seguinte ao processamento de salários. No processamento salários, para além dos já referidos descontos também se efectuam outros, tais como, contribuições para Sindicatos e outras associações, não tendo prazo de pagamento tão apertado normalmente é pago nas mesmas datas.

Contabilisticamente, as contas de remuneração ao pessoal, de remuneração dos órgãos sociais e de subsídio de alimentação são debitadas por contrapartida das contas de remunerações a pagar aos órgãos sociais, remunerações a pagar ao pessoal, retenção na fonte sobre rendimentos de trabalho dependente e contribuições para a Segurança Social. Os encargos patronais são contabilizados utilizando as contas de encargos sobre remunerações (para os órgãos sociais e para o pessoal) a débito e a conta de contribuições para a Segurança Social a crédito.

2.3.3.5 Segurança Social

O sistema de solidariedade e de Segurança Social é administrado pelo Estado português e sustem-se sobre o desenvolvimento princípio da solidariedade. A sua finalidade é a de conferir o direito à protecção social e desenvolver e adaptar as suas normas aos condicionalismos de ordem familiar, demográfica e económica, tal como designa a Lei 17/2000, de 8 de Março no artigo 21º e 22º. Em termos mais concisos, este sistema cobre, ao abrigo do subsistema previdencial (vide artigo 49º), situações de:

- Doença, invalidez, velhice ou morte;
- Acidentes de trabalho e doenças profissionais;
- Desemprego;

- Maternidade, paternidade e adopção.

De acordo com os artigos 1º e 2º do Decreto-Lei 103/80, de 9 de Maio, quer os beneficiários, quer as entidades empregadoras têm a obrigação de se inscreverem como contribuintes da segurança social, devendo contribuir (segundo a designada Taxa Social Única) para a mesma com as percentagens legalmente estabelecidas sobre as remunerações. As contribuições dos beneficiários deve ser descontada à partida na sua remuneração e pagas pela entidade patronal, em conjunto com a sua própria contribuição

No caso dos trabalhadores por conta de outrem, de acordo com os artigos 3º e 10º do Decreto-Lei 199/99, de 8 de Junho, o montante de contribuições a pagar é determinada pela aplicação de taxas contributivas às remunerações legalmente consideradas como base de incidência contributiva. A taxa actualmente em vigor para o regime geral é de 34,75% dos quais cabem 11% aos trabalhadores e 23,75% à entidade empregadora. Para os membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas, de acordo com o artigo 13º, a taxa contributiva é de 31,25%, dos quais 21,25% cabem às entidades empregadoras e 10%, aos trabalhadores. Salvo excepção, o pagamento deve ser feito até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que dizem respeito.

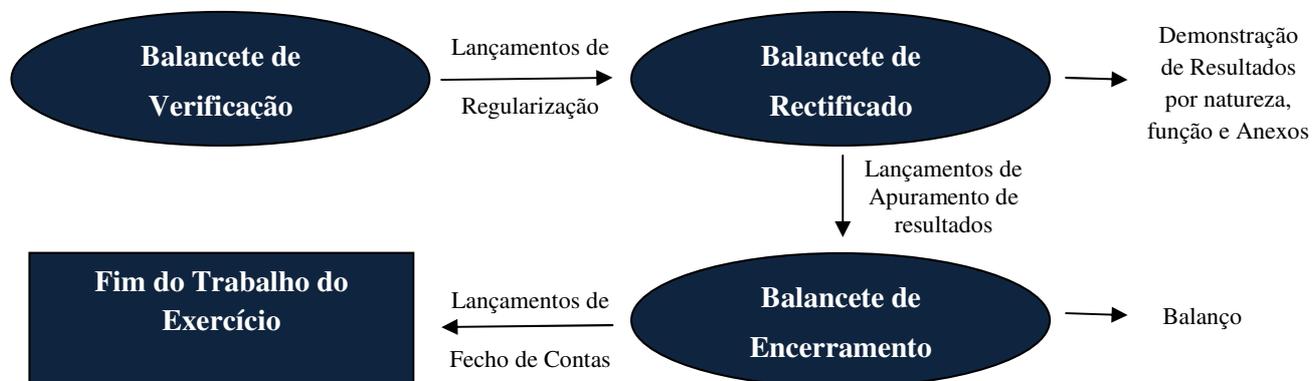
No próximo ano entrará em vigor o novo Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social, pela Lei 110/2009, de 16 de Setembro, pelo que serão registadas algumas alterações. Em jeito de finalização ainda há a referir o facto da Segurança Social aplicar diversas especificações nos regimes contributivos que expõe, conforme a situação profissional dos sujeitos passivos.

2.3.4 O Encerramento de Contas

Entre Março e Maio, na T.S.E., Lda., procede-se ao trabalho de encerramento de contas, após lançados todos os documentos do último mês do ano. Constituintes destas operações de fim de exercício são todos os registos contabilísticos não correntes que tenham em vista o apuramento de resultados e a elaboração das demonstrações financeiras. Os pontos de partida para este trabalho são os balancetes de verificação do fim do exercício e a inventariação do património das empresas, que é efectuada pelas

mesmas. Assim, ao iniciar-se este trabalho há sempre o cuidado de se actualizarem as reconciliações bancárias e as reconciliações de terceiros.

Esquemáticamente esta tarefa tem o seguinte seguimento:



Esquema 8: O Encerramento de Contas.

Assim, os primeiros lançamentos a serem efectuados são os chamados lançamentos de regularização, no mês 13, que visam rectificar os saldos contabilísticos das contas e os valores inventariados, que geralmente ocorrem devido a erros, omissões e incorrecta aplicação de critérios valorimétricos (ex.: apuramento das diferenças de câmbio). Em resultado obtém-se o balancete rectificado. A partir daqui o trabalho é realizado de forma automática, informaticamente. O programa calcula os resultados do exercício e efectua o encerramento de contas, após determinar o I.R.C. estimado, no mês 14.

No entanto, dando continuidade à explicação, o primeiro passo seria a elaboração dos lançamentos de apuramento de resultados, com os quais se transferem os saldos das contas de custos e proveitos para as respectivas contas de resultados (ver anexo 7), a fim de se determinar o resultado líquido do exercício. Obtém-se assim o balancete de encerramento, a partir do qual se efectuarão os lançamentos de encerramento de contas que vêm saldar as contas que ainda apresentam saldo no balancete. No início do exercício económico seguinte, as contas são reabertas e o programa realiza automaticamente os designados lançamentos de abertura, debitando as contas que apresentavam saldo devedor, e creditando aquelas que apresentavam saldo credor, pelos valores respectivos.

Até agora, as demonstrações financeiras deviam ser elaboradas respeitando a Directriz Contabilística nº 18/97, devendo as entidades dispostas no nº1 do artigo 2º do Decreto-Lei 410/89, de 24 de Novembro seguir as normas estipuladas no P.O.C.,

devendo portanto apresentar a demonstração de resultados (por origens e por funções), o balanço e respectivos anexos, assim como a demonstração de origens e aplicação de fundos e demonstração de fluxos de caixa. Para as sociedades por quotas, sociedades anónimas e cooperativas que à data de encerramento não ultrapassem dois dos três limites definidos no artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais (um total de balanço de 1500.000€, um total de vendas líquidas e outros proveitos de 3.000.000€ e um número de trabalhadores empregados em média durante o exercício de 50), o artigo 3º do Decreto-Lei nº 410/89 permite a apenas a apresentação dos modelos menos desenvolvidos do balanço, da demonstração de resultados e anexo.

Com a entrada em vigor do S.N.C. as demonstrações financeiras deverão obedecer a novos moldes. Este tema é abordado no subcapítulo 3.1.4 “Demonstrações Financeiras” deste relatório.

Capítulo 3: O Sistema de Normalização Contabilística (S.N.C.)

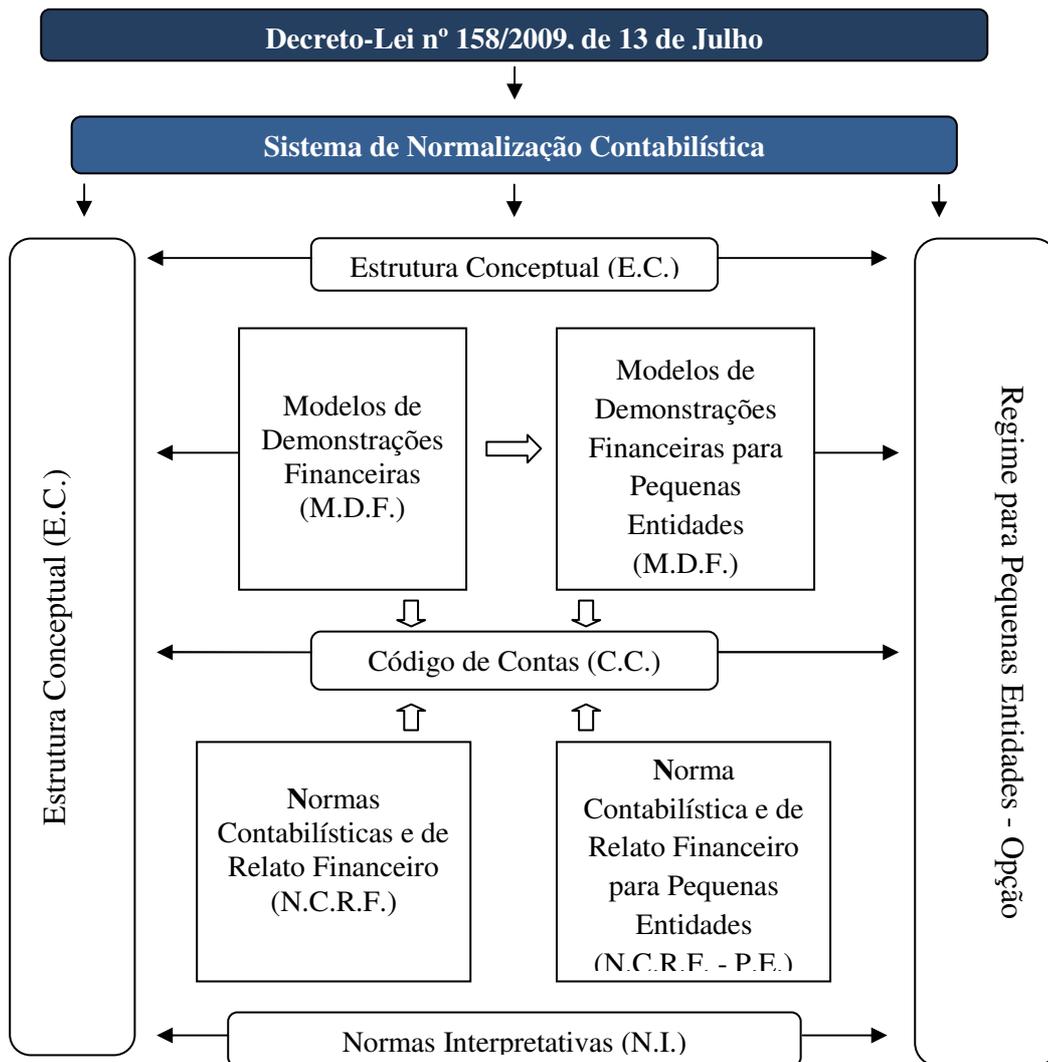
3.1 Apresentação do S.N.C.

O Sistema de Normalização Contabilística entrou em vigor a 1 de Janeiro do actual ano de 2010, sob aprovação do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, ao final de uma longa caminhada da contabilidade no sentido da normalização contabilística. Este Decreto-Lei não só promoveu a criação do S.N.C., como veio revogar o P.O.C. e legislação complementar, identificando as entidades a que se aplica. Além deste documento legal, ainda se contam com a presença de Portarias e Avisos na base deste novo sistema contabilístico. Esta nova realidade vem então “*trazer à comunidade técnica uma nova realidade contabilística e de relato financeiro*” (Almeida, Dias, & Carvalho, 2009, p. 3), que se pretende clarificar um pouco neste capítulo.

O objectivo é que o S.N.C. se revele um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente ao modelo do I.A.S.B.⁴ presente na União Europeia, e ao mesmo tempo

⁴ O I.A.S.B. veio substituir o papel do I.A.S.C. Os seus membros, de diversas nacionalidades, são responsáveis pelas I.F.R.S.’s (“*International Financial Reporting Standards*”), e pela aprovação das

que garanta a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias. Pretende-se portanto que este seja um sistema suficientemente flexível para acolher oportunamente as alterações às normas do I.A.S.B. O S.N.C. vem atender às necessidades de relato financeiro das diversas empresas e permite uma intercomunicabilidade quer horizontal, quer vertical, evidenciada no esquema explicativo que se segue:



Esquema 9: A Composição do S.N.C.
Fonte: (Almeida, Dias, & Carvalho, 2009)

À luz deste esquema, facilmente se observa que o Sistema de Normalização Contabilística funciona como um “todo” composto por quatro elementos principais, acrescidos das normas interpretativas:

normas interpretativas propostas pelo “*International Financial Reporting Interpretations Committee*” (I.F.R.I.C.), também designadas I.F.R.I.C.’s. O anterior I.A.S.C. publicava as I.A.S. (“*International Accounting Standards*”), cujas normas interpretativas eram as S.I.C., sendo que desde então algumas I.A.S. foram modificadas e outras excluídas.

- A Estrutura Conceptual;
- As Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro;
- As Demonstrações Financeiras;
- O Código de Contas.

Existem dois níveis de normalização: para as entidades em geral, às quais se aplicam estes quatro parâmetros, e para as pequenas entidades, com menores exigências de relato financeiro, nomeadamente por não serem obrigadas à elaboração das demonstrações de fluxos de caixa e a demonstração das alterações do capital próprio. As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (N.C.R.F.) são assim simplesmente substituídas por apenas uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (N.C.R.F.-P.E.), de carácter opcional, além do conjunto de demonstrações financeiras exigido ser mais reduzido (balanço, demonstração de resultados por naturezas e por funções e anexos).

É ainda relevante evidenciar o papel da legislação complementar ao Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, que, tal como já se referiu, constam nas Portarias e nos Avisos. Se às primeiras se reserva a apresentação dos modelos de demonstrações financeiras e do código de contas, a Estrutura Conceptual, as Normas Interpretativas, as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro e a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades encontram-se publicadas como avisos.

3.1.1 A Estrutura Conceptual do S.N.C.

A Estrutura Conceptual é o documento fundamental à compreensão da uniformização do S.N.C. Como tal, deve nortear os procedimentos técnicos subjacentes à implementação e consolidação do novo sistema contabilístico. Segundo o parágrafo 2 do Aviso nº 15652/2009, relativo à Estrutura Conceptual do S.N.C., a sua finalidade é estabelecer “*conceitos que estão subjacentes à prestação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos*” sendo “*o propósito desta estrutura conceptual:*

- (a) *ajudar os preparadores das informações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (N.C.R.F.) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas normas;*

- (b) *ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às N.C.R.F.;*
- (c) *ajudar utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e*
- (d) *proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da C.N.C. informação acerca da sua abordagem à formulação das N.C.R.F.”*

Nos dois parágrafos seguintes fica ainda claro que a Estrutura Conceptual não se trata de uma N.C.R.F. e portanto não define normas para qualquer mensuração em particular ou tema de divulgação. Nos casos em que surjam eventuais conflitos entre esta estrutura e uma N.C.R.F., prevalecem os requisitos da norma.

O âmbito da Estrutura Conceptual vem evidenciado no parágrafo 5: *“Esta Estrutura Conceptual trata:*

- (a) do objectivo das demonstrações financeiras*
- (b) das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;*
- (c) da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as informações financeiras; e*
- (d) dos conceitos de capital e de manutenção de capital.”*

O sexto e o sétimo parágrafo ainda tratam do mesmo tema, deixando claro que esta Estrutura Conceptual se aplica às Demonstrações Financeiras de finalidades gerais, podendo no entanto também ser aplicada na realização de relatórios financeiros e de finalidades especiais, de todas as entidades comerciais, industriais e de negócios que procedem a relato financeiro, independentemente de pertencerem ao sector público ou privado.

Não deixando de recomendar a leitura do documento para um conhecimento mais completo da informação disponibilizada, segue-se uma análise sumária do seu restante conteúdo. No oitavo parágrafo referencia-se o novo “Conjunto completo de demonstrações financeiras” requerido às empresas, que irá ser tratado posteriormente. Em seguida, do nono ao décimo primeiro parágrafo, dão-se a conhecer os diversos interessados nas demonstrações financeiras e a forma como necessitam da informação nelas contidas.

O título que se segue é o “Objectivo das demonstrações financeiras”, traduzido nos parágrafos 12 a 21. Está assim definido no primeiro parágrafo deste grupo que *“O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da*

posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas". Abordam-se também os temas da posição financeira e alterações sofridas na posição financeira, do desempenho e das notas às demonstrações financeiras.

Os parágrafos 22 a 23 informam sobre os "Pressupostos Adjacentes" das demonstrações financeiras. Estes são dois, anteriormente considerados no conjunto dos princípios contabilísticos: o "regime da especialização (ou do acréscimo)" e o "princípio da continuidade", e encontram-se explicados no capítulo 2.2, "Os Princípios Contabilísticos", da segunda parte deste relatório. Já as "Características qualitativas das demonstrações financeiras", evidenciadas nos parágrafos 24 a 46, são consideradas os atributos que tornam a informação financeira útil aos utentes. São principais a "compreensibilidade", a "relevância", a "fiabilidade" e a "comparabilidade", explicadas no capítulo 2.1, "As Características Qualitativas da Informação Financeira", da segunda parte do presente relatório. Neste conjunto de parágrafos, ainda são mencionados os "Constrangimentos à informação relevante e fiável"

Seguidamente, nos parágrafos 47 a 79 trata-se o tema dos "Elementos das Demonstrações Financeiras", que, em conjunto com os princípios que norteiam as características referidas, determinam o "Reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras". Nos "Elementos das Demonstrações Financeiras" são evidenciados e definidos os activos, passivos e capitais próprios, enquanto elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço, e os rendimentos e gastos, enquanto elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados.

Nos parágrafos 80 a 96 são tratados os temas do "Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras". Aqui entende-se reconhecimento como "*o processo de incorporar no balanço e na demonstração de resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 81. Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados.*" (Almeida, Dias, & Carvalho, 2009). Os critérios de reconhecimento traduzem-se na probabilidade de haver benefícios económicos futuros associados com o item que fluam para ou da entidade, e no facto do item ter um custo ou valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

No penúltimo conjunto de parágrafos (do 97 ao 99), trata-se a questão da “Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras”, onde são reconhecidas diferentes bases de mensuração em diferentes graus e combinações:

- **Custo histórico** – determina que “os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga, ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição” enquanto “os passivos são registados pela quantia dos proveitos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (...), pelas quantias de caixa ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios”. (Almeida, Dias, & Carvalho, 2009)
- **Custo corrente** – define a obrigação de registo dos activos “pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido.” Já os passivos “são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.” (Almeida, Dias, & Carvalho, 2009)
- **Valor realizável (de liquidação)** – considera o registo dos activos “pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada.” Os passivos “são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.” (Almeida, Dias, & Carvalho, 2009)
- **Valor presente** – realiza a escrituração dos activos “pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios.” Pelo seu lado, “os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.” (Almeida, Dias, & Carvalho, 2009)
- **Justo valor** – traduz a “quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso,

numa transacção em que não exista relacionamento entre elas”.
(Almeida, Dias, & Carvalho, 2009)

Finalmente, nos parágrafos 100 a 108, são definidos os “Conceitos de capital e manutenção de capital”, além do conceito de determinação do lucro”.

Esta Estrutura Conceptual vem divergir de alguns aspectos tradicionais, estabelecidos no P.O.C., o que levanta algumas críticas a este novo sistema. No entanto, este tema será tratado mais à frente no Capítulo 2 “O Fim do P.O.C., o início do S.N.C”.

3.1.2 As N.I.C., as N.C.R.F. e as Normas Interpretativas

O trabalho desenvolvido pelo I.A.S.C./I.A.S.B. tem vindo a ter uma aceitação cada vez maior, e actualmente, são mais de cem os países que recorrem às I.F.R.S.’s ou estão a convergir em direcção aos parâmetros requeridos pelo I.A.S.B. Observando o mapa seguinte consegue-se ter uma ideia do nível de adopção das I.F.R.S.’s no presente, sendo que as áreas a azul indicam os países que já utilizam as I.F.R.S.’s e as a cinzento são relativas aos países que se encontram em convergência com os requisitos requeridos pelo I.A.S.B. ou que estão em processo de adopção das ditas normas.

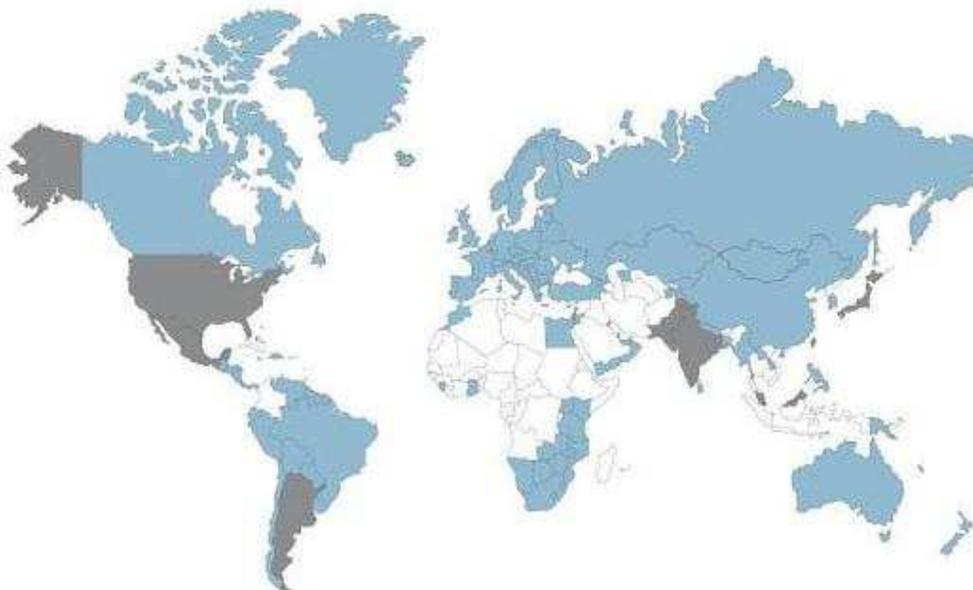


Figura 1: O nível de adopção das I.F.R.S.’s.

Fonte: <http://www.iasb.org/Use+around+the+world/Use+around+the+world.htm>, acedido em 06/03/2010.

Em Portugal, desde de 2005 que as empresas cotadas em bolsa se viram na obrigação de utilizar as normas internacionais de contabilidade, a fim de responder à necessidade de se realizar a mensuração dos activos e dos passivos de acordo com os mesmos critérios, assim como de obedecerem às mesmas normas de relato financeiro, para que os investidores as possam mais facilmente avaliar. Com a entrada em vigor do S.N.C., cada país elaborou as suas normas baseadas nas I.A.S./I.F.R.S. para as restantes empresas (as não cotadas), tendo em consideração o facto de as suas contas não se dirigirem aos investidores em mercados regulamentados. No nosso país estas normas surgem então sob a designação de Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Encontram-se estruturadas por temas e até a data já foram publicadas vinte e oito. Cada uma, tal como se referiu, se baseia numa ou mais I.A.S./I.F.R.S., sendo apresentadas resumidamente no quadro seguinte:

NCRF – NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO		NORMAS IASB
1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	IAS 1
2	Demonstração de Fluxos de Caixa	IAS 7
3	Adopção pela primeira vez das NCRF	IFRS 1
4	Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	IAS 8
5	Divulgação de Partes Relacionadas	IAS 24
6	Activos Intangíveis	IAS 38
7	Activos Fixos Tangíveis	IAS 16
8	Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas	IFRS 5
9	Loações	IAS 17
10	Custos de Empréstimos Obtidos	IAS 23
11	Propriedades de Investimento	IAS 40
12	Imparidade de Activos	IAS 36
13	Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas	IAS 28 e 31
14	Concentrações de Actividades Empresarias	IFRS 3
15	Investimentos em Subsidiárias e Consolidação	IAS 27
16	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	IFRS 6
17	Agricultura	IAS 41
18	Inventários	IAS 2

19	Contratos de Construção	IAS 11
20	Rédito	IAS 18
21	Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	IAS 37
22	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	IAS 20
23	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	IAS 21
24	Acontecimentos Após a Data do Balanço	IAS 10
25	Impostos Sobre o Rendimento	IAS 12
26	Matérias Ambientais	
27	Instrumentos Financeiros	IAS 32-39-7
28	Benefícios dos Empregados	IAS 19

Quadro 3: As N.I.R.F.

Fonte: http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.htm, acedido em 06/03/2010.

Em alternativa, para as Pequenas Entidades, foi preparada a N.C.R.F.- P.E., que se encontra estruturada em capítulos, tratando cada um dos aspectos fundamentais das matérias presentes nas N.C.R.F. aplicáveis nestas unidades. Estas matérias constam nas N.C.R.F. nº 1,3,4,6,7,9,10,17,18,19,20, 21, 22, 23, 25, 26, 27 e 28. Trata-se portanto de uma simplificação das N.C.R.F. destinadas, segundo o artigo 9º, nº 1 do Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho, às entidades cuja dimensão não ultrapasse dois de três limites:

- 1000€ de total de vendas líquidas e outros rendimentos;
- 500.00 € de total de balanço;
- Média de 20 trabalhadores durante o exercício.

Há no entanto que referir que para as entidades que, embora não ultrapassem dois dos referidos limites, tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas, ou integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas, a N.C.R.F. – P.E. não é aplicável. Esta norma é ainda de carácter opcional, podendo as entidades em causa optar por aplicar o conjunto das N.C.R.F.

As entidades que são objecto de aplicação das N.C.R.F. e da N.C.R.F. – P.E. devem, para já, aplicar o disposto na N.C.R.F. 3, que vem elucidar sobre as regras de aplicação das normas pela primeira vez. Resumidamente, as empresas devem elaborar um balanço de abertura à data de transição para as N.C.R.F., que servirá de ponto de

partida para o processo de contabilização segundo as N.C.R.F. e servirá como comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as novas normas. Na T.S.E., Lda., dada a escassez de tempo para as várias exigências a que se tem de dar resposta urgente nesta fase de trabalhos, no final de Fevereiro ainda não se tinha procedido à elaboração destes balanços.

Quanto às Normas Interpretativas, o mais importante a referir é a sua função de esclarecer quanto aos outros instrumentos do S.N.C. Estas vão sendo emitidas pela C.N.C., existindo duas até à data, reconhecidas no Aviso nº 15653/2009: uma relativa à “Consolidação – entidade de finalidades espaciais”, e outra sobre o “Uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor de uso”.

3.1.3 O Código de Contas

Com a entrada em vigor do S.N.C., iniciou-se a utilização de um novo código de contas. Se o Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho veio aprovar o S.N.C., a Portaria de 9 de Setembro do Ministério das Finanças e da Administração Pública, publicada no Diário da República nº 175 I Série, veio aprovar este novo código, assim como respectivas notas de enquadramento a adoptar. Neste subcapítulo são descritas as principais mudanças trazidas pelas novas contas, contudo, dada a extensão do tema, note-se que apenas é possível apresentar uma abordagem superficial.

Começando por uma referência à classe 1, agora designada por “Meios Financeiros Líquidos”, note-se que esta se destina ao registo dos meios financeiros líquidos cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados. Assistiu-se à junção da conta 13 com a 14 do P.O.C., resultando na conta 13 “Outros Depósitos Bancários”, assim como das contas 15 e 18, formando a nova conta 14 “Instrumentos Financeiros”, que é mensurada ao Justo Valor. Desaparece portanto a conta 19 “Ajustamento de Aplicações de Tesouraria”, por falta de aplicação sendo os ajustamentos registados na conta 661 “Perdas por reduções de justo valor” ou 771 “Ganhos por aumentos de justo valor”.

A classe 2, “Contas a Receber e a Pagar”, vê por sua vez o seu propósito na escrituração das operações relacionadas com clientes, fornecedores, Estado, e outros terceiros que não tenham cabimento noutras classes específicas, assim como de diferimentos e provisões. No momento em que visualizamos esta classe é

imediatamente evidente a mudança da ordem sofrida por algumas contas. Além disso, a conta de “Pessoal” deixa de ter lugar na 262 para se assumir como conta de 1º grau (23), enquanto a antiga conta 27 de “Acréscimos e Diferimentos” se desdobra na conta 27 “Outras contas a receber e a pagar” e 28 “diferimentos”. Em resultado a antiga conta 28 foi suprimida e diluída pelas contas do 1º grau onde possa haver contas a receber. Anote-se ainda que as contas 219, 229, 239, 269 e 279 registam as diferenças entre as quantias registadas e as resultantes da aplicação dos critérios de mensuração dos activos presentes nesta classe. As perdas por imparidade anuais são registadas na conta 651 e as suas reversões fazem-se recorrendo à conta 7621, quando deixarem de haver as situações que originaram as perdas.

A Classe 3, agora designada “Inventários e Activos Biológicos”, inclui os inventários (antigas existências) detidos para venda, no seu processo de produção e na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção, ou na prestação de serviços, além dos activos biológicos (animais e plantas, vivos), no âmbito da actividade agrícola. Nota-se portanto uma mudança com a inserção do termo “activos biológicos”, que estavam antes diluídos no conceito de “existências”. Estes activos são agora explicitados numa conta própria (37), não deixando as contas 31 e 38 de apresentar também subcontas a ele destinadas. Em acréscimo, assistiu-se à integração dos activos biológicos de produção, antigamente tratados na classe 4. Também nesta classe é mais uma vez evidente a mudança de terminologia (conta 38) e a mudança na ordem das contas. Refira-se ainda que a antiga conta 39 desaparece como conta do 1º grau sendo diluída pelas contas de 1º grau onde existam inventários dignos de ajustamentos. As quantias registadas nesta classe devem obedecer às matérias sobre mensuração dispostas nas N.C.R.F. 17 e 18.

Já na Classe 4, “Investimentos”, dá-se lugar ao registo dos bens detidos com permanência, não destinados à venda ou transformação no decurso normal da actividade. Quando utilizado o modelo de revalorização, podem-se recorrer a subcontas que registem o custo de aquisição ou de produção e as revalorizações. Caso a revalorização origine uma diminuição do valor do activo, esta deve ser reconhecida numa subconta da 65; caso contrário, o aumento deve ser creditado directamente numa conta de capital e ser reconhecido no resultado até ao ponto em que compense um decréscimo de revalorização anteriormente registado nos gastos. Uma das principais alterações sofridas por esta classe prende-se com a substituição das expressões “Imobilizado Corpóreo” e “Imobilizado Incorpóreo” por “Activos Fixos Tangíveis” e

“Activos Intangíveis”. A conta 43 “Activos Fixos Tangíveis” abrange as antigas contas 42 e 482 e a conta de 44 “Activos Intangíveis”, as antigas contas 43 e 483. À semelhança do sucedido na classe 2, as contas 419, 429, 439, 449, 459 e 469 registam as diferenças acumuladas entre as quantias registadas e as que resultem dos critérios de mensuração dos activos escriturados nesta classe.

A Classe 5, “Capital, Reservas e Resultados Transitados”, evidencia o capital subscrito, devendo o saldo da conta 261 ou 262 ser deduzido para efeitos de elaboração do balanço. A mudança da terminologia das contas 53 e 57 é de novo um dos primeiros aspectos evidentes, passando a primeira a designar-se “Outros instrumentos de Capital Próprio” e a segunda “Ajustamentos em activos financeiros”, não deixando no entanto de se debruçar sobre o mesmo conteúdo. À antiga conta 57 corresponde agora a conta 55 com o mesmo nome, “Reservas”, sendo que agora abriga apenas duas subcontas: 551 “Reservas Legais” e 552 “Outras Reservas”. Foi criada ainda uma nova conta, a 59, “Outras variações no capital próprio” que abriga as antigas subcontas 575 “subsídios” e 576 “doações”, além de novas subcontas para fins de diferenças de conversão de demonstrações financeiras para os ajustamentos por impostos diferidos.

A Classe 6, “Gastos”, debruça-se sobre os gastos e perdas incorridos. Mais uma vez é visível uma alteração de terminologia, passando a designar-se os “custos” por “gastos”. Em termos de contas, a actual conta 62 equivale à conta anterior, englobando ainda outros F.S.E. que antes seriam abrangidos por uma conta de 1º grau (ex.: 6881 “Serviços bancários”). A conta 683 “Amortizações de investimentos em imóveis”, considerada custo financeiro, é agora englobada na conta 64 “Gastos de depreciação e amortização” em conjunto com os Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis. Já a conta 65 “Perdas por imparidade” surge agora, estando antes diluída por diferentes contas de 1º grau, tal como a conta 68 “Outros Gastos e Perdas”. A conta 66 “perdas por reduções de justo valor” é outra novidade, dada a introdução da base de mensuração de acordo com o justo valor. A conta 69 passou a dizer respeito a operações de financiamento, ao abrigo do título “Gastos e perdas de financiamento”, visto que o S.N.C. não contempla o conceito de “extraordinário”.

Na classe 7, “Rendimentos”, respeitante aos rendimentos e ganhos, ocorreram tantas alterações como as ocorridas na classe 6. A questão da terminologia volta a ter lugar, encontrando os termos “Proveitos e ganhos” e “Proveitos” correspondência em “Rendimentos” e “Réditos”, respectivamente. Quanto às mudanças sofridas pelas contas, pode-se começar por referir que as variações nos inventários da produção são

agora registadas na conta 73, que apresenta agora os devidos desdobramentos. A actual conta 74 “Trabalhos para a própria entidade” é notoriamente equivalente à antiga 75, tal como sucede entre a conta 75 “Subsídio à exploração” e a 74, não havendo no entanto qualquer correspondência para a subconta 754 “Imobilizações em curso” (é contudo permitida a abertura de uma conta para o efeito). Surge ainda a conta 76 “Reversões”, antes diluída por diferentes contas do 1º grau enquanto a conta 77 “Ganhos por aumentos de justo valor”, à semelhança do sucedido na conta 66, não tem correspondência em nenhuma conta no P.O.C. Por seu lado a conta 78 assume um carácter residual, reunindo as restantes contas não enquadradas na classe e, a finalizar as mudanças sofridas nesta classe, a conta 79 “Juros, dividendos e outros rendimentos similares” diz agora respeito apenas a operações de financiamento concedido ou investimento. É notória, novamente, a ausência dos proveitos extraordinários, estando agora a maioria das rubricas presentes na conta de “Outros rendimentos e ganhos”.

Finalmente, a Classe 8, “Resultados”, viu grandes alterações, destinando-se agora não só a apurar o resultado líquido do período como ao auxílio da determinação do resultado extensivo da demonstração das alterações no capital próprio. Se no P.O.C. era constituída pelas contas 81, 82 83, 84, 85, 86, 88 e 89, agora apresenta apenas a conta 81 “Resultado Líquido do Exercício” e 89 “Dividendos antecipados”. A actual conta 81 não tem portanto qualquer correspondência com a conta 81 do P.O.C., encontrando mais semelhanças com as antigas contas 85, 86 e 88.

3.1.4 As Demonstrações Financeiras

As demonstrações Financeiras são elaboradas de acordo com a estrutura e conteúdo presentes nas N.C.R.F. 1 e 2, correspondendo a primeira à I.A.S. 1 “Apresentação das Demonstrações Financeiras”. Ao abrigo do disposto nos números 3.1 e 4.1 do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, mais especificamente no artigo 1º (e tal como se encontra no parágrafo 8 da Estrutura Conceptual) o conjunto completo das informações financeiras inclui:

- o Balanço;
- a Demonstração de Resultados (por naturezas e funções);
- a Demonstração das Alterações na Posição Financeira;
- a Demonstração de Fluxos de Caixa (método directo);

- os Anexos.

O seu conteúdo e estrutura é diferente das adoptadas pelo P.O.C., além de ser dada maior importância ao anexo, como espaço privilegiado para expor informação mais detalhada relativa aos valores evidenciados pelas demonstrações. Esta importância advém do facto do S.N.C. assentar mais na utilização do justo valor e por se basear mais em princípios do que em normas, incorporando em si um certo grau de subjectividade que por vezes necessita de uma explicação mais pormenorizada. Existe então uma coluna adicional nas demonstrações financeiras onde se deve colocar o código da nota do anexo que relata a razão de ser do item correspondente, ou que acrescenta informação relacionada.

De acordo com as divulgações da C.N.C., as bases para a apresentação das demonstrações financeiras vêm estabelecer os requisitos que permitem assegurar a comparabilidade no espaço e no tempo das mesmas. Desta forma estes mapas devem ser uma representação estruturada da posição e do desempenho financeiro de uma entidade, tendo como objectivo fornecer informação útil aos utentes acerca dos mesmos além dos seus fluxos de caixa. As demonstrações financeiras devem ser identificadas das informações adicionais que complementem qualquer relatório anual ou outro documento, pelo que se espera que contenham:

- O nome da entidade que relata ou outros meios de informação, assim como qualquer alteração dessa informação desde a data do balanço anterior;
- Se abrangem uma entidade individual ou um grupo de entidades;
- A data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações, conforme apropriado;
- A moeda de apresentação;
- O nível de arredondamento utilizado na apresentação das quantias nelas presentes.

As entidades que se regem pela N.C.R.F.-P.E. vêm o seu conjunto de demonstrações financeiras obrigatórias reduzido. De acordo com o art.º 2 da Portaria 986/2009, de 7 de Setembro, estas devem apresentar somente o balanço e a demonstração de resultados por naturezas e funções (modelos reduzidos), além dos respectivos anexos.

Como guia à primeira emissão das demonstrações financeiras encontra-se a N.C.R.F. 3. De acordo com esta norma, deve ser preparado um balanço de abertura à data de 1 de Janeiro de 2009 (de publicação não prevista), onde se encontrarão reflectidos os efeitos da adopção das N.C.R.F., que servirá de ponto de partida à elaboração das demonstrações financeiras a 31 de Dezembro de 2010, nomeadamente para efeitos de divulgação dos comparativos. Devem ser aplicadas a primeiro balanço as políticas contabilísticas previstas nas N.C.R.F.'s, de uma forma retrospectiva, o que obriga ao tratamento de toda a informação com impacto na situação patrimonial à data do balanço. Os ajustamentos originados pela transposição do balanço a 31 de Dezembro de 2008, de acordo com o P.O.C., para um balanço a 1 de Janeiro de 2009, de acordo com o S.N.C., devem ser registados numa rubrica do capital próprio. As primeiras demonstrações financeiras elaboradas ao abrigo do S.N.C. devem ser acompanhadas de uma explicação dos efeitos da transposição do P.O.C. para o S. N.C. reportados a 1 de Janeiro de 2009. A fim de facilitar o trabalho, a N.C.R.F. 3 prevê algumas excepções à aplicação de certos princípios e políticas previstos nas N.C.R.F.'s.

Antes de começar a tratar de uma forma mais específica o conjunto das demonstrações financeiras, saliente-se que a informação exigida à face de cada uma não corresponde necessariamente a contas do código de contas. A sua elaboração não é feita directamente por transposição de um balancete. Ao invés, as informações evidenciadas nas demonstrações financeiras vêm em “linhas” cujo valor é relativo ao saldo ou combinação de saldos de uma ou mais contas ou subcontas, deixando de ser referido na face de cada mapa o código da conta a que se refere cada elemento.

3.1.4.1 As Demonstrações de Resultados

No que toca à elaboração da demonstração de resultados, os seus elementos principais são os Rendimentos e os Gastos, que se encontram definidos na Estrutura Conceptual da seguinte forma:

Elementos	Conceito	Crêterios de reconhecimento
Rendimentos	Aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de obten�o ou melhorias de activos ou diminui�es de passivos que resultem em aumentos do capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribui�es dos sócios ou accionistas.	Verificou-se um aumento dos benefícios económicos futuros relacionados com um aumento de activos ou uma diminui�o de passivos e o seu valor pode ser determinado com fiabilidade.
Gastos	Diminui�es nos benefícios económicos futuros durante o período contabilístico na forma de utiliza�o ou de redu�o de activos ou da contrac�o de passivos que resultem em diminui�es de capital próprio, que não sejam as relacionadas com as distribu�es aos sócios ou accionistas.	Verificou-se uma diminui�o dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminui�o de activos ou um aumento de passivos e o seu valor pode ser determinado com fiabilidade.

Esquema 10: Conceito e Crêterios de Reconhecimento de Rendimentos e Gastos.

Fonte: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=48 acedido em 28/03/2010.

A I.A.S. 1 estabelece como conteúdo mínimo constante nas demonstra es de resultados os:

- Réditos;
- Resultados das actividades operacionais;
- Custos financeiros;
- Propor o do lucro ou prejuízo das associadas e empreendimentos conjuntos valorizados pelo método de equivalência patrimonial;
- Gasto de imposto;
- Resultado das actividades ordinárias;
- Itens extraordinários;
- Interesses minoritários; e
- Resultado líquido do período.

As novas demonstra es de resultados trouxeram duas grandes novidades: uma mudança na ordem de apresenta o dos rendimentos e gastos, começando-se agora pelo r dito⁵ originado pelas vendas e serviços prestados; e uma nova classifica o dos resultados parcelares, dada a elimina o dos resultados extraordinários. Desta forma,

⁵ Os réditos são tratados na N.C.R.F. 18, no entanto não se evidenciam diferenças de maior importância relativamente às disposi es já contempladas pela Directriz Contabilística n 26.

nas demonstrações de resultados por natureza, os Resultados antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos são os primeiros a ser evidenciados, incluindo linhas de outros rendimentos e ganhos, assim como de outros gastos e perdas, que vão receber determinados rendimentos e gastos, os quais, à luz do P.O.C., poderiam ser classificados como extraordinários ou financeiros. Segue-se o Resultado Operacional (antes de gastos de financiamento e impostos), o Resultado Antes de Impostos e, finalmente, o Resultado Líquido do Período. Na demonstração de resultados por funções, apenas são evidenciados o Resultado Bruto, o Resultado Operacional (antes de gastos de financiamento e impostos), o Resultado Antes de Imposto e o Resultado Líquido do Período. No final destes mapas ainda há lugar para a apresentação do resultado líquido referido a entidades descontinuadas, a parte do resultado líquido atribuível aos interesses minoritários e o resultado por acção básico.

Quanto à informação a ser apresentada no anexo relativa a estas demonstrações, a natureza e quantia dos itens de rendimentos e gastos materiais devem ser divulgadas separadamente. Além desta, estão previstas outras circunstâncias que dão origem a divulgação separada tais como a reestruturação de actividades de uma entidade.

Dada a intenção de tornar os mapas financeiros mais flexíveis, na apresentação das demonstrações de resultados é permitido adicionarem-se itens, títulos e sub-totais ao modelo base, quando relevante para uma melhor compreensão do desempenho financeiro da entidade. Os modelos destas demonstrações encontram-se para consulta nos anexos 8 e 9, os originais, e 10 e 11, os reduzidos.

3.1.4.2 O Balanço

Segundo a Estrutura Conceptual do I.A.S.B., *“a posição financeira de uma entidade é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência e pela sua capacidade de se adaptar às alterações na envolvente em que opera”*. O balanço continua a ser o mapa por excelência do valor dos recursos controlados pela empresa (Activo) e das suas obrigações (Passivo) numa determinada data. Os principais elementos do balanço mantêm-se, sendo que na Estrutura Conceptual resumidamente vêm os seguintes conceitos e critérios de reconhecimento:

Elementos	Conceito	Crítérios de reconhecimento
Activos	Recursos controlados por uma entidade em resultado de eventos passados e dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos no futuro.	É provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade informativa e o activo tem um custo ou valor que possa ser determinado com fiabilidade.
Passivos	Obrigações presentes da entidade resultantes de eventos passados, da liquidação das quais se espera que resulte uma saída de recursos que incorporam benefícios económicos.	É provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e o valor de liquidação possa ser determinado de modo fiável.
Capital próprio	Valor residual dos activos da entidade após dedução de todos os seus passivos.	Depende dos critérios de reconhecimento de activos, passivos, custos e proveitos.

Esquema 11: Conceito e Critérios de Reconhecimento dos Activos, Passivos e Capital Próprio.

Fonte: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=48 acedido em 28/03/2010.

A I.A.S. 1 estabelece que os activos e passivos devem ser apresentados no balanço classificados em “correntes” e “não correntes” (designações que vêm substituir as classificações em “Imobilizado”, “Circulante”, “Médio e longo prazo” e “Curto prazo” utilizadas anteriormente) ou ordenados em função da sua liquidez. A escolha da forma de apresentação é condicionada pelo tipo de operações que são desenvolvidas pela entidade. Contudo, independentemente da forma escolhida, nos casos em que as entidades apresentem activos ou passivos que combinam valores que se espera serem recuperados ou liquidados antes e depois de 12 meses desde a data do balanço, deve divulgar separadamente o valor que se espera recuperar ou liquidar a mais de 12 meses. Está-se a permitir assim aos utilizadores aferirem também sobre a liquidez e a solvabilidade da entidade informativa. No que toca à classificação dos activos e passivos correntes e não correntes, a I.A.S. 1 considera um activo corrente quando este satisfizer um dos seguintes critérios:

- Espera-se que seja realizado no decurso normal do ciclo operacional da entidade, entendido como o período que decorre entre o momento da aquisição dos materiais a serem integrados no processo e a sua realização em caixa ou num equivalente a caixa. (ex.: dívidas a receber de clientes);
- É detido para venda ou consumo no decurso normal do ciclo operacional da entidade (ex.: matérias-primas ou produtos acabados);

- Está detido e com o objectivo principal de ser vendido no curto prazo e cuja realização se espera que venha a ocorrer dentro de 12 meses desde a data do balanço (ex.: activos financeiros de negociação, adquiridos com objectivo de gerar lucro pela sua venda no curto prazo); ou
- É caixa ou seus equivalentes, sem qualquer restrição na sua utilização (ex.: os depósitos à ordem).

Todos os restantes activos devem ser classificados como não correntes. Por outro lado, um passivo corrente é aquele que:

- Se espera que seja liquidado no decurso normal do ciclo operacional da entidade; ou
- Tenha que ser liquidado no prazo de 12 meses desde a data do balanço.

Analogamente, um passivo não corrente é todo aquele que não satisfaz os requisitos necessários para se classificar como corrente. A I.A.S. 1 estabelece ainda que o balanço deve incluir, no mínimo os seguintes elementos:

- Activos fixos tangíveis;
- Activos intangíveis;
- Activos financeiros;
- Investimentos pelo método da equivalência patrimonial;
- Inventários;
- Dívidas a receber, comerciais e outras;
- Caixa e equivalentes a caixa;
- Dívidas a pagar, comerciais e outras;
- Activos e passivos por impostos sobre o rendimento;
- Provisões;
- Passivos não correntes que vençam juros;
- Interesses minoritários; e
- Capital social emitido e reservas.

Quanto à apresentação, a norma permite que sejam adicionados títulos e sub-totais em relação ao modelo base, se tal for relevante para uma melhor compreensão da posição financeira da entidade, tal como sucede para a demonstração de resultados. Permite-se ainda divulgar outras subclassificações dos itens apresentados na própria face do balanço ou do anexo, sendo o seu desenvolvimento efectuado de acordo com as

N.C.R.F. A título de exemplo encontram-se os modelos do balanço geral e reduzido nos anexos 12 e 13.

3.1.4.3 A Demonstração de Fluxos de Caixa

A demonstração de fluxos de caixa faz parte do conjunto completo de demonstrações financeiras e está contemplada em exclusivo na N.C.R.F. 2, que se baseia na I.A.S. 7, “Demonstrações de Fluxos de Caixa”. De acordo com a Directriz Contabilística 14, o objectivo deste mapa é o de relatar os fluxos de caixa do período, classificando-os quanto ao seu destino ou origem por tipo de actividades, sejam elas operacionais, de investimento ou de financiamento. Desta forma é possível conhecer o impacto dessas actividades na posição financeira da entidade e a capacidade das entidades gerarem caixa e seus equivalentes. Em conjunto com as restantes demonstrações, os utentes conseguem avaliar as alterações dos activos deduzidos dos passivos da entidade, a sua estrutura financeira e a sua capacidade de alterar os montantes e momentos dos fluxos de caixa de forma a se adaptar a novas circunstâncias e oportunidades. Com esta demonstração consegue-se portanto reforçar a comparabilidade da informação financeira de diversas entidades, visto que são eliminados os efeitos da adopção de diferentes políticas contabilísticas para transacções ou eventos semelhantes.

A demonstração de fluxos de caixa tem como elementos principais a caixa, os Fluxos de Caixa das Actividades Operacionais, os Fluxos de Caixa das actividades de investimento e os Fluxos de Caixa das Actividades de financiamento. A N.C.R.F. 2 oferece-nos os seguintes esclarecimentos quanto aos termos:

Elementos	Conceito
Caixa	Numerário e depósitos bancários imediatamente mobilizáveis.
Equivalentes a caixa	Investimentos de curto prazo, com liquidez elevada, rapidamente convertíveis em numerário e sujeitos a riscos insignificantes de alteração do seu valor.
Fluxos de caixa das actividades operacionais	Entradas e saídas de caixa e seus equivalentes relativas a actividades que constituem o objecto de negócio da empresa e as que, não constituindo o objecto de negócio da entidade, não se possam classificar como actividades de investimento ou de financiamento.
Fluxos de caixa das actividades de investimento	Entradas e saídas de caixa e seus equivalentes relativas a aquisições e alienações de activos não correntes e de outros investimentos não incluídos em equivalentes a caixa.
Fluxos de caixa das actividades de financiamento	Entradas e saídas de caixa e seus equivalentes relativas a actividades resultantes de alterações na dimensão e composição do capital próprio e dos empréstimos obtidos

Esquema 12: Os Termos Utilizados para a Demonstração de Fluxos de Caixa.

Fonte: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=48 acedido em 28/03/2010.

No final, a demonstração apresenta ainda uma rubrica relativa à variação de caixa e seus equivalentes, efeito das diferenças de câmbio, caixa e seus equivalentes no início e no final do período.

De acordo com a N.C.R.F. 2, os fluxos de caixa, obrigatoriamente evidenciados de acordo com as actividades, devem ser apresentados, regra geral, segundo um método directo, segundo o qual a divulgação dos principais componentes de recebimentos e pagamentos de caixa é feita em bruto. Estas componentes podem ser obtidas directamente a partir dos registos contabilísticos, a partir do sistema de informação ou pelo ajustamento das vendas, custos das vendas e outras rubricas da demonstração de resultados.

São detectadas ainda algumas outras diferenças relevantes na actual demonstração dos fluxos de caixa relativamente à preconizada no P.O.C. Um dos casos trata-se dos dividendos pagos, em que a Directriz Contabilística 14 vem estipular a sua consideração como fluxo de caixa das actividades de financiamento, visto constituírem o custo da obtenção dos recursos financeiros. Por seu lado a N.C.R.F. 2 prevê a consideração tanto nas actividades de financiamento (pelos motivos indicados) ou, alternativamente, nas actividades operacionais, como forma de ajuda aos utentes na

determinação da capacidade das entidades para pagar dividendos a partir dos fluxos gerados. À semelhança deste caso, a Directriz Contabilística 14 prevê, quanto aos juros pagos, a consideração como fluxos das actividades de financiamento, enquanto quanto aos juros e dividendos recebidos, prevê a consideração como actividades de investimento. Já a N.C.R.F. 2 define, além do reconhecimento nas actividades de financiamento e investimento, que possam alternativamente ser considerados operacionais. Não tendo o modelo da demonstração dos fluxos de caixa linhas separadas para o registo destas rubricas como operacionais, o seu relato, neste caso, deve ser feito no anexo, de forma separada e consistente. Os modelos desta demonstração encontram-se no anexo 14.

3.1.4.4 A Demonstração das Alterações do Capital Próprio

Para finalizar o conjunto completo das demonstrações financeiras falta referir a demonstração das alterações do capital próprio. Esta demonstração é uma das grandes novidades, não tendo paralelo em nenhuma demonstração financeira do P.O.C. Surgiu em resposta à nova necessidade de reconhecer directamente no capital próprio determinados ganhos e perdas gerados normalmente com instrumentos financeiros e com subsídios. Eventualmente pode ser entendido como um desenvolvimento da nota 40 do Anexo, dado que, para uma informação mais desenvolvida, era comum as empresas recorrerem a um mapa discriminativo do desenvolvimento de cada rubrica que compunha o capital próprio.

A demonstração das alterações do capital próprio fornece assim informação acerca do movimento ocorrido nas rubricas que compõem o capital próprio e dos efeitos sobre o mesmo, além de evidenciar os movimentos verificados nos valores patrimoniais, até então, na sua maioria, considerados extraordinários, pelo que afectavam o resultado líquido do exercício. A sua importância reside pois no facto de reflectir o aumento ou redução nos activos líquidos de uma dada entidade, no período entre duas datas do balanço. As alterações ocorridas podem ser divididas em dois grupos distintos: as que correspondem a operações com detentores de capital e as que derivam do resultado líquido do período e outras alterações no capital próprio.

De acordo com a I.A.S. 1, esta demonstração deve obedecer a uma das seguintes estruturas:

- **Estrutura A** – evidencia-se o resultado do período, os rendimentos e os gastos do período directamente reconhecidos no capital próprio e o efeito das alterações das políticas contabilísticas e da correcção de erros fundamentais, quando aplicável;
- **Estrutura B** – evidencia-se, além dos elementos constantes na Estrutura A, as contribuições e distribuições aos sócios ou accionistas, os resultados retidos no início e no final do período e os seus movimentos e a reconciliação entre os valores iniciais e finais do capital, prémio e reservas.

Ao optar pela Estrutura A, as restantes alterações verificadas no capital próprio devem constar nas Notas.

Em caso de alteração de políticas contabilísticas a I.A.S. 8 oferece dois tipos de tratamento possíveis: o primeiro, o tratamento recomendado, que consiste no reconhecimento do valor dos ajustamentos de períodos anteriores em resultados retidos, refazendo os comparativos, enquanto mediante o segundo, o alternativo, não se alteram os comprovativos. Ao invés produz-se, nestas circunstâncias, informação adicional que torne clara a informação financeira. Independentemente do tratamento escolhido os activos e passivos presentes no balanço são apresentados com os valores que teriam caso nova política contabilística já tivesse sido adoptada anteriormente, ou seja, existe um efeito retroactivo. Só excepcionalmente se deve utilizar um tratamento prospectivo, aplicando a nova política aos eventos e transacções que ocorram após a data de alteração. A maior diferença entre os dois tratamentos reflecte-se ao nível do capital próprio, na medida em que no primeiro tratamento é feita uma correcção nos resultados relativos a períodos anteriores, ao contrário do que sucede no segundo. Desta forma, as entidades que adoptam o tratamento recomendado devem evidenciar alterações no capital próprio sempre que ocorra uma alteração nas políticas contabilísticas, o que se reflecte na demonstração das alterações ao capital próprio.

A I.A.S. 8 também indica dois tratamentos para efectuar a correcção de erros fundamentais: o primeiro, o tratamento recomendado, que consiste no reconhecimento dos efeitos da correcção de erros fundamentais de períodos anteriores em resultados retidos, refazendo os comparativos, por sua vez o segundo, o tratamento alternativo, determina que não se alterem os comprovativos produzindo antes, nestas circunstâncias, informação adicional que torne clara a informação financeira. Consequentemente e analogamente com os critérios utilizados perante a alteração das políticas

contabilísticas, as entidades que adoptem o tratamento recomendado devem evidenciar alterações no capital próprio sempre que se efectuar uma correcção de um erro fundamental, o que se irá reflectir na demonstração das alterações do capital próprio.

Prevê-se que a elaboração desta demonstração seja um pouco complexa, dado que os elementos são apresentados em coluna e não em linha, sendo estas destinadas à apresentação dos factos que originaram alterações nesses elementos. Nesta demonstração é necessário preencherem-se dois quadros para que seja assegurada a devida divulgação dos movimentos do exercício anterior, sendo que na sua base está o conceito de “resultado extensivo” que tanto abrange o resultado líquido como outros movimentos directos no capital próprio que não se traduzam em transacções com os detentores de capital. No anexo 15 encontram-se os modelos desta demonstração.

3.1.4.5 Os Anexos

Com o S.N.C. o anexo deixa de ser exclusivo do balanço e da demonstração de resultados e passa a assumir maior importância. Apresenta agora novas notas e uma nova estrutura e sequência das mesmas, relativamente ao anexo contemplado pelo P.O.C. Existem cerca de trinta notas, embora o número de “sub-notas” se aproxime de 150. Contendo o anexo muito mais informação do que o contemplado pelo P.O.C., torna-se importante manter a atenção na sua consulta para identificar as informações mais úteis e relevantes a uma boa análise.

Talvez a primeira novidade com que nos deparamos seja a apresentação do número da nota do anexo onde consta informação específica, sempre que se justifique, nas faces do balanço, da demonstração de resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e anexo, no alinhamento de cada item. De acordo com a I.A.S. 1, as notas devem conter antes de mais a base de preparação das demonstrações financeiras assim como as políticas contabilísticas específicas aplicadas a transacções e acontecimentos significativos. Nelas devem constar ainda informação complementar (sob a forma de uma análise mais detalhada dos valores apresentados nas demonstrações financeiras) e adicional que não seja apresentada noutras demonstrações financeiras, quer seja exigida pelas I.A.S., quer seja necessária à apresentação apropriada das mesmas.

A apresentação das notas deve obedecer a uma ordem predeterminada pela I.A.S. 1. Esta norma indica a ordenação que abaixo se segue:

- 1) Declaração de conformidade com as I.A.S./ declaração de não conformidade total com as I.A.S.;
- 2) Declaração das bases de valorização e das políticas contabilísticas usadas;
- 3) Informação complementar sobre os elementos evidenciados no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração dos fluxos de caixa e na demonstração das alterações no capital próprio; e
- 4) Informação adicional, incluindo contingências, compromissos e outras divulgações.

Contudo a mesma norma refere que as notas relativas a cada um dos três últimos pontos mencionados devem ser apresentadas sistematicamente. Isto implica que os elementos das demonstrações financeiras devem ter uma referência cruzada com a informação que se apresenta nas notas, que por sua vez deve seguir a ordem de apresentação dos elementos nas ditas demonstrações. A mesma norma refere ainda que, em determinados casos pode haver necessidade de se alterar a sequência de apresentação das notas. Como exemplo relativo a estes casos pode ser sugerida a informação sobre um empréstimo obtido, que tanto se relaciona com valores evidenciados no balanço (maturidade) como na demonstração de resultados (taxa de juro), e no entanto pode ser adequado apresentar estas duas informações em conjunto na mesma nota.

Ainda constantes do anexo devem estar todos os pressupostos relativos ao futuro, assim como fontes de incerteza das estimativas, à data do balanço, pelo menos as que, com base nalgum risco, possam ser causa de ajustamentos materiais nas quantias registadas de activos ou passivos durante o período contabilístico seguinte.

3.1.4.6 As Alterações das Demonstrações Financeiras: do P.O.C. ao S.N.C.

Como se verificou, as Demonstrações Financeiras sofreram profundas alterações comparativamente às designadas pelo P.O.C. Não só são atribuídos conjuntos de demonstrações financeiras obrigatórias diferentes conforme as entidades se rejam pelas N.C.R.F. gerais ou pela N.C.R.F.-P.E., como entrou em vigor a demonstração das alterações no capital próprio. Sintetizando as principais diferenças entre as I.A.S. e as normas nacionais quanto à apresentação das demonstrações financeiras obtém-se o seguinte quadro:

Assunto	Portugal	IASB
Demonstrações financeiras obrigatórias	Balanço; Demonstração dos Resultados por natureza; Demonstração dos Resultados por funções (para entidades que ultrapassem dois dos três limites do art. 262º do CSC); Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo (para entidades que ultrapassem dois dos três limites do art. 262º do CSC); Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.	Balanço; Demonstração dos Resultados (por natureza ou por função); Demonstração das Alterações do Capital Próprio; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Políticas contabilísticas e Notas explicativas.
Apresentação dos elementos no Balanço	Ordenados em função da sua liquidez.	Classificados em correntes e não correntes ou ordenados em função da sua liquidez.
Apresentação dos gastos na Demonstração dos Resultados	Custos por natureza (Demonstração dos Resultados por Natureza) e custos por funções (Demonstração dos Resultados por Funções).	Gastos por natureza (Método da natureza do gasto) ou gastos por funções (Método da função do gasto). Se a entidade apresentar gastos por função, divulgar informação sobre gastos por natureza
Apresentação da Demonstração das Alterações do Capital Próprio	Não é demonstração financeira. Na nota 40 do ABDR devem ser evidenciados os movimentos do capital próprio.	Demonstração das alterações do capital próprio (Estrutura A ou Estrutura B).
Apresentação dos fluxos das actividades operacionais na Demonstração dos Fluxos de Caixa	De acordo com o Regulamento 11/2000 da CMVM, obrigatória pelo método directo. De acordo com DL , pelo método directo ou indirecto.	Pelo método directo ou indirecto embora seja encorajada a apresentação pelo método directo.
Apresentação das Notas	Não estruturada.	Estruturada.
Nível de divulgação nas Notas	Menos divulgações.	Mais divulgações.

Esquema 13: Principais diferenças entre as I.A.S. e as Normas Nacionais em Termos de Apresentação das Demonstrações Financeiras.

Fonte: http://www.roc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=48 acedido em 28/03/2010.

3.2 O fim do P.O.C., o início do S.N.C.

A transição do P.O.C. para o S.N.C. tem sido tema de muita discussão nos últimos meses, seja em jeito de recomendação ou crítica. Na T.S.E., Lda. o assunto foi tratado com bastante naturalidade, tendo-se apostado na formação dos funcionários. As restantes preocupações do Dr. Rogério Domingues e do Dr. Fernando Gomes foram de especial acompanhamento dos primeiros trabalhos efectuados à luz do S.N.C. e de definir uma realização atempada do trabalho, a fim de se responder da melhor forma a eventuais percalços que pudessem surgir. Muitas das diferenças e novidades trazidas pelo S.N.C. já foram evidenciadas ao longo deste relatório, pelo que neste capítulo apenas se irá tratar alguns restantes aspectos principais ainda a ter em consideração. Note-se que a introdução do S.N.C. é ainda recente e como tal existem muitos aspectos a confirmarem-se e outros, eventualmente, a surgirem.

3.2.1 Algumas Modificações de Carácter Geral

Antes de mais relembre-se que o S.N.C. assume-se como um sistema de normas contabilísticas mais assente em princípios do que em regras, o que resulta por assentar nas normas emitidas pelo I.A.S.B., ficando implícito um maior grau de subjectividade na elaboração e entendimento das normas. Isto significa também que o sistema normalizador é suficientemente abrangente para tornar ineficaz a criação de realidades cujo objectivo é o de contornar as regras concretas de contabilização e relato financeiro. Adicionalmente, significa ainda que a lista de indícios externos e internos que obriga à realização de testes de imparidade (tema que será seguidamente abordado) não seja exaustiva, que o conceito de controlo seja apresentado qualitativamente e que os indicadores para determinação da moeda funcional de uma entidade não sejam definitivos, sendo da responsabilidade dos órgãos de gestão a utilização de juízo de valor quando necessário, além de outras implicações (conforme estipulado nas N.C.R.F. 12,71, 15.4, 23.12 e Norma Interpretativa 1). No entanto o S.N.C. não se baseia exclusivamente em princípios. Em determinadas situações, e face ao risco de que a subjectividade proporcionada seja aproveitada de forma inapropriada, ou que se torne difícil interpretar ou concretizar o princípio, é apresentada uma regra quantitativa em conjunto com o princípio. Exemplos disto são o recurso ao modelo das quotas

constantes nas amortizações dos intangíveis, em determinadas situações (de acordo com a N.C.R.F. 6.97).

Para se conseguir compreender devidamente este novo sistema é importante interiorizar a sua filosofia que expõe separadamente as questões de apresentação e divulgação das questões de mensuração. Isto significa que existem determinadas N.C.R.F.'s que regulam apenas questões de apresentação e divulgação, como as N.C.R.F.'s 1 e 5, e outras que se debruçam principalmente sobre questões de mensuração, como a N.C.R.F. 12. Outro dos aspectos a ter em conta é a elevada importância que o princípio da substância sobre a forma assume neste novo contexto. O seu potencial é desde logo visível ao pôr-se em segundo plano a apresentação de demonstrações financeiras individuais por empresas-mãe. A substância económica ganha assim mais ênfase relativamente à forma legal, o que se evidencia ainda, por exemplo, no facto do conceito de “provisões” englobar as “obrigações construtivas”, ou na inclusão da separabilidade a fim de satisfazer o critério de identificabilidade no caso dos activos intangíveis (como estipulado nas N.C.R.F. 21.8 e 6.12). Uma importância acrescida é atribuída também à informação patrimonial, assumindo o balanço mais uma vez o papel de demonstração financeira principal, à qual se subjugam as restantes, quando necessário. É dada primazia ao reconhecimento e mensuração dos elementos patrimoniais, em detrimento da especialização do resultado. A título de exemplo pode-se citar o facto das despesas de investigação não serem reconhecidas no Activo, visto que não é possível demonstrar a probabilidade de se obterem benefícios futuros, enquanto as despesas de desenvolvimento só são capitalizáveis após a altura em que tal for demonstrado, tal como se encontra disposto na N.C.R.F. 6.57.

A própria questão do justo valor tem sido muito discutida. Eu mesma já assisti a conversas onde se debatia a aplicação da mensuração segundo o justo valor às pequenas entidades, visto que, como foi referido “*muitas delas só têm contabilidade para efeitos do fisco*”. Contudo, por se basear nas normas emitidas pelo I.A.S.B., o S.N.C. dá prioridade à utilização do justo valor na mensuração dos elementos patrimoniais. Isto não significa no entanto que todos os elementos no balanço sejam medidos ao justo valor. O recurso a esta base de mensuração pode fazer-se apenas no momento inicial de reconhecimento do elemento patrimonial e não necessariamente à data do balanço ou momentos seguintes de reporte financeiro. Cada norma em concreto pode exigir apenas a utilização do justo valor como critério de mensuração à data de aquisição, valor este que muitas vezes coincidirá com o valor de transacção ou seja, o custo histórico.

Contudo, podem exigir que o mesmo elemento seja mensurado ao justo valor à data de fecho de contas, pelo que a variação do justo valor será na maioria das vezes reconhecida nos resultados e, alternativamente, nos capitais próprios. Tomando por exemplo a concentração de actividades empresariais, os elementos patrimoniais da empresa ou negócio adquirido aparecerão no balanço após concentração (conforme a N.C.R.F. 14.23), o que não significa que sejam actualizados para o justo valor em todos os balanços seguintes. Serão apenas actualizados aqueles cujas normas específicas assim determinem, podendo no entanto o justo valor ser apresentado como medida alternativa de mensuração posterior. A mensuração ao justo valor é mais notória nas áreas dos instrumentos financeiros, dos activos biológicos, das propriedades de investimento e dos activos fixos tangíveis.

Outra questão que tem sido alvo de debate é a da imparidade de activos, evidenciada na N.C.R.F. 12. Entenda-se que esta vem portanto, em sentido lato, regular o reconhecimento de perdas sofridas por determinados activos, nomeadamente activos tangíveis, intangíveis, *goodwill* e investimentos financeiros. Em caso de indícios de que determinados activos estão em imparidade, é obrigatória a realização de um teste de recuperabilidade ao respectivo valor de balanço, assim como o reconhecimento de perda de imparidade, se assim o teste indicar. Este teste é obrigatório ser feito anualmente para o *goodwill* adquirido em concentrações de actividade e para os activos intangíveis com vida útil indefinida. Vem obrigar à quantificação do valor recuperável de cada activo, correspondendo este ao maior dos valores entre o valor de uso e o justo valor menos custos de venda. Para o cálculo da quantia recuperável é necessário um conjunto de estimativas, nomeadamente quanto ao cálculo do valor de uso. Aqui é evidenciada portanto alguma subjectividade, que tem sido alvo das referidas críticas. Contudo refira-se que, ainda que se assista a alguma subjectividade, em comparação com o P.O.C., esta norma contribui para uma maior comparabilidade, visto que obriga todas as empresas, perante determinados indícios, a realizarem um teste de imparidade. O P.O.C. não só não previa situações em que se deveria testar o valor de balanço, como não referia a forma de cálculo do valor.

3.2.2 Mudanças Trazidas pelas N.C.R.F.

Dado que as N.C.R.F. em si trouxeram bastantes mudanças relevantes, seguidamente serão apontadas as principais. A N.C.R.F. 4, paralela à Directriz Contabilística nº8, veio estabelecer de uma forma mais clara e sistematizada que a anterior directriz que, quando uma entidade altera uma política contabilística devida à aplicação de uma nova norma, deve seguir o regime específico nessa norma. Quando a norma não prevê o tratamento a dar aos efeitos da alteração de política, ou nos casos em que a alteração foi voluntária, a entidade deve aplicá-la retrospectivamente. Uma aplicação retrospectiva significa que na demonstração financeira devem ser reflectidos os efeitos que ocorreriam caso se tivesse aplicado a nova política desde o primeiro acontecimento que fez relevar a transacção. É assim reconhecido o impacto da alteração no saldo de abertura no ano comparativo da rubrica dos capitais próprios afectada. Também é determinado que o reconhecimento dos efeitos da correcção de erros deve ser retrospectivo. Tal como a directriz contabilística anterior também já definia implicitamente, são excluídas do âmbito de aplicação retrospectiva as alterações de políticas relativas a transacções que sejam de considerar imateriais. Quanto à revisão de estimativas resultantes de circunstâncias ocorridas durante o período corrente, a obrigação é apenas de reconhecimento prospectivo dos efeitos.

Relativamente ao tema do reconhecimento de imobilizados incorpóreos e custos diferidos, a N.C.R.F. 6 revela-se mais prudente do que o P.O.C. e a Directriz Contabilística nº7. Em traços gerais, esta norma vem definir que, para que um intangível seja capitalizável, deve satisfazer três critérios de existência (identificabilidade, controlo e existência de benefícios económicos futuros) e dois critérios de reconhecimento (ser provável o influxo de benefícios económicos futuros e fiabilidade na mensuração do custo). Quanto a despesas que se enquadrariam nas contas de imobilizações incorpóreas e de custos diferidos, a norma considera-as gastos. Menos exigências recaem sobre a capitalização de intangíveis adquiridos em concentrações de actividades, devendo estes apenas corresponder à definição de intangível e o seu justo valor deve poder ser mensurado com fiabilidade. Com algumas limitações, esta norma ainda prevê a revalorização de intangíveis por reconhecimento directo no capital próprio. Relativamente aos activos fixos tangíveis, ou imobilizações corpóreas, de acordo com o P.O.C., a N.C.R.F. 7 veio trazer algumas mudanças na área das depreciações, nomeadamente quanto à estimativa e revisão da vida útil e do valor residual e à

identificação do método. A N.C.R.F. 12 também veio trazer uma nova perspectiva relativamente às condições que obrigam à realização de testes de imparidade e ao reconhecimento de perdas, como já foi referido. Para efeitos de depreciação, de acordo com a N.C.R.F. 7 definiu-se a desagregação de cada activo tangível em componentes com custo significativo em relação ao seu custo total, prevendo que esses componentes têm diferentes vidas úteis e diferentes métodos de amortização. Já a N.C.R.F. 8 trouxe um enquadramento contabilístico especial para os activos não correntes detidos para venda e resultados de unidades operacionais descontinuadas. Para os primeiros prevê-se a interrupção das amortizações e o reconhecimento ao menor valor, entre o valor do balanço e o justo valor deduzido dos custos de venda, enquanto para os segundos é estipulada uma divulgação separada na demonstração dos resultados.

A área do custo de empréstimos obtidos também assistiu a algumas modificações ao abrigo das N.C.R.F. 10. Com a N.C.R.F. 10 é possível a capitalização de juros e outros custos de financiamento relativos à aquisição, construção ou produção de activos que levam um período de tempo considerável a ficarem prontos, seja para uso ou venda, devendo o seu reconhecimento, à partida, ser feito nos resultados. Apontam-se também as alterações trazidas pelas N.C.R.F. 13 e 15 às áreas dos interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas, e investimentos em subsidiárias e consolidação, respectivamente. Estas normas não só se vêm destacar das disposições presente no P.O.C. e nas directrizes contabilísticas, sobretudo ao nível da sistematização, consistência e clarificação, como também apresentam algumas diferenças em relação às determinações do I.A.S.B., embora se baseiem no normativo internacional. As N.C.R.F. 13 e 15 consideram então que, tendo em conta o grau de interferência na gestão, as entidades participadas devem classificar-se em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas, associadas e outras. Para cada participação de capital são previstos métodos diferentes que ainda diferem conforme se esteja perante demonstrações financeiras individuais ou consolidadas. A perspectiva adoptada pelo S.N.C. é de que as demonstrações financeiras individuais sejam “quase consolidadas”, tornando assim “quase consolidadas” as demonstrações de empresas dispensadas de consolidação. As normas aplicáveis às contas individuais exigem que as participações em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas sejam, regra geral, reconhecidas pelo método da equivalência patrimonial (M.E.P.) na sua versão completa, mesmo que a empresa apresente contas consolidadas. Aplicando-se o M.E.P na sua versão mais completa, obriga-se ao tratamento da informação quase como é feito num

trabalho de consolidação, neutralizando assim os efeitos que se pretendiam com a dispensa. Isto acarreta efeitos importantes ao nível fiscal, nomeadamente quanto ao processo de apuramento do resultado tributável e ao apuramento do resultado distribuível.

Seguidamente, a N.C.R.F. 14 veio substituir a Directriz Contabilística 1, debruçando-se sobre a concentração de actividades, trazendo igualmente inovações no respeitante ao aumento de sistematização, clareza e consistência. O seu principal efeito retrata-se no *goodwill*, determinando que se este for positivo deve ser registado separadamente no activo, não amortizável e sujeito anualmente a testes de imparidade em caso de indícios (as perdas de imparidade a reconhecer no *goodwill* não são posteriormente revertíveis). Caso contrário, se for negativo, deve ser levado a resultados do período após recálculo dos justos valores do custo de aquisição e dos activos e passivos reconhecidos. Esta norma presume sempre que existe um comprador no caso de uma concentração de actividades.

Quanto às N.C.R.F. 16 e 17, são totalmente inovadoras, reflectindo sobre o tratamento contabilístico das actividades de exploração e avaliação de recursos naturais e de agricultura, assuntos não abordados nem pelo P.O.C. nem pelas anteriores directrizes contabilísticas. Relativamente à N.C.R.F. 18, que trata do reconhecimento dos inventários, esta não se distancia significativamente das práticas anteriores. As maiores diferenças reflectem-se na proibição da aplicação do L.I.F.O., na obrigatoriedade de afectação dos custos de conversão de acordo com a capacidade normal instalada, e na limitação da afectação de recursos, além dos custos de aquisição e produção, aos necessários, para colocar os inventários no local e condições verificados à data do balanço. A mensuração dos inventários deve ser feita ao custo ou ao valor realizável líquido, conforme aquele que for mais baixo.

Na área da construção, a N.C.R.F. 18 vem abandonar o método do contrato completado, previsto na Directriz Contabilística nº 3, passando-se a determinar o resultado apenas com base no método da percentagem de acabamento, sendo as perdas esperadas registadas como gastos. Por seu lado, a maior alteração ocorrida na área da contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo, regulada pela N.C.R.F. 22, foi o reconhecimento dos subsídios relativos a activos, ao longo da sua vida útil, no capital próprio. O objectivo desta medida é a não penalização das entidades no apuramento de indicadores financeiros.

A N.C.R.F. 23 aplica-se à contabilização de transacções e saldos em moeda estrangeira assim como à transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras que sejam de incluir nas demonstrações financeiras da entidade de acordo com os métodos de consolidação integral, proporcional ou equivalência patrimonial. É neste segundo ponto que são visíveis as mudanças mais relevantes, dado que o normativo anterior era insuficiente nesse tema. Para a transposição das demonstrações financeiras de participação de capital em entidades estrangeiras a N.C.R.F. 23 estipula a abordagem da moeda funcional. O objectivo é assegurar que as diferenças originadas pela transposição em entidades cuja moeda funcional é diferente da de apresentação sejam reconhecidas no capital próprio. Seguidamente, a N.C.R.F. 24 aborda os efeitos de acontecimentos que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras estão autorizadas para emissão. A norma divide estes acontecimentos em dois tipos, conforme origem ou não ajustamentos às demonstrações financeiras. Encontra-se estipulado portanto que os primeiros tratam-se de acontecimentos verificados após a data do balanço, mas que proporcionam prova de condições que já existiam nessa data; enquanto os segundos, não causadores de qualquer ajustamento, são aqueles que ocorrem após a data de balanço e são indicativos de situações que surgiram após a mesma.

Outra das grandes mudanças verificadas com a adopção do S.N.C. é a questão dos instrumentos financeiros, ao abrigo da N.C.R.F. 27, que se baseia nas I.A.S. 32 e 39 e na I.F.R.S. 7 que, na sua forma original, viram-se objecto de críticas quanto à sua complexidade e excessiva utilização do critério do justo valor. Desta forma a N.C.R.F. 27 situa-se algures entre estas normas e o P.O.C. A norma apresenta enquadramento contabilístico dos instrumentos financeiros nas áreas das regras de reconhecimento e de desreconhecimento, das regras de mensuração (incluindo imparidades), contabilidade de cobertura e divulgações.

Quanto às regras de reconhecimento as maiores alterações verificaram-se ao nível do capital próprio, dispondo a norma que, nas emissões de instrumentos de capital próprio, os valores a receber devem ser a este deduzidos. Nos casos em que a entidade emitente deve pagar, o valor presente (valor actual) do montante a pagar deve ser escriturado no passivo, por contrapartida de capital próprio. Relativamente à questão da mensuração dos instrumentos financeiros, a norma apresenta os modelos do custo ou custo amortizado menos qualquer perda de imparidade (aplicado a dívidas de clientes, créditos sobre fornecedores e outras contas a receber a pagar, de entre outros), e o

modelo do justo valor com variações reconhecidas na demonstração de resultados (aplicado a obrigações convertíveis e activos/passivos financeiros detidos para negociação, de entre outros). Quanto aos activos que não sejam medidos ao justo valor deve-se ter o cuidado de verificar anualmente se existem evidências que indiquem o reconhecimento de perdas por imparidade, enquanto que, para aqueles que sejam medidos de acordo com o modelo do custo amortizado, existe dispensa de testes de imparidade.

Finalmente falta referir a N.C.R.F. 28, relativa aos benefícios dos empregados. Esta determina que, no reconhecimento dos benefícios o gasto seja reconhecido quando os serviços são prestados e não quando o empregado tem direito ao recebimento da retribuição. Isto acarreta que a atribuição de participações nos lucros e gratificações, pode dar origem ao reconhecimento de um gasto no exercício ao qual se referem os lucros, na medida em que corresponda a uma obrigação legal ou construtiva mensurável com fiabilidade. Dado que as disposições presentes nesta norma são complexas e de provável aplicação reduzida às empresas nacionais, esta norma inclui uma remissão para a I.A.S. 19, na qual se baseia, no relativo à contabilização dos planos de benefícios definidos.

Não se considere no entanto que as mudanças trazidas pelo S.N.C. se ficam por aqui. Outras novidades foram previstas, e muitos pormenores técnicos originados pela mudança de sistema contabilístico acabam por surgir, tendo sido ou não previstos. Esta mudança traz consigo implicações a vários níveis, pelo que, até os profissionais estarem familiarizados com as novidades e adquirirem alguma experiência na área, é normal verificarem-se algumas surpresas e questões a resolver, de mais fácil ou mais complicada resolução.

Análise Crítica

No fim do meu estágio a minha primeira sensação foi de ter vivido uma experiência de aprendizagem muito enriquecedora e marcante. Tive contacto com uma realidade completamente diferente daquela a que estou habituada como aluna, que me permitiu adquirir competências que considero essenciais para o resto da minha vida. Embora não as tenha tratado no presente relatório, não as podia deixar de referir visto que, na minha perspectiva, estas talvez tenham sido as aprendizagens mais importantes, que me vão nortear quando se der a minha inserção na vida profissional, pelo que considero que o objectivo principal do meu estágio foi conseguido com sucesso.

Embora tenha escolhido a área da contabilidade geral para estagiar, prevendo desde logo a sua importância na minha formação enquanto futura gestora, não podia imaginar a real dimensão da contabilidade enquanto instrumento de apoio à gestão. Tal como o Dr. Fernando Gomes me referiu uma vez, para se fazer um bom trabalho de gestão financeira é recomendado o domínio da contabilidade.

Habituada ao rigor ensinado nas aulas, estranhei inicialmente o descuido das empresas quanto à sua colaboração para um bom trabalho contabilístico. Os principais aspectos que podem ser melhorados na T.S.E., Lda. estão precisamente relacionados com este obstáculo. Assim, o desenvolvimento de mecanismos que incitem as empresas a enviar a sua documentação mais cedo seria uma ideia a reter. Uma vez implementada com sucesso uma estratégia neste sentido seria possível um melhor planeamento do trabalho, evitando-se interrupções devido a documentos em falta e poupando algumas horas que têm sido utilizadas para ajustes a fazer com a chegada de nova documentação. Contudo a T.S.E., Lda. consegue responder satisfatoriamente às suas obrigações, devido em grande parte à relação cooperativa entre os sócios e os funcionários, estando bem presente na mente de todos que o mais importante é ter o trabalho cumprido logo que possível.

A entrada em vigor do novo sistema contabilístico foi um marco na História da contabilidade do qual também resolvi tirar partido quando decidi realizar o meu estágio na área. Apesar de ter tido pouco contacto com ele, consegui aperceber-me que o trabalho dos profissionais passa muito por esquecer o que já têm mecanizado, para se habituarem ao novo sistema. A questão que se põe, que creio ser geral, é se os profissionais se encontram devidamente preparados para fazer face a esta nova

realidade. Prevendo essa necessidade, a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas tem vindo a promover formações desde 2007, nas quais se pretende criar uma metodologia de análise dos problemas que surgiriam no dia-a-dia, com o S.N.C., e de resolução dos mesmos, com base nas novas normas. No fundo a sua opinião é mesmo neste sentido: *“as operações correntes do dia-a-dia vão continuar a ser tratadas como sempre foram, vamos ter as operações de compras, de vendas, de processamentos de vencimentos... Claro que há diferenças nos critérios de reconhecimento e de mensuração de alguns elementos, essas serão as exceções que vamos analisar e procurar solução nas normas, tendo sido esta acção de formação eventual uma preciosa ajuda nesse sentido”* (Farinha, 2009, p. 41).

Bibliografia

- Almeida, M.P., R., Dias, A. I., & Carvalho, F. P. (2009). *SNC Explicado*. ATF Edições Técnicas.
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (1997). *Elementos de Contabilidade Geral* (15ª Edição ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Caiado, A. C., & Madeira, P. J. (2004). *O Encerramento de Contas na perspectiva contabilístico-fiscal*. Lisboa: Áreas Editora.
- Correia, L. A. (Julho/Setembro de 2009). SNC vs P.O.C. - Uma Primeira Abordagem. *Revisores e Auditores* , pp. 29-36.
- Costa, C. B. (2007). *Auditoria Financeira teoria & prática* (8ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, C. B., & Alves, G. C. (2005). *Contabilidade Financeira* (5ª Edição ed.). Lisboa: Publisher Team.
- Cunha, C. A. (Novembro de 2009). A tributação na transição do POC para o SNC. *Revista TOC n° 116* .
- Devesa, J. (2009). *IVA - Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (10ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Devesa, J., & Marcelino, M. J. (2009). *Código do IRS, IRC e EBF* (12ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Farinha, P. J. (Outubro de 2009). S.N.C. - Oportunidades e desafios na mudança: estaremos preparados? *Revista n° 115* , pp. 39-41.
- Freitas, G. (2009). *SNC - Estrutura Conceptual*. Lisboa: Formação CTOC.
- Gomesm, N. d. (1995). *Maunual de Direito Fiscal* (Vol. I). Lisboa: Rei dos Livros.
- Guimarães, J. F. (Outubro de 2007). A Estrutura Conceptual da Contabilidade - Do POC ao SNC. *Revista TOC n° 91* , p. 15.
- Guimarães, J. F. (2000). *O sistema contabilístico e fiscal português: uma abordagem aos relatórios e contas das empresas* . Lisboa: Vislis Editores.
- Morais, A. I., & Lourenço, I. C. (2005). *Aplicação das normas do IASB em Portugal*. Lisboa: Publisher Team.
- Morais, A. I., & Lourenço, I. M. (Julho/Setembro de 2004). Normas Internacionais de Contabilidade - que implicações na apresentação das demonstrações financeiras. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas n° 26* .

Oliveira, H. M., Sousa, B. M., & Teixeira, A. L. (Junho de 2009). O Modelo das Demonstrações Financeiras no Âmbito do SNC. *ACCID – Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció* .

Palma, C. C. (2009). *Introdução ao imposto Sobre o Valor Acrescentado* (4ª ed.). Coimbra: Almedina.

Pereira, M. d. (s.d.). O impacto das Normas Internacionais de Contabilidade. *Temas de Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria e Direito das Sociedades* , pp. 119-131.

Silva, A. J. (Dezembro de 1992). A Contabilidade e o Fisco - O P.O.C., o I.R.C. e o Fecho de Contas. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n° 327* , p. 303.

<http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc1.htm>

www.iasb.org/

<http://www.infocontab.com.pt/>

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

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

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

<http://www2.seg-social.pt/>

<http://dre.pt/>

ANEXOS

Anexo 3: Declaração Recapitulativa

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2010



DECLARAÇÃO
RECAPITULATIVA

**TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS E
OPERAÇÕES ASSIMILADAS**
(REGIME DO IVA NAS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS)

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
(ARTIGO 6.º DO CÓDIGO DO IVA (CIVA))



01	IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO	
Nome	N.º de identificação fiscal	
	1	

02	TIPO DE DECLARAÇÃO	
<input type="checkbox"/> 1	1ª Declaração	<input type="checkbox"/> 2
	Houve alteração de periodicidade de envio de trimestral para mensal ?	Declaração de substituição
	Sim <input type="checkbox"/> 1A Não <input type="checkbox"/> 1B	<input type="checkbox"/> 2.1 Alteração da periodicidade de envio de trimestral para mensal
		Assinale com X se o valor mensal substitui ou não totalmente o anterior valor trimestral declarado
		Sim <input type="checkbox"/> 2.1A Não <input type="checkbox"/> 2.1B
		<input type="checkbox"/> 2.2 Inexistência de operações no respectivo período
		<input type="checkbox"/> 2.3 Outros

03	PERÍODO A QUE RESPEITA			
Ano	<input type="text" value="1"/>	Mensal	<input type="text" value="2"/>	
		Trimestral	<input type="text" value="3"/>	Mes(es) incluído(s) no trimestre
				<input type="text" value="4"/> <input type="text" value="5"/>

04					
País de destino (1)	Prefixo (2)	N.º de identificação fiscal do Adquirente (3)	Valor (4)	Indicador do tipo da Operação (1, 4 ou 5) (5)	
			. . ,00		
			. . ,00		
			. . ,00		
			. . ,00		
			. . ,00		
			. . ,00		
			. . ,00		
			. . ,00		
			. . ,00		

05	SOMA DOS VALORES DECLARADOS NO QUADRO 4 (AGRUPADOS POR TIPO DE OPERAÇÃO)		
Soma (apenas dos valores que respeitam às operações tipificadas na coluna 5 com 1)	10	. . ,00	
Total das vendas de meios de transporte novos a particulares e equiparados de outros Estados Membros	11	. . ,00	
Soma (apenas dos valores que respeitam às operações tipificadas na coluna 5 com 4)	17	. . ,00	
Soma (apenas dos valores que respeitam às operações tipificadas na coluna 5 com 5)	18	. . ,00	
Este valor deverá coincidir com as somas dos valores a inscrever no campo 07 da Declaração Periódica e dos anexos eventualmente apresentados para efeitos do Decreto-Lei n.º 347/85 de 23 de Agosto	19	. . ,00	

06	A PRESENTE DECLARAÇÃO CORRESPONDE À VERDADE E NÃO OMITE QUALQUER INFORMAÇÃO SOLICITADA
Zona para identificação do Técnico Oficial de Contas, nos casos em que ela seja obrigatória.	
NIF	<input type="text" value="1"/>

Anexo 4: Declaração Periódica de I.V.A.

 <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS</p> <p>IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO</p>	<h2 style="margin: 0;">DECLARAÇÃO PERIÓDICA</h2>	<p>01 NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL</p> <hr/> <p style="text-align: center;">Prazo da declaração</p> <p style="text-align: center;">Dentro do prazo Fora do prazo</p> <p style="text-align: center;"> <input style="width: 20px;" type="text" value="1"/> <input style="width: 20px;" type="text" value="2"/> </p> <p>02 PERÍODO A QUE RESPEITA</p> <p style="text-align: center;">Ano <input style="width: 40px;" type="text"/></p> <p style="text-align: center;"> Mensal <input style="width: 40px;" type="text"/> Trimestral <input style="width: 40px;" type="text"/> </p>																																																												
<p>03 SERVIÇO DE FINANÇAS COMPETENTE (art. 77.º do CIVA)</p> <hr/> <p style="text-align: center;">LOCALIZAÇÃO DA SEDE</p> <table style="width:100%; border: none;"> <tr> <td style="width:33%; border: none;">CONTINENTE</td> <td style="width:33%; border: none;">AÇORES</td> <td style="width:33%; border: none;">MADEIRA</td> </tr> <tr> <td style="border: none;"><input style="width: 20px;" type="text" value="1"/></td> <td style="border: none;"><input style="width: 20px;" type="text" value="2"/></td> <td style="border: none;"><input style="width: 20px;" type="text" value="3"/></td> </tr> </table>	CONTINENTE	AÇORES	MADEIRA	<input style="width: 20px;" type="text" value="1"/>	<input style="width: 20px;" type="text" value="2"/>	<input style="width: 20px;" type="text" value="3"/>	<p>01-A NÚMERO DA DECLARAÇÃO</p>																																																							
CONTINENTE	AÇORES	MADEIRA																																																												
<input style="width: 20px;" type="text" value="1"/>	<input style="width: 20px;" type="text" value="2"/>	<input style="width: 20px;" type="text" value="3"/>																																																												
<p>04 ANEXOS ENTREGUES</p> <p style="text-align: center;">DEC., LEI N.º 347/85 DE 23/08</p> <table style="width:100%; border: none;"> <tr> <td style="width:33%; border: none;">CONTINENTE</td> <td style="width:33%; border: none;">AÇORES</td> <td style="width:33%; border: none;">MADEIRA</td> </tr> <tr> <td style="border: none;"><input style="width: 20px;" type="text" value="1"/></td> <td style="border: none;"><input style="width: 20px;" type="text" value="2"/></td> <td style="border: none;"><input style="width: 20px;" type="text" value="3"/></td> </tr> </table>	CONTINENTE	AÇORES	MADEIRA	<input style="width: 20px;" type="text" value="1"/>	<input style="width: 20px;" type="text" value="2"/>	<input style="width: 20px;" type="text" value="3"/>	<p>04-A DECLARAÇÕES RECAPITULATIVAS</p> <p>ALÍNEA I) DO N.º 1 DO ART.º 29.º DO CIVA E N.º 1 DO ART.º 30.º DO RITI</p> <p><input style="width: 20px;" type="text" value="1"/> ASSINALE SE, NO PERÍODO DE REFERÊNCIA, APRESENTOU ALGUMA DECLARAÇÃO RECAPITULATIVA</p>	<p>05 INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÕES</p> <p>SE NO PERÍODO A QUE RESPEITA A DECLARAÇÃO, NÃO REALIZOU OPERAÇÕES ACTIVAS NEM PASSIVAS QUE DEVAM CONSTAR DO QUADRO 06 ASSINALE COM <input checked="" type="checkbox"/> NESTE QUADRO E PASSE JÁ AO QUADRO 20</p> <p style="text-align: right;"><input style="width: 20px;" type="text" value="1"/></p>																																																						
CONTINENTE	AÇORES	MADEIRA																																																												
<input style="width: 20px;" type="text" value="1"/>	<input style="width: 20px;" type="text" value="2"/>	<input style="width: 20px;" type="text" value="3"/>																																																												
<p>06 APURAMENTO DO IMPOSTO RESPEITANTE AO PERÍODO A QUE A DECLARAÇÃO SE REFERE</p> <p>EFFECTUOU OPERAÇÕES DESTA NATUREZA ? (valores incluídos nos campos 1, 5, 3 ou 8) SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/></p> <p style="font-size: small;"> * Em que, na qualidade de adquirente, liquidou o imposto * A que se referem as alíneas a), b) e c) do artigo 42.º do CIVA * A que se referem as alíneas f) e g) do n.º 3 do art.º 3.º e alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 4.º do CIVA </p>																																																														
<p>1 - TRANSMISSÕES DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM QUE LIQUIDOU IMPOSTO</p> <ul style="list-style-type: none"> • À taxa reduzida (%) • À taxa intermédia (%) • À taxa normal (%) <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p style="text-align: center; font-weight: bold;">ATENÇÃO</p> <p style="font-size: x-small;">Estes campos são controlados automaticamente, pelo que os valores a inscrever devem corresponder rigorosamente aos que resultam da aplicação das respectivas taxas.</p> </div> <ul style="list-style-type: none"> • Isentas ou não tributadas <ul style="list-style-type: none"> Transmissões intracomunitárias de bens e prestações de serviços mencionadas nas declarações recapitulativas Operações que conferem direito à dedução Operações que não conferem direito à dedução 	<p style="text-align: center; font-weight: bold;">BASE TRIBUTÁVEL</p> <table style="width:100%; border: none;"> <tr><td style="width: 20px; text-align: center;">1</td><td style="width: 80%;"></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">5</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">3</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">7</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">8</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">9</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">10</td><td style="font-size: x-small;">TOTAL (10 = 12+14+15)</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">12</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">14</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">15</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">16</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">20</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">21</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">23</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">22</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">24</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">40</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">61</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">65</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">67</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">81</td><td></td></tr> </table> <p style="text-align: center; font-size: x-small;">BASE TRIBUTÁVEL</p>	1		5		3		7		8		9		10	TOTAL (10 = 12+14+15)	12		14		15		16		20		21		23		22		24		40		61		65		67		81		<p style="text-align: center; font-weight: bold;">IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO</p> <table style="width:100%; border: none;"> <tr><td style="width: 20px; text-align: center;">2</td><td style="width: 80%;"></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">6</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">4</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">11</td><td style="font-size: x-small;">TOTAL (11 = 13)</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">13</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">17</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">41</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">66</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">68</td><td></td></tr> </table> <p style="text-align: center; font-size: x-small;">IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO</p>	2		6		4		11	TOTAL (11 = 13)	13		17		41		66		68	
1																																																														
5																																																														
3																																																														
7																																																														
8																																																														
9																																																														
10	TOTAL (10 = 12+14+15)																																																													
12																																																														
14																																																														
15																																																														
16																																																														
20																																																														
21																																																														
23																																																														
22																																																														
24																																																														
40																																																														
61																																																														
65																																																														
67																																																														
81																																																														
2																																																														
6																																																														
4																																																														
11	TOTAL (11 = 13)																																																													
13																																																														
17																																																														
41																																																														
66																																																														
68																																																														
<p>2 - AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS E OPERAÇÕES ASSIMILADAS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cujo imposto foi liquidado pelo declarante • Abrangidas pelos artigos 15.º do CIVA ou do RITI • Abrangidas pelos n.ºs 3, 4, e 5, do artigo 22.º do RITI 																																																														
<p>3 - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EFFECTUADAS POR SUJEITOS PASSIVOS DE OUTROS ESTADOS MEMBROS, CUJO IMPOSTO FOI LIQUIDADO PELO DECLARANTE</p>																																																														
<p>4 - IMPOSTO DEDUTÍVEL</p> <ul style="list-style-type: none"> • Imobilizado • Existências <ul style="list-style-type: none"> • À taxa reduzida (%) • À taxa intermédia (%) • À taxa normal (%) • Outros bens e serviços 																																																														
<p>5 - REGULARIZAÇÕES MENSAIS/ TRIMESTRAIS E ANUAIS COM EXCEPÇÃO DAS INDICADAS NO CAMPO 81</p>																																																														
<p>6 - EXCESSO A REPORTAR DO PERÍODO ANTERIOR (CAMPO 96 DA DECLARAÇÃO ANTERIOR - N.º 4 DO ART.º 22.º)</p>																																																														
<p>7 - ANEXO - (ver campo 1, 2 ou 3 do Quadro 04)</p>																																																														
<p>8 - ANEXO - (ver campo 1, 2 ou 3 do Quadro 04)</p>																																																														
<p>9 - REGULARIZAÇÕES A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO, COMUNICADAS PELA DS COBRANÇA (Mod. - BH008)</p>		<p style="text-align: right;">PERÍODO(S) A QUE RESPEITA(M)</p>																																																												
<p>90 TOTAL DA BASE TRIBUTÁVEL (1+5+3+...+10+16)</p>	<p>91 TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO (20+21+...+81)</p>	<p>92 TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (2+6+4+11+17+...+68)</p>																																																												
<p>93 IMPOSTO A ENTREGAR AO ESTADO</p>	<p style="font-size: 2em; font-weight: bold;">➔ (92 - 91)</p>																																																													
<p>94 CRÉDITO DE IMPOSTO A RECUPERAR</p>	<p style="font-size: 1.5em; font-weight: bold;">(91 - 92)</p> <p style="font-size: x-small;"> SOLICITO REEMBOLSO <input style="width: 20px;" type="text"/> EXCESSO A REPORTAR <input style="width: 20px;" type="text"/> </p>																																																													
<p>Esta opção pelo pedido de reembolsoveda a possibilidade de utilizar em declarações seguintes o respectivo valor como EXCESSO A REPORTAR, salvo comunicação em contrário da DSR (situações de indeferimento de reembolso).</p> <p>Valor a inscrever no campo 94 da declaração do período seguinte, se procedente de outro período.</p>																																																														

06.A		DESENVOLVIMENTO DO QUADRO 06	
A - OPERAÇÕES LOCALIZADAS EM PORTUGAL EM QUE, NA QUALIDADE DE ADQUIRENTE, LIQUIDOU O IVA DEVIDO (Valores das bases tributáveis, incluídos nos campos 1, 5 e 3)			
Efectuadas por entidades residentes em países comunitários (não inclui as operações mencionadas no campo 16)	97	Efectuadas por entidades residentes em países ou territórios terceiros	98
B - OPERAÇÕES EM QUE LIQUIDOU O IVA DEVIDO POR APLICAÇÃO DA REGRA DE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO (Valores das bases tributáveis, incluídos nos campos 1, 5 e 3)			
Ouro (Decreto - Lei 362/99)	99	Aquisições de imóveis com renúncia à isenção (Decreto-Lei 21/2007)	100
Sucatas (Alínea i) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA)	101	Serviços de construção civil (Alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA)	102
C - OPERAÇÕES REFERIDAS NAS ALÍNEAS F) E G) DO N.º 3 DO ARTIGO 3.º E ALÍNEAS A) E B) DO N.º 2 DO ARTIGO 4.º DO CIVA (Valores das bases tributáveis, incluídos nos campos 1, 5 e 3)			
Se efectuou operações desta natureza, indique o seu valor.	103		
D - OPERAÇÕES REFERIDAS NAS ALÍNEAS A) , B) E C) DO ARTIGO 42.º DO CIVA (Valores das bases tributáveis, incluídos nos campos 1, 5, 3 e 9)			
Se efectuou operações desta natureza, indique o seu valor.	104		
SOMA DO QUADRO 06-A (97 + + 104)		105	

20		A PRESENTE DECLARAÇÃO CORRESPONDE À VERDADE E NÃO OMITTE QUALQUER INFORMAÇÃO PEDIDA	
Zona para identificação do Ténico Oficial de Contas, nos casos em que ela seja obrigatória:			
NIF	_____		

Anexo 5: Modelo 22

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2010

MUITO IMPORTANTE ANTES DE PREENCHER ESTA DECLARAÇÃO LEIA COM ATENÇÃO AS INSTRUÇÕES QUE A ACOMPANHAM

 DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO 1 De ____/____/____ a ____/____/____	EXERCÍCIO 2 <input type="text"/>	 MODELO 22
	02 ÁREA DA SEDE, DIRECÇÃO EFECTIVA OU ESTAB. ESTÁVEL SERVIÇO DE FINANÇAS	1 CÓDIGO <input type="text"/>	

03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO					
1 DESIGNAÇÃO _____	2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF) 2 <input type="text"/>				
3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO					
Residente que exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola 1 <input type="checkbox"/>	Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola 2 <input type="checkbox"/>	Não residente com estabelecimento estável 3 <input type="checkbox"/>	Não residente sem estabelecimento estável 4 <input type="checkbox"/>		
4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS					
Geral 1 <input type="checkbox"/>	Isenção definitiva 3 <input type="checkbox"/>	Isenção temporária 4 <input type="checkbox"/>	Redução de taxa 5 <input type="checkbox"/>	Simplificado 6 <input type="checkbox"/>	Transparência fiscal 7 <input type="checkbox"/>
Grupos de sociedades 8 <input type="checkbox"/>	NIF da sociedade dominante 9 <input type="text"/>		Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 80.º n.º 1 ? (Art.º 73.º da Lein.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) Sim 10 <input type="checkbox"/>		Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 80.º n.º 7 ? Sim 11 <input type="checkbox"/>

04 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO						
1 TIPO DE DECLARAÇÃO						
1 <input type="checkbox"/> 1.ª Declaração do exercício	2 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 114.º n.ºs 1 e 2)	3 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art. 58.º-A, n.º 4)				
4 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art. 112.º, n.ºs 8 e 9)	5 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art. 58.º-A, n.º 4) fora do prazo legal		6 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 114.º n.º 3)			
Data <input type="text"/>						
2 DECLARAÇÕES ESPECIAIS				3 ANEXOS		
Declaração do Grupo 1 <input type="checkbox"/>	Declaração do período de liquidação 2 <input type="checkbox"/>	Declaração do período de cessação 3 <input type="checkbox"/>	Declaração com período especial de tributação			
			Antes da alteração 4 <input type="checkbox"/>	Após a alteração 5 <input type="checkbox"/>		
Data da cessação Ano Mês Dia 6 <input type="text"/>			Declaração do exercício do início de tributação 7 <input type="checkbox"/>		Data da transmissão (entidades não residentes sem estabelecimento estável) Ano Mês Dia 8 <input type="text"/>	
			1 <input type="checkbox"/> Anexo A (Derrama)			
			2 <input type="checkbox"/> Anexo B (Regime simplificado)			
			3 <input type="checkbox"/> Anexo C (Regiões Autónomas)			

05 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO T. O. C.					
NIF do representante legal 1 <input type="text"/>	Data de recepção 3 <input type="text"/>				
NIF do técnico oficial de contas 2 <input type="text"/>					

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201	.	.	
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21.º)	202	.	.	
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24.º)	203	.	.	
	SOMA (campos 201 + 202 – 203)	204	.	.	
A ACRESER	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	205	.	.	
	Prémios de seguros e contribuições (art.º 23.º, n.º 4)	206	.	.	
	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 33.º, n.º 1)	207	.	.	
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 34.º, 37.º e 38.º)	208	.	.	
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 40.º)	209	.	.	
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º do EBF)	210	.	.	
	IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art.º 42.º, n.º 1, alínea a)]	211	.	.	
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 42.º, n.º 1, alínea d)]	212	.	.	
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea e)]	213	.	.	
	Encargos não devidamente documentados [art.º 42.º, n.º 1, alínea g)]	277	.	.	
	Despesas não documentadas (art.º 23.º)	214	.	.	
	Menos-valias contabilísticas	215	.	.	
	Correcções nos casos de crédito de imposto (art.º 62.º, n.º 1)	217	.	.	
	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218	.	.	
	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art.º 42.º, n.º 1, alínea h)]	220	.	.	
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	222	.	.	
	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 42.º, n.º 1, alínea f)]	223	.	.	
	Correcções relativas a exercícios anteriores	224	.	.	
	Correcções relativas a preços de transferência (art.º 58.º, n.º 8)	251	.	.	
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 59.º, n.º 1)	252	.	.	
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 60.º)	253	.	.	
	Subcapitalização (art.º 61.º, n.º 1)	254	.	.	
	Juros de suprimentos [art.º 42.º, n.º 1, alínea j)]	255	.	.	
	Despesas com combustíveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea i)]	256	.	.	
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 58.º - A, n.º 3, alínea e)]	257	.	.	
	Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido [art.º 42.º, n.º 1, alínea b)]	258	.	.	
Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.ºs 5, 6 e 7)	259	.	.		
Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts.ºs 34.º, 35.º e 36.º)	270	.	.		
Impostos diferidos	271	.	.		
Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 43.º)	216	.	.		
Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 45.º)	274	.	.		
Acréscimos por não reinvestimento (art.º 45.º, n.º 6.º)	275	.	.		
Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, alínea b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro]	276	.	.		
	225	.	.		
	SOMA (campos 204 a 225)	226	.	.	
A DEDUZIR	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	227	.	.	
	Redução de provisões tributadas	228	.	.	
	Mais-valias contabilísticas	229	.	.	
	Menos-valias fiscais (art.º 43.º)	230	.	.	
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	231	.	.	
	Rendimentos nos termos do artigo 46.º	232	.	.	
	Actualização de encargos de explorações silvícolas (art.º 18.º, n.º 6)	233	.	.	
	Benefícios fiscais	234	.	.	
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	235	.	.	
	40% das realizações de utilidade social (art.º 40.º, n.º 9)	236	.	.	
	Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados	272	.	.	
	Impostos diferidos	273	.	.	
		237	.	.	
		SOMA (campos 227 a 237)	238	.	.
		PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 238 > 226) (A transportar para os Campos 301, 312 e/ou 323 do Quadro 09)	239	.	.
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 226 ≥ 238) (A transportar para os Campos 302, 313 e/ou 324 do Quadro 09)	240	.	.	

08 REGIMES DE TAXA									
08.1 REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA							ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO	
Estabelecimentos de ensino particular (art.º 56.º do EBF)							242	20%	
Juros de depósitos e outros rendimentos de capitais (CVR) (art.º 52.º do EBF)							243	20%	
Benefícios relativos à interioridade (art.º 43.º do EBF)							245	10% / 15%	
Estatuto Fiscal Cooperativo (art.º 7.º, n.º 3 da Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro)							248	20%	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º do EBF)							260	3 %	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 36.º do EBF)							265	3 %	
Indústria de bordados, tapeçarias e indústria de vimes (Dec. Leg. Regional n.º 30 - A/2003 / M, de 31 de Dezembro)							261	17,5%	
							247		
08.2 REGIME GERAL							ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO	
Região Autónoma dos Açores (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 99 / A, de 20 de Janeiro)							246	8,75% / 17,5%	
Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 2001 / M, de 20 de Fevereiro)							249	10% / 20%	
Rendimentos prediais de entidades não residentes sem estabelecimento estável [art.º 80.º, n.º 2, alínea f)]							262	15%	
Mais-valias/Incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável							263	25%	
Outros rendimentos obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável							264		
09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL									
(transporte do Q. 07)		cód.	Regime geral	cód.	Com redução de taxa	cód.	Com isenção	cód.	Regime simplificado
1. PREJUÍZOFISCAL		301	.	312	.	323	.		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL		302	.	313	.	324	.	400	.
Regime Especial dos Grupos de Sociedades									
Soma algébrica dos Resultados Fiscais			Lucros distribuídos (art. 64.º, n.º 2)			Valor Líquido			
380 . ,			381 . ,			382 . ,			
Prejuízos individuais deduzidos, verificados em exercícios anteriores ao início da aplicação do regime			396 . ,			NIF			
PREJUÍZOS FISCAIS DEDUTÍVEIS (artigo 47.º)	EXERCÍCIO N-7			395	.				
	EXERCÍCIO N-6	303	.	314	.	325	.	401	.
	EXERCÍCIO N-5	304	.	315	.	326	.	402	.
	EXERCÍCIO N-4	305	.	316	.	327	.	403	.
	EXERCÍCIO N-3	306	.	317	.	328	.	404	.
	EXERCÍCIO N-2	307	.	318	.	329	.	405	.
	EXERCÍCIO N-1	308	.	319	.	330	.	406	.
	Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 69.º, n.º 1)	383	.	386	.	389	.	392	.
	Prejuízos fiscais com transmissão autorizada [art.º 15.º, n.º 1, alínea c)]	384	.	387	.	390	.	393	.
	Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 47.º, n.º 8)	385	.	388	.	391	.	394	.
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos		309	.	320	.	331	.	407	.
Benefícios fiscais		310	.	321	.	332	.	408	.
4. MATÉRIA COLECTÁVEL: (2 - 3)		311	.	322	.	333	.	409	.
Existindo prejuízos fiscais com transmissão autorizada, indique:									
Valor utilizado no exercício		397 . ,			NIF				
MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409)									
346 . . ,									

10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (art.º 80.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)	347-A	.	.
Imposto à taxa normal (311 x 25%)	347-B	.	.
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa <input type="text" value="348"/> %)	349	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.
COLECTA (347 + 349 + 350 + 370)		351	.
Dupla tributação internacional (art.º 85.º)	353	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Pagamento especial por conta (art.º 87.º)	356	.	.
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)		357	.
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0		358	.
Resultado da liquidação (art.º 86.º)		371	.
Retenções na fonte	359	.	.
Pagamentos por conta (art.º 97.º)	360	.	.
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0		361	.
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0		362	.
IRC de exercícios anteriores	363	.	.
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.
Derrama	364	.	.
Tributações autónomas	365	.	.
Juros compensatórios	366	.	.
Juros de mora	369	.	.
TOTAL A PAGAR [361 ou (-362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 369 + 372] > 0		367	.
TOTAL A RECUPERAR [(-362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 369] < 0		368	.
JUROS COMPENSATÓRIOS			
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10:			
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração	<input type="text" value="300-A"/>	Juros compensatórios declarados por outros motivos	<input type="text" value="300-B"/>
11		OUTRAS INFORMAÇÕES	
Total de proveitos do exercício	<input type="text" value="410"/>	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 81.º, n.º 9)	<input type="text" value="415"/>
Volume de negócios do exercício	<input type="text" value="411"/>	Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 81.º, n.º 11)	<input type="text" value="417"/>
Encargos com viaturas (art.º 81.º, n.º 3, al. b))	<input type="text" value="420"/>	Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente (art.º 81.º, n.º 13)	<input type="text" value="422"/>
Encargos com viaturas (art.º 81.º, n.º 3, al. a))	<input type="text" value="421"/>	Empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados	<input type="text" value="419"/>
Encargos com viaturas (art.º 81.º, n.º 4)	<input type="text" value="413"/>	Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 129.º	<input type="text" value="416"/>
Despesas de representação (art.º 81.º, n.º 3)	<input type="text" value="414"/>	Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 46.º, n.º 9 e art. 81.º, n.º 11)	<input type="text" value="418"/>
Ano Mês Dia			
12		RETENÇÕES NA FONTE	
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	<input type="text" value="1"/>	RETENÇÃO NA FONTE	<input type="text" value="2"/>

Anexo 7: Lançamentos de Apuramento de Resultados

81 – Resultados Operacionais		82 – Resultados Financeiros	
61 a 67 (saldos devedores) 33/34/35 (anulação das existências iniciais de produção) 383/4 (saldos devedores da regularização de existências de produção)	71 a 77 (saldos credores) 33/34/35 (registro das existências finais de produção) 383/4 (saldos credores da regularização de existências de produção)	68 (saldos devedores)	78 (saldos credores)
83 – Resultados Correntes		84 – Resultados Extraordinários	
81 (se tiver saldo devedor)	81 (se tiver saldo credor)	69 (saldos devedores)	79 (saldos credores)
82 (se tiver saldo devedor)	82 (se tiver saldo credor)		
85 – Resultados Antes de Impostos			
		83 (se tiver saldo devedor)	83 (se tiver saldo credor)
		84 (se tiver saldo devedor)	84 (se tiver saldo credor)
88 – Resultado Líquido do Exercício			
		85 (transferência do R.A.I. se houver prejuízo)	85 (transferência do R.A.I. se houver lucro)
		86 (transferência do	