

Patrick Paiva Joaquim

O Exercício da Actividade Contabilística

Mestrado em Gestão
Faculdade de Economia

Julho de 2011



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Relatório de Estágio Curricular

Local do Estágio:

Sede da empresa

ASSEC – Assistência a Empresas e Consultadoria, Lda.

Rua Dr. António Plácido da Costa, nº 16 Cave

6200-051 Covilhã – Portugal

Período do Estágio:

Início **16 de Fevereiro de 2011** e finalização **6 de Julho de 2011** conforme apresentado no protocolo celebrado entre a Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra e a Empresa ASSEC – Assistência a Empresas e Consultadoria, Lda. de modo a perfazer um período mínimo de 20 semana, aproximadamente 700 horas, como é evidenciado na alínea a) nº 2 secção II.H do Regulamento dos Estágios Curriculares da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Estagiário:

Patrick Paiva Joaquim nº 2009131194

Orientador da FEUC:

Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes

Orientador na Entidade de Acolhimento:

Dr. Carlos Alberto Gomes Mogo



Agradecimentos

A vida é cheia de altos e baixos, de momentos inesquecíveis, de alegrias e tristezas, mas nunca cheia de agradecimentos.

Assim, o meu mais profundo agradecimento é dirigido principalmente aos meus pais e aos restantes familiares, que sempre estiveram ao meu lado e que me ajudaram na vida pessoal, profissional e académica.

De maneira especial, quero agradecer em primeiro lugar ao Dr. Carlos Mogo e restantes sócios pelo acolhimento na sua prestigiosa empresa e pelo seu apoio durante o estágio, seguindo-se à Dr.ª Catarina Baptista pelo incentivo, apoio e amizade demonstrada ao longo deste estágio. Por sua vez, não poderia esquecer de agradecer à Isabel Pinto, ao João Carlos Amaro, à Paula Miragaia, ao Ricardo Rocha e aos restantes elementos da empresa pelo companheirismo e ajuda nesta experiência enriquecedora.

Quero desde já agradecer ao Professore Doutor Ilídio Tomás Lopes não só pela orientação deste trabalho, como pela confiança em mim depositada para a sua concretização e pelo entusiasmo, disponibilidade e amizade que sempre me dispensou.

Por fim, agradeço a todos os Professores, colegas e restantes elementos da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, de quem sempre recebi simpatia e amizade.

A Todos

Um profundo e sincero OBRIGADO

Resumo

A realização do estágio curricular vem no intuito de proporcionar um encontro entre a aprendizagem académica e o serviço de assistência contabilística e fiscal prestado aos clientes da ASSEC Consultores. Assim ao longo das vintes semanas de estágio foram aplicados conhecimentos contabilísticos adquiridos ao longo da vida académica nas diferentes unidades curriculares de contabilidade.

A primeira parte do relatório apresenta uma vertente prática onde são explicadas as funções desempenhadas de modo a retratar contabilisticamente a actividade e as transacções económicas e financeiras realizadas pelo cliente, permitindo por sua vez responder às necessidades de informação sobre a empresa (Cliente) por parte das partes interessadas. Numa abordagem teórica, foi apresentado na segunda parte do relatório o tema da Contabilidade Criativa apresentando-se uma outra face da contabilidade muito procurada pelos *Lobbyist* da economia a quando da apresentação das demonstrações financeiras.

Conciliando as duas partes concluímos que existe uma forte proximidade entre as duas contabilidades exercidas uma vez que ambas pretendem transmitir a situação financeira da empresa, sendo uma com segundas intenções, e que são realizadas práticas e métodos contabilísticos iguais, sendo que numa as práticas e os métodos são estudados e analisados de modo a satisfazer as segundas intenções.

Palavras-chave: Contabilidade Criativa, Legislação Contabilística, Manipulação de Resultados, Informação Contabilística.

Abstract

The completion of the internship is to provide the match between academic learning and service accounting and tax assistance provided to customers of ASSEC Consultores. During twenty weeks, we had the opportunity to apply for the accounting knowledge acquired during the academic life in the different curricular units of accounting.

The first part of this report explains the activities performed in the accounting scope and the related services rendered to customers, towards their information needs. A theoretical approach was presented in a second stage: the Creative Accounting scope and its boundaries towards the financial statements preparation and disclosure.

After analyzing the traditional accounting activities and requirements and the creative accounting concerns, we have concluded that those scientific fields really fit. Managers usually follow and implement creative accounting procedures and rules in order to disclose financial statements that better fit companies' goals and objectives. Companies can manipulate their results by implementing the adequate rules and procedures, in most cases on legal basis.

Keywords: Creative Accounting, Accounting Law, Earnings Management, Accounting Information.

Índice

Resumo	iii
Abstract	iv
Índice	v
Índice das Ilustrações	vii
Introdução	1
<i>Apresentação da empresa</i>	3
I. Identificação e características da empresa	3
II. Histórico da empresa	4
III. Caracterização da Empresa	4
IV. Missão, Valores e Visão	5
V. Os Serviços	5
<i>Descrição das Funções Desempenhadas</i>	6
1. A organização dos documentos contabilísticos	6
1.1. Documentação	6
1.2. Classificação Contabilística	8
1.3. Introdução dos documentos no sistema informático e arquivo	13
2. Processamento de Salários	15
3. Apuramento dos Impostos	20
3.1. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)	20
3.2. Pagamento Por Conta	23
3.3. Pagamento Especial por Conta (PEC)	24
3.4. Declaração de Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC)	24
4. Apuramento do Resultado do Exercício Económico	26
4.1. Análises Prévias	26
4.2. Reconciliações Bancárias	27
4.3. Inventário Anual	27
4.4. Regularização das Contas	28
4.5. Cliente e Fornecedores	29
4.6. Depreciações	29
4.7. Acréscimos e Diferimentos	30
4.8. Inventários	31

4.9. Provisões	32
4.10. Apuramento do Resultado do Exercício	33
4.11. Encerramento e Reabertura das Contas	36
5. Informação contabilística	36
6. Prestação de contas à Administração Fiscal	37
7. Ética e Deontologia	39
Contabilidade Criativa	41
1. Definição	41
2. Imagem Fiel	44
3. Impulsionadores das Práticas Criativas na Contabilidade.....	46
4. Práticas de Contabilidade Criativa	50
5. A Micro e Macro Manipulação	55
6. O Papel dos Auditores	56
Conclusão	58
Bibliografia	60
Anexos	64

Índice das Ilustrações

Ilustração 1: Movimentos em Documentos Contabilísticos.....	14
Ilustração 2: Classificação do Documento	14
Ilustração 3: Saldos	14
Ilustração 4: Funcionários	16
Ilustração 5: Processamento dos Salários	17
Ilustração 6: Processamento de Ordenados em Euros	17
Ilustração 7: Vencimentos	18
Ilustração 8: Integração de Recibos de Ordenados.....	19
Ilustração 9: Apuramento de IVA.....	22
Ilustração 10: Execução do Apuramento de IVA.....	22
Ilustração 11: Declaração Periódica de IVA.....	23
Ilustração 12: Apuramento do Imposto de Pessoas Colectivas.....	25
Ilustração 13: Apuramento Resultado do Exercício	26
Ilustração 14: Rectificação dos Registos	28
Ilustração 15: Apuramento de Resultados Preenchido.....	34
Ilustração 16: Escolha da conta Apuramento de Resultados	35
Ilustração 17: Execução de Apuramento de Resultados	35
Ilustração 18: Utentes das Demonstrações Financeiras	47
Ilustração 19: Incentivos às práticas criativas	49
Ilustração 20: Influencia nos resultados pela valorimetria dos Inventários	53
Ilustração 21: Efeitos das Práticas Contabilísticas Criativas	54

Introdução

O estágio surge no âmbito do plano curricular do 2º ciclo do curso de Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, inserindo-se no n.º 1 da secção II.A do Regulamento dos Estágios Curriculares, com o objectivo de obter uma maior familiarização com o mercado de trabalho, desenvolver práticas sócio-profissionais e possibilitar uma articulação entre o sistema educativo e formativo com o mundo do trabalho. O estágio por sua vez incidiu sobre os requisitos do art. 9º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, tais como:

- ✓ Aprendizagem da forma como o Sistema Contabilístico se organiza e restante Legislação contabilística adoptada;
- ✓ Práticas de controlo interno;
- ✓ Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respectivas declarações;
- ✓ Supervisão dos actos declarativos e encargos associados ao processamento de salários;
- ✓ Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o dossier fiscal;
- ✓ Preparação da informação contabilística para relatórios e análises de gestão;
- ✓ Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão;
- ✓ Aplicação de uma conduta ética e deontológica associada à profissão.

O presente relatório vem no intuito de relatar as diversas experiências e actividades que desenvolvemos e acompanhámos ao longo do estágio. Por sua vez, de modo a complementar o relato das tarefas desempenhadas na empresa ASSEC Consultores, foi abordado o tema “Contabilidade Criativa” na segunda parte do relatório.

A primeira parte do relatório incidirá sobre o relato das funções e actividades desempenhadas no seio da empresa, sendo anteriormente efectuado uma breve apresentação da empresa ASSEC Consultores. No que diz respeito às funções desempenhadas, será apresentado no primeiro ponto a organização dos documentos contabilísticos desde do recebimento, passando pela contabilização e até ao arquivamento dos mesmos, bem como apresentados alguns exemplos de classificações contabilísticas adoptadas na contabilidade. No segundo

ponto será efectuado uma abordagem ao processamento de salários com uma breve demonstração do processamento através do programa PHC.

No terceiro ponto teremos uma focalização no que diz respeito às obrigações fiscais, como a entrega da declaração de rendimentos da Modelo 22, o apuramento do IVA, o cálculo do Pagamento por Conta e do Pagamento Especial por Conta. No quarto ponto será abordado o trabalho de fim de exercício onde será apresentado o apuramento do resultado líquido do período e algumas tarefas essenciais para um devido apuramento, finalizando com uma breve explicação da obtenção do resultado do período através do PHC.

Por fim, nos restantes pontos, é feita uma breve abordagem à informação contabilística e fiscal que é realizada após o fecho do exercício económico, indicando as Demonstrações Financeiras, o Dossier Fiscal e a respectiva Informação Empresarial Simplificada (IES). A primeira parte do relatório será finalizada com uma breve abordagem ao código deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas.

É de salientar que a empresa utilizada, cliente da ASSEC Consultadores, como base de informação contabilística para a elaboração do relatório pediu sigilo sendo assim atribuído o nome fictício “XPTO”.

Quanto à segunda parte do relatório, é abordado de forma geral o tema “Contabilidade Criativa” de modo a acrescentar uma vertente mais teórica ao relatório no âmbito da contabilidade. Assim é iniciado com uma definição da Contabilidade Criativa, seguindo-se a abordagem da relação entre a Imagem fiel das Demonstrações Financeiras e a Contabilidade Criativa. No terceiro ponto é abordado a pressão que os *stakeholders* exercem sobre os responsáveis pelas Demonstrações Financeiras. Esta parte do relatório, por sua vez, é finalizada com a apresentação de algumas práticas de contabilidade criativa que permitem a manipulação dos resultados, uma abordagem à macro e micro manipulação e com a importância do papel dos auditores perante a prática da Contabilidade Criativa.

Apresentação da empresa

I. Identificação e características da empresa

Firma: ASSEC – Assistência a Empresas e Consultadoria, Lda.

Abreviatura: ASSEC Consultores

Representante: Dr. Carlos Alberto Gomes Mogo, Eng. Orlando José Peixeiro Paraíba, Eng. Pedro Paulo Dias Rodrigues e Eng. Rui Manuel Gonçalves Pereira.

NIPC: 502 222 352 PT.

Regime jurídico: Sociedade por quotas.

Capital Social: 50.000,00 euros.

Número de Trabalhadores: Possui actualmente mais de 20 colaboradores técnicos altamente qualificados distribuídos por diversas áreas de especialidade.

Organigrama: No Anexo 1 é apresentado o organigrama funcional da ASSEC Consultadores sendo no Anexo 2 apresentado o organigrama Geral da ASSEC Consultores.

Objecto Social: CAE Principal 74140 – Prestação de Serviços de Consultadoria Económica, Técnica, Fiscal.

Sector de Actividade: Sector Terciário.

Sede: Rua Dr. António Plácido da Costa nº 16 cave, 6200-051 Covilhã – Portugal.

Delegação Parkurbis: Parque de Ciência e Tecnologia da Covilhã, SA, 6200-865 Covilhã – Portugal.

Delegação Lisboa: Avenida Elias Garcia nº 57 3º, 1000-148 Lisboa – Portugal.

Contactos da Sede: Telefone: +351 275 310 654/5

Fax: +351 275 310 659

E-mail: contacto@assec.pt

Url: www.assec.pt

II. Histórico da empresa

A ASSEC – Assistência a Empresas e Consultadoria, Lda. foi criada em 05 de Julho de 1989. Em 1998, com a entrada de novo capital, procurou reestruturar a sua estratégia empresarial de modo a reforçar a sua posição no mercado. Por sua vez a entrada em novos mercados e a aplicação de um novo modelo de gestão levou a empresa a ser premiada:

- "Empresas de Sucesso 2001" atribuído pela Câmara Municipal da Covilhã em Maio de 2002;
- "Empresa Notável 2003" no sector dos serviços, entregue pelo NERCAB – Associação Empresarial da Região de Castelo Branco em Novembro de 2003;
- "Cliente Aplauso 2005" atribuída conjuntamente pela Escola de Gestão do Porto e pelo Millenium bcp, sendo o mesmo feito repetido em 2008.

Atenta aos novos desafios da sociedade e ao desenvolvimento da estrutura económica, a ASSEC Consultores procurou acreditar-se pelo INOFOR – Instituto para a Inovação na Formação, actual IQF – Instituto para a qualidade na formação e pelo IFDEP – Instituto para o Fomento e Desenvolvimento do Empreendedorismo em Portugal, de modo a responder à constante necessidade de formação que o ramo empresarial requer.

Com um modelo de gestão consolidado, um excelente profissionalismo e um constante crescimento nas diferentes áreas de negócio onde actua, a ASSEC Consultores expandiu-se internamente com a abertura de novas instalações em 2002, actual sede, sendo as antigas remodeladas para as acções de formação, e em 2007 com a abertura de uma delegação no Parkurbis e em Lisboa.

III. Caracterização da Empresa

Um serviço personalizado e a fidelização do cliente foram a grande aposta da empresa ao longo da sua actividade, sem esquecer de diversificar a sua área de intervenção.

Sediada numa região com traços empresariais, ao analisar as diferentes empresas aí presentes, a ASSEC Consultores rápido percebeu o fraco crescimento e desenvolvimento por elas registadas. Assim, procurou através da prestação de serviços de consultadoria, auditoria e assessoria e com a elaboração de candidaturas para a modernização da indústria, da agricultura e do comércio, fortalecer e desenvolver o tecido empresarial da região.

Com o desenvolvimento económico da região e o aparecimento de novas necessidades por parte dos clientes no âmbito do ambiente, higiene e segurança, multimédia e sistemas de

informação, os responsáveis da ASSEC – Assistência a Empresas e Consultadoria, Lda., após efectuar um estudo de mercado, criaram a ASSEC – Sistemas de Informação e Multimédia, Lda. e a ASSEC – Sistemas Ambientais, Lda. com estruturas autónomas de modo a satisfazer as necessidades anteriormente referidas.

IV. Missão, Valores e Visão

Os princípios éticos e morais, transmitidos pelos fundadores e administradores, que orientam a actividade da ASSEC Consultores, reside na honestidade e no espírito de equipa entre os colaboradores, nas sinergias que cada um fomenta e na regra do respeito mútuo bem como do empenho e dedicação. Com isto, a ASSEC Consultores espera oferecer um conjunto alargado de serviços com qualidade que criam valor acrescentado e fidelizam o cliente bem como garantir um crescimento consolidado da empresa nos próximos anos. A missão reside no crescimento e na evolução de cada cliente através da valorização dos recursos que estes afectam ao negócio, a optimização dos seus processos e estimulando as capacidades dos seus colaboradores.

V. Os Serviços

Os diferentes serviços apresentados pela ASSEC Consultores assentem na **Formação Profissional** com a constante preocupação em adaptar a modalidade e os técnicos à área de intervenção e ao plano de formação, na **Consultadoria em Engenharia e Gestão** apresentando para o efeito um vasto leque de técnicos especializados nas diferentes áreas de intervenção tais como: Ambiente e Qualidade; Segurança e Higiene; Energia; Estratégia Empresarial; Estudos Económico-financeiros; Gestão da Produção e Métodos; Licenciamentos Industriais; Manutenção Industrial; Gestão da Informação e Arquitectura de Aplicações Informáticas; Tecnologias de Informação; Marketing. Por fim, a ASSEC Consultores, **assessoria** os clientes no âmbito da **fiscalidade** e da **contabilidade** através de um conjunto de técnicos qualificados dispostos a informar e aconselhar o cliente bem como intervir na Revisão da Situação Fiscal; Consultadoria Sobre Assuntos Fiscais Incluindo Planeamento Fiscal; Consultadoria e Apoio na Constituição de Empresas Estrangeiras em Portugal; Estudo e Elaboração de Recursos; Diagnóstico e Planeamento Fiscal; Assistência Contabilística e Fiscal; Revisão de Declarações Fiscais; Assistência no Planeamento e Controlo de Gestão para facilitar os investimentos e o desenvolvimento dos respectivos clientes.

Descrição das Funções Desempenhadas

No âmbito da realização de funções contabilísticas prevalecem importantes critérios a ter em conta por parte do contabilista, isto é, não basta fazer contabilidade, mas é também necessário fazer com que esta seja útil e fácil de utilizar, dado a sua função de fonte de informação para os diferentes *stakeholders*. Assim, o Técnico Oficial de Contas (TOC), ao desempenhar as suas funções, terá que ter atenção que os resultados destas serão utilizados por outras pessoas que necessitaram de uma informação clara, objectiva, correcta e fácil de analisar. Os registos, as demonstrações financeiras e a revelação dos factos ocorridos no património da empresa deverão ser elaborados consoante a legislação vigente e de modo a evitar qualquer diminuição da independência do TOC em razão de interesses pessoais ou de pressões exteriores, pugnando pela verdade contabilística e fiscal, como é evidenciado pelo art. 2º do Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Conta.

1. A organização dos documentos contabilísticos

1.1. Documentação

Segundo Lousã *et al.* (1999), um documento é um meio de transmitir um conjunto de informação que será tratada e guardada para uma posterior utilização no âmbito de uma análise ou consulta de informação ou como meio de provar os respectivos acontecimentos contabilísticos registados pela empresa durante o exercício económico.

No entanto, Lopes (1981) refere que um documento contabilístico difere de um não contabilístico pelo tratamento que lhe é dado por parte da contabilidade. O facto de classificar o documento através de numeração contabilística, seguindo as normas e os princípios do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o documento passa a ser contabilístico e adequado às necessidades da contabilidade.

Antes de passar à classificação dos documentos utilizados pela empresa no desempenho da sua actividade e de forma a se tornarem úteis à contabilidade, estes são conferidos e validados por parte da Administração da empresa XPTO, isto é, a recepção de documentos de terceiros ou a emissão de documentos por parte da empresa são efectuados pela Administração, que lhe cabe conferir e validar a informação transmitida pelo documento bem como a formalização do documento, verificando se este segue as normas e os princípios legislados e se a informação transcrita transmite o negociado.

Estando os documentos de interesse contabilístico aprovados e validados pela Administração, cabe à Contabilidade, isto é, à empresa ASSEC – Assistência a Empresas e Consultadoria, Lda., proceder ao tratamento contabilístico classificando-os consoante a legislação contabilística vigente.

Assim, em primeiro lugar o documento será classificado enquanto suporte material e em seguida pelo conteúdo ou informação, suportada ou transmitida pelo documento.

Enquanto suporte material, para lançamento temos:

- **Diário 1** – Designado por **Caixa** – Contém todas as transacções efectuadas pela empresa que implicam a movimentação da caixa. Neste diário encontraremos as compras de mercadorias para a loja, despesas correntes da loja como água, electricidade ou comunicação, notas de crédito ou de débito referentes às mercadorias adquiridas pela loja. Encontraremos também, facturas, notas de débito ou de crédito referentes a consumíveis para a actividade solar bem como outras despesas correntes da actividade solar, que foram pagas por caixa, por exemplo;
- **Diário 2** – Designado por **Vendas** – É introduzido toda a informação sobre as transacções nacionais e intracomunitárias (Vendas e Prestações de Serviços das quatro actividades) que a empresa realiza com os clientes. Isto é, facturas emitidas a terceiros bem como as vendas a dinheiro efectuadas na loja de pronto a vestir. Encontraremos também as respectivas notas de débito referentes à actividade Imobiliária, debitando-se ao locatário o consumo da electricidade e da água por exemplo;
- **Diário 3** – Designado por **Operações Diversas** – onde se encontra a informação das transacções realizadas pela empresa com os clientes, fornecedores, bancos, advogados entre outros que não se inserem nos restantes dois diários. Assim teremos as facturas dos fornecedores, as notas de devoluções por parte da empresa ou dos clientes, notas de crédito ou de débito relacionados com os fornecedores ou clientes, letras, notas de crédito ou débito dos bancos, pagamento de impostos ou seguros, documentos relacionados com os investimentos ou o pagamento dos salários e das rendas, por exemplo.

A existência destes diários deve-se ao facto da contabilidade da empresa XPTO se encontrar organizada por diários mensais e que o próprio software de contabilidade utilizado pela

empresa, o PHC, na fase de lançamento dos documentos, encontra-se igualmente organizado por diários.

Por sua vez, indo ao encontro do estipulado no art. 123º nº 4 do CIRC, a empresa XPTO tem arquivado na sua sede os livros, os registos contabilísticos e os respectivos documentos de suporte dos últimos dez anos.

Após a respectiva classificação material dos documentos pelos três diários apresentados acima, são classificados através das normas e princípios contabilísticos do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) por parte da ASSEC Consultores de modo a serem considerados como documentos contabilísticos e adequados às necessidades da contabilidade.

1.2. Classificação Contabilística

A crescente pressão internacional a nível económico e comercial, bem como a implementação de empresas estrangeiras, levou nos últimos anos a assistir à tentativa de harmonização das normas e das políticas contabilísticas dos diferentes países. Assim a harmonização contabilística tanto a nível nacional como internacional e a comparabilidade da informação devem ser base de desenvolvimento por parte das empresas na elaboração dos seus métodos contabilísticos, respeitando a contabilidade como “*função instrumental de natureza económica, financeira e jurídica*” (Ferreira, 1984:17) e as respectivas normas Nacionais e Internacionais.

Assim, relativamente à empresa XPTO, o responsável pela contabilidade da empresa terá o dever de observar com o estipulado no SNC, nomeadamente:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF);
- Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
- Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF);
- Código de Contas (CC);
- Normas contabilísticas e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE);
- Normas Interpretativas (NI).

Seguindo as regras estabelecidas pelo SNC e demais normas vigentes, a empresa elaborou o seu próprio Código de Contas adaptando-o a respectiva actividade da empresa. Sendo este posteriormente utilizado regularmente no processo de classificação dos documentos. Contudo a elaboração “personalizada” do Código de Contas fica a cargo do Técnico Oficial de Contas.

A classificação contabilística do documento é inicialmente elaborada manualmente, isto é, no documento é colocado um respectivo carimbo próprio da contabilidade, sendo posteriormente classificado contabilisticamente, seguindo as regras estipuladas pelo SNC e demais normas complementares vigentes.

A classificação é baseada no sistema digráfico ou sistema de partidas dobrados, tendo por princípio que todo o débito de uma conta origina o crédito noutra(s) e vice-versa, de forma a que ao(s) valor(es) de cada débito(s) corresponda(m) sempre um (ou vários) crédito(s) de igual valor, base conceptual da equação contabilística. Assim, através deste método é possível verificar a existência de erros na classificação, uma vez que o saldo devedor é igual ao saldo credor. Ao verificar erros cabe ao contabilista corrigi-los. Contudo, o programa de contabilidade utilizado pela ASSEC Consultores no lançamento contabilístico segue o mesmo princípio do sistema digráfico, permitindo assim uma segunda ajuda na verificação da classificação do documento caso na fase manual tenha havido erros, uma vez que este detecta automaticamente quando o saldo a débito é diferente do crédito.

No entanto, é de salientar o facto da classificação dos documentos é efectuada consoante os princípios da contabilidade analítica. Isto é, a empresa apresenta quatro centros de custos e de rendimentos que são: 1. O Têxtil; 2. A Loja; 3. Imobiliária e 4. Solar, permitindo avaliar o desempenho económico-financeiro dos diferentes segmentos de actividade e emitir uma informação mais detalhada da actividade económico-financeira da empresa para apoiar a tomada de decisões futuras por parte dos representantes da empresa.

Assim de forma genérica, são apresentadas algumas classificações contabilísticas de maior relevância, para uma maior compreensão da aplicação da contabilidade analítica.

 Compras

Nacional				Intracomunitária			
Débito		Crédito		Débito		Crédito	
9601312213	152,05€	2211154	187,02€	9601312121	1.927,84€	22112093	1.927,84€
24321131	34,97€	9901	152,05€	2432123	443,40€	2433123	443,40€
312213	152,05€			312121	1.927,84€	9901	1.927,84€
	339,07€		339,07€		4.299,08€		4.299,08€

Através destes exemplos é possível verificar como o Código de Contas se adapta a actividade da empresa, ou seja, através das contas numéricas utilizadas na classificação é possível saber se é uma compra nacional ou intracomunitária, a taxa de imposto que lhe está associada, a

residência do fornecedor bem como o centro de custo, sendo neste caso 9601 – Têxtil, e apresentar de forma resumida o princípio do sistema digráfico.

A diferença verificada entre ambas as compras diz respeito ao IVA. Na compra nacional é aplicado o art. 19º do CIVA e na compra de bens intracomunitárias o art. 19º nº 1 do código do RITI (Regime de IVA nas transacções intracomunitárias) para a dedução do IVA. A liquidação do IVA na compra intracomunitária deve-se à aplicação do art. 27º nº 1 do RITI que estabelece a respectiva liquidação na factura ou documento equivalente emitida pelo vendedor de outro Estado Membro da União Europeia.

 Vendas

Vendas da Loja			
Débito		Crédito	
112	5.073,85€	9702711131	4.125,08€
9902	4.125,08€	24331131	948,77€
		711131	4.125,08€
	9.198,93€		9.198,93€

Vendas Intracomunitárias de Têxtil			
Débito		Crédito	
21112017	2.014,08€	970171123	2.014,08€
9901	2.014,08€	71123	2.014,08€
	4.028,16€		4.028,16€

Vendas Solar			
Débito		Crédito	
21111062	1.800,00€	9704721121	1.592,92€
9904	1.592,92€	24331121	207,08€
		721121	1.592,95€
	3.392,92€		3.392,92€

Ao nível das vendas é de salientar a alteração do segundo algarismo de 6 para 7 a seguir ao algarismo 9 da contabilidade analítica de modo a contabilizar a respectiva transacção, no âmbito analítico, como um rendimento. Concretamente, como poderemos verificar nos exemplos seguintes e nos anteriores, a conta 96 – Custo por Área de Negócio regista os movimentos que implica a movimentação da classe 3 e 6 que dizem respeito aos gastos que a empresa incorra durante a actividade económica e a conta 97 – Rendimentos regista os movimentos que originam a movimentação das contas da classe 7 reflectindo os rendimentos obtidos pela empresa no exercício da actividade económica. Nestes exemplos também é de salientar a situação das vendas intracomunitárias uma vez que não se efectua a liquidação do IVA, dado que o RITI no art. 14º alínea a) estabelece a isenção nas transmissões de bens do território nacional, por parte de um sujeito passivo, para um outro Estado membro da União Europeia.

 Devolução a Fornecedores

Débito		Crédito	
22111071	118,08€	96023171113	96,00€
9902	96,00€	24342231	22,08€
		3171113	96,00€
	214,08€		214,08€

 Outro Bens e Serviços

Electricidade

Débito		Crédito	
96016241111	1.842,35€	2211150	1.952,90€
24323111	110,55€	9901	1.842,35€
6241111	1.842,35€		
	3.795,25€		3.795,25€

Material de Escritório

Débito		Crédito	
96016233113	98,71€	22111034	121,41€
24323131	22,70€	9901	98,71€
6233113	98,71€		
	220,12€		220,12€

Honorários

Débito		Crédito	
9601622411213	1.000,00€	27810008	1.015,00€
24323131	230,00€	2422	215,00€
622411213	1.000,00€	9901	1.000,00€
	2.230,00€		2.230,00€

Comunicações

Débito		Crédito	
9601626213	332,65€	2781020	409,16€
24323131	76,51€	9901	332,65€
626213	332,65€		
	741,81€		741,81€

 Notas de Créditos e de Débitos

Nota de Débito (Electricidade)

Débito		Crédito	
21111048	43,31€	9703788811	40,86€
9903	40,86€	2433111	2,45€
		788811	40,86€
	84,17€		84,17€

Nota de Crédito (Desconto)

Débito		Crédito	
2781022	42,35€	96043182113	35,00€
9904	35,00€	3182113	35,00€
		2434233	7,35€
	77,35€		77,35€

Nota de Crédito (Correcção Preço)

Débito		Crédito	
2211103	97,29€	9604318113	97,29€
9904	97,29€	318113	97,29€
	194,58€		194,58€

Comparando os casos das notas de crédito, verifica-se que num caso é feita a regularização do IVA a favor do Estado enquanto no outro não. Isto deve-se ao facto de que no caso da

Correcção de Preço é aplicado o art. 16º nº 6 alínea b) do CIVA em que o desconto não foi considerado valor tributável. Quanto ao caso da regularização do desconto, o imposto foi regularizado uma vez que houve uma rectificação para menos do IVA e que o sujeito passivo teve conhecimento da regularização por parte do adquirente, como é referido no art. 78º nº 5 do CIVA.

A regularização do desconto ocorre pelo facto de neste caso ser directamente efectuado sobre o valor total da respectiva factura, valor este que apresenta IVA, levando que ao diminuir esse valor também estejamos a diminuir o IVA, daí a regularização deste. No caso da correcção de preço este desconto foi efectuado no valor base ou tributável da factura permitindo a aplicação do art. 16º nº 6 do CIVA por sua vez o desconto não afecta o IVA previamente facturado levando que haja IVA liquidado a mais por parte do fornecedor sendo assim a regularização facultativa, como é apresentado no art. 78º nº 3 do CIVA.

No entanto, a não aplicação do art. 78º nº2 do CIVA por parte do fornecedor leva que a empresa XPTO não regularizasse por sua vez o IVA. No entanto para efectuar essa regularização, a empresa teria que carimbar o devido documento com a solicitação da regularização do IVA e reenviar o documento ao fornecedor de forma a cumprir o art. 78º nº2 do CIVA.

 Acréscimos e Diferimentos

Comunicação – Dez. 2010				Comunicação – Jan. 2011			
Débito		Crédito		Débito		Crédito	
9601626213	485,61€	2722911	485,61€	9601626213	157,60€	2781001	781,44€
626213	485,61€	9901	485,61€	2722911	485,61€	9901	157,60€
				24323131	138,23€		
	971,22€		971,22€	626213	157,60€		
					939,04€		939,04

Seguro – Ano 2011				Seguro – Ano 2012			
Débito		Crédito		Débito		Crédito	
960162631311	686,14€	2781029	941,49€	960162631311	180,53€	281931101	180,53€
281931101	180,53€	9901	686,14€				
9601681232215	74,82€	9901	74,82€				
62631311	686,14€						
681232215	74,82€						
	1.702,45€		1.702,45€		180,53€		180,53€

1.3. Introdução dos documentos no sistema informático e arquivo

O lançamento informático dos documentos e respectivo arquivo é a última fase realizada na organização dos documentos contabilísticos. Os documentos serão lançados no programa de contabilidade adaptado a actividade da empresa e onde se encontra toda a informação contabilística necessária à prossecução da actividade desta, informação tanto ao nível do Código de Contas e das normas e critérios estipulados pelo SNC. Neste caso o PHC é o software utilizado pela ASSEC Consultores encontrando-se previamente certificado pela Direcção-Geral dos Impostos nos termos definido por portaria do Ministério das Finanças tal como é referido no art. 123º nº 8 do CIRC. Contudo, a fase de lançamento deve seguir o estipulado pelo art. 123º nº 2 do CIRC de modo a que os lançamentos sejam aceites e conforme o estipulado pela Administração Fiscal.

O lançamento dos documentos processa-se da seguinte forma:

1º Passo – Ir ao menu contabilidade do programa PHC e escolher a opção “Introduzir novos documentos” que abrirá uma janela intitulada “Movimentos em Documentos Contabilísticos”. Nessa janela, conforme a Ilustração 1, é escolhido ou preenchido:

- O diário, sendo escolhido o diário Vendas para simples exemplificação;
- O Nº de Lançamento no diário, que é a sequência atribuída aos documentos no arquivo. Este é preenchido automaticamente havendo no entanto a possibilidade de alterar caso seja necessário. O número 1000005 Lê-se documento nº 5 inserido no mês 1 (Janeiro);
- A data em que é efectuado o lançamento do documento. Neste caso é o dia 31 do mês de Janeiro de 2011. É de salientar que ao alterarmos o mês na data, por exemplo para Março, o “Nº de lançamento no diário” altera-se automaticamente passando o primeiro dígito a ser 3 em vez de 1 e colocando-se no número seguinte a preencher nesse mês;
- O “Documento”, em que no nosso caso é uma factura emitida pela empresa XPTO levando que a designação do documento seja “N/Factura”;
- Número do documento, que neste caso é 2/P11 lê-se factura nº 2 de 2011 para cliente português, referente à actividade Têxtil, caso o cliente seja holandês tínhamos “H” no lugar do “P” ou “E” se fosse espanhol. Para a actividade Solar é colocado um “S” no lugar do “P” não fazendo assim diferenciação à nacionalidade do cliente uma vez que as vendas são apenas a nível nacional.

Ilustração 1: Movimentos em Documentos Contabilísticos

Fonte: Print Scrn PHC

2º Passo - Lançar o documento, isto é, digitar a numeração contabilística efectuada manualmente no documento para o programa conforme a Ilustração 2. É de salientar que as contas 7121131 e 9901 são introduzidas automaticamente pelo PHC, sendo no entanto necessário predefinir entrando no plano de contas, na respectiva ficha técnica da conta 97017121131, e acrescentar essas duas contas no devido lugar. A conta 9901 representa o centro de actividade Têxtil, caso a factura fosse da actividade solar teríamos a conta 9904.

Ilustração 2: Classificação do Documento

Conta	Nome da Conta	Descrição do movimento	Débito	Crédito
97017121131	Taxa Normal - Continente	N/Fact. nº 2/P11		4.375,00
24331131	Taxa Normal - Continente	N/Fact. nº 2/P11		1.006,25
21111007		N/Fact. nº 2/P11	5.381,25	
7121131	Taxa Normal - Continente	N/Fact. nº 2/P11		4.375,00
9901	Sede	N/Fact. nº 2/P11	4.375,00	

Fonte: Print Scrn PHC

3º Passo - Verificar se os débitos são iguais aos créditos. O programa Informático (PHC) permite uma verificação automática da igualdade entre o débito e o crédito como foi mencionado anteriormente, uma vez que soma directamente os valores introduzidos a débito e a crédito, como podemos verificar na Ilustração 3.

Ilustração 3: Saldos

Fonte: Print Scrn PHC

4º Passo - Por último, gravar o lançamento, colocar o número sequencial 1/5 no documento e guarda-lo no respectivo arquivo, passando assim ao documento seguinte repetindo os passos.

Após a organização, classificação e lançamento dos documentos de forma criteriosa, todo este processo, facilitará a consulta dos documentos, disponibilizará mais facilmente a informação

necessária à contabilidade, aos outros departamentos ou às outras partes interessadas, pôr em prática processos de controlo interno e ajudar na resolução de eventuais problemas sejam contabilístico, financeiros ou jurídicos, que possam aparecer.

Contudo, deve-se reforçar o referido pelo art. 123º nº 4 do CIRC, como mencionado anteriormente, em que *“Os livros, registos contabilísticos e respectivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos”*. Norma reforçada pelo art. 40º nº 1 do Código Comercial e pelo art. 52º nº 1 do CIVA.

2. Processamento de Salários

Na empresa XPTO o processamento de salários é efectuado pela ASSEC Consultores cabendo a esta inicialmente a recolha de todas as ocorrências relativamente ao período salarial que será processado que, por sua vez, afectam directamente o cálculo da remuneração do trabalhador. Posteriormente são emitidos os recibos de pagamento em duplicado que serão assinados pelo responsável da secção pessoal e o respectivo trabalhador.

É de salientar que cabe ao colaborador e ao responsável da secção pessoal, a aquisição ou cedência de informações pessoais e familiares sobre o colaborador, isto é, se é casado, se tem filhos, o local de residência entre outras informações essenciais para um correcto processamento das retenções fiscais de IRS, tal como é estipulado pelos art. 98º nº 1 e art. 99º nº 1 e nº 2 alíneas a) e b) do CIRS bem como pelo art. 71º nº 4 CIRS no caso de trabalhadores não residentes.

Assim, após as respectivas remunerações brutas calculadas dos funcionários enquadrados nos diferentes regimes, como o de primeiro emprego, regime geral ou de órgão social, por exemplo, cabe à contabilidade com base nessas remunerações processar os respectivos encargos relacionados com a administração fiscal e a segurança social. Sendo neste caso as respectivas retenções na fonte de IRS e os encargos da segurança social por parte do trabalhador e da empresa. Contudo, à data do processamento dos salários, tanto a empresa como os trabalhadores já devem estar inscritos no Centro Regional da Segurança Social (CRSS). É de salientar que com o novo código contributivo da segurança social verifica-se uma aproximação da base de incidência da taxa social única com a utilizada nas retenções em sede de IRS.

Assim é apresentado de forma breve o processamento dos salários através do programa PHC, sendo da seguinte forma:

1º Passo – Consiste em verificar se o funcionário tem a sua ficha pessoal criada no programa PHC de modo a facilitar o processamento dos salários. Caso não se verifica, é Seleccionado a opção “Gestão de Funcionários” no menu pessoal obtendo-se a janela intitulada “Funcionários”, conforme a Ilustração 4, onde serão introduzidos um conjunto de informação sobre o funcionário. A informação principal diz respeito aos dados pessoais e familiares para efectuar as respectivas retenções em sede de IRS, as taxas de encargo social correspondente à empresa e ao funcionário e aos vencimentos auferidos tais como ordenado base ou subsídio de refeição ou de transporte em que estes últimos podem ser superiores aos limites máximos isentos ou não sujeitos em sede de IRS como à segurança social, conforme a Portaria nº 1553-D/2008 de 31 de Dezembro que foi actualizada pelo Decreto-Lei 137/2010 de 28 de Dezembro. Como informação complementar temos a descrição das funções desempenhadas na empresa e os dados bancários.

Ilustração 4: Funcionários

Fonte: Print Sclin do PHC

2º Passo – Com as fichas dos funcionários previamente definidas é dado início ao processamento dos salários seleccionando a opção “Emissão Automática de Recibos de Vencimentos” no menu pessoal abrindo uma janela, conforme a Ilustração 5, intitulada “Processamento de Ordenados em Euros”.

Ilustração 5: Processamento dos Salários

Opções Básicas | Opções Avançadas

Dias para o cálculo do subsídio de refeição 22 dias

cálculo automático dos dias para o subsídio de refeição

Dias de actividade do mês 30 dias

Número de dias úteis do mês 22 dias

cálculo automático de dias úteis

Data para os recibos 31.05.2011

processar os ordenados com os vencimentos base

abater automaticamente ao subsídio de refeição os dias de férias

processar automaticamente o subsídio de férias. (para quem tem direito)

processar o subsídio de natal para todos os funcionários

Fonte: Print Scrin do PHC

Nesta janela será definido o número de dias para o cálculo do subsídio de refeição e é colocado a data dos recibos, 31 de Maio de 2011. A restante informação não é alterada.

3º Passo – Carregando em Ok na janela anterior aparece a seguinte janela, conforme a Ilustração 6, com a lista dos funcionários à esquerda em que os respectivos salários ainda não foram processados. Carregando em processar o programa efectua automaticamente os recibos de vencimento com base no conjunto de dados que foram introduzidos no 1º Passo. Salientando-se a possibilidade de efectuar determinadas correcções específicas aos vencimentos tais como as faltas ou as horas extraordinárias, por exemplo.

Ilustração 6: Processamento de Ordenados em Euros

Funcionários

Alterações aos dados do funcionário :

Dados | Faltas | Diversos | H. Extra | Recibos Diversos

Dias de subsídio de refeição 22

Ajudas de custo

Nacionais dx 0,00 =

No estrangeiro dx 0,00 =

Dias no mês para a segurança social 30,00

Horas úteis trabalhadas no mês 176,00

Obs. Seg. Social

Cancelar

Imprimir

Gravar

Recuperar

Previsão

Ajuste IRS

Retroactivos

Processar

Fonte: Print Scrn PHC

4º Passo – Estando os recibos criados, é efectuada uma rápida análise aos respectivos recibos. Através da opção “Recibos de Vencimento”, que se encontra no menu pessoal, aparece a seguinte janela, conforme a Ilustração 7, intitulada “Vencimentos” onde será possível analisar os recibos que foram criados anteriormente ou em outros períodos.

Na Ilustração 7 é possível verificar as diferentes remunerações que constituem o vencimento do trabalhador bem como os respectivos descontos. Estes dados são colocados automaticamente pelo programa a quando do 3º Passo. É de salientar que nesta janela é possível alterar directamente as remunerações caso em que se verificam faltas bem como acrescentar remunerações como no caso de prémios, comissões ou diuturnidades concedidos aos trabalhadores. Quanto aos descontos, estes dizem respeito às retenções na fonte e à segurança social que são calculados automaticamente em função das alterações efectuadas na coluna remunerações, sendo que é possível acrescentar outros descontos como as penhoras de salários ou o valor das quotas de sindicatos. É de salientar as restantes componentes da janela, como o caso do absentismo e horas extraordinárias, onde é colocado por exemplo o número de horas que o trabalhador faltou sejam elas justificadas e remuneradas ou injustificadas.

A Ilustração 7 apresenta no fim as remunerações sujeitas e não sujeitas a retenções ou a segurança social, o total descontado e o respectivo valor líquido que será pago ao trabalhador.

Ilustração 7: Vencimentos

The screenshot shows a software window titled 'RECIBO nº 1945' for the year 2011, dated 31.05.2011. The employee ID is 96. The window has several tabs: 'Dados Principais', 'Outros dados', 'Absentismo e H.Extra', 'Funcionário', and 'Centro Analítico'. The 'Dados Principais' tab is active, showing two tables.

Remuneração	Quant.	Unit.	Total	Valor s/
Ordenado Base	15,00	46,15	692,25	0 592,25
Subsídio de Refeição	15,00	2,40	36,00	0

Desconto	Tx	Total
Imposto S/Rendimento	5,00%	34,00
Segurança Social	11,00%	76,15

At the bottom of the window, there is a summary:

Sujeito	692,25	Não sujeito	36,00	Descontos	110,15	LIQUIDO	618,10
---------	--------	-------------	-------	-----------	--------	---------	--------

Fonte: Print Scrn PHC

5º Passo – Com os respectivos vencimentos verificados e corrigidos é efectuada a respectiva integração seleccionando a opção “Integrar os recibos de ordenados”, no menu contabilidade, aparecendo a seguinte janela, conforme a Ilustração 8, intitulada “Integração de recibos de ordenados”. Nesta janela é seleccionada a data inicial e final dos documentos a integrar, a data

do movimento contabilístico, o diário onde será lançado a integração bem como o tipo de documento. Com isto, carregar em preparar e em seguida em integrar, sendo que a segunda opção só aparece depois de a preparação finalizar.

Ilustração 8: Integração de Recibos de Ordenados

Fonte: Print Scrn PHC

Por fim, os respectivos pagamentos das remunerações e dos encargos serão efectuados por transferência bancária, creditando a conta 12 e debitando as respectivas contas de remunerações (conta 23), dos encargos sociais (Conta 2451 e 2452) e das respectivas retenções na fonte (2421 ou 2422). É de salientar que o programa permite a criação de um ficheiro que é enviado ao banco de modo a que este possa efectuar directamente o pagamento das remunerações, daí a importância do número da conta bancária do funcionário. As retenções na fonte efectuadas pela empresa são submetidas por via electrónica às finanças preenchendo a respectiva guia com os valores retidos de modo a efectuar a respectiva entrega nos prazos previstos. Quanto aos encargos da segurança social o programa PHC cria um ficheiro, com a respectiva informação, que é enviado a segurança social por meio do sistema de Gestão de Entidade DRI sendo posteriormente criada a guia de pagamento das contribuições de modo a efectuar o respectivo pagamento.

Enquanto a remuneração é paga no dia previamente definido pela empresa, no que diz respeito aos encargos estes apresentam datas próprias para a empresa liquidá-los. Sendo no caso da Segurança Social até ao dia 15 do mês seguinte às remunerações auferidas, conforme o art. 10º do Decreto-Lei nº 199/99 de 8 Junho. Contudo relativamente às taxas aplicadas para o cálculo dos encargos com a segurança social, é de salientar que as mais utilizadas são as de 34,75% e de 31,25% conforme art. 3º e 13º do Decreto-Lei nº 199/99 de 8 Junho sendo que

esta última foi actualizada para 29,6% com a aprovação do Orçamento de Estado de 2011. No entanto, existem outras taxas como é evidenciado pelo próprio Decreto-Lei nº 199/99 de 8 Junho.

No que diz respeito às retenções na fonte de IRS ou de IRC, a empresa tem até ao dia 20 do mês seguinte para efectuar a respectiva entrega do imposto retido a terceiros, seja dos trabalhadores da própria empresa como dos empresários individuais ou dos trabalhadores que exercem actividades profissionais em que lhe é feita retenção na fonte no pagamento dos serviços prestados por estes como é o caso dos advogados. A retenção dos trabalhadores residentes é calculado através das respectivas tabelas apresentadas pelo Despacho nº 2517-A/2011 de 03 de Fevereiro, no caso da empresa XPTO são as que dizem respeito ao continente, sendo que no caso de trabalhadores independentes ou não residentes é aplicado uma taxa de 21,5%. Assim, cabe ao Técnico Oficial de Contas seguir o estipulado nos artigos 98º a 101º e 71º, entre outros do CIRS, bem como os artigos 94º a 98º entre outros do CIRC.

Contudo, é de salientar que no caso da Segurança Social a empresa terá que lhe enviar as respectivas declarações de remunerações, sendo no caso da XPTO por via electrónica com as especificações legalmente estabelecidas, até ao dia 10 do mês seguinte a que dizem respeito as remunerações. Nas declarações constam todos os trabalhadores e os seus respectivos dados pessoais como os dias de trabalho, as remunerações pagas, subsidio e bónus, que prestam serviço na empresa, sendo elaborada uma por cada regime contributivo e devem ser assinadas e carimbadas pela entidade patronal e visada pela comissão de trabalhadores.

3. Apuramento dos Impostos

3.1. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

O IVA é um imposto geral, indirecto, real, plurifásico e de obrigação única que incide sobre a despesa do consumo, isto é, pretende tributar a transmissão onerosa de bens e a prestação de serviços efectuados pelos sujeitos passivos (agentes económicos) no território nacional, bem como as importações e as transmissões intracomunitárias efectuadas no território nacional.

No que diz respeito à empresa XPTO, as transacções e as prestações de serviço realizadas pela empresa serão sujeitas a tributação pelo regime normal do IVA de acordo com o art. 1º nº 1 do CIVA. Por sua vez, a empresa apresenta incidência pessoal uma vez que se insere no art. 2º nº 1 alínea a) e d) do CIVA, isto é, cabe à empresa realizar os devidos registos e tributações do IVA aplicados nas transacções para o possível apuramento e pagamento do IVA nos períodos

devidos. No entanto, sendo a empresa XPTO realizadora de transacções intracomunitária, insere-se na incidência objectiva do art. 1º do RITI, bem como na incidência subjectiva do art. 2º do RITI e pela sua inserção no art. 2º nº 1 alínea a) do CIVA.

Contudo, há que ter atenção à localização das operações realizadas pela empresa, em que o art. 6º do CIVA estipula as respectivas operações sujeitas ao imposto relativamente à localização onde estas são realizadas, facto importante na tributação da operação.

Com o cumprimento das obrigações de facturação, contabilísticas e de registo será possível executar, da forma mais correcta, a obrigação declarativa periódica que a empresa está sujeita, consistindo na entrega do imposto do respectivo período. Quanto à empresa XPTO, a declaração periódica terá uma periodicidade trimestral e é entregue até ao dia 15 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações como é referido no art. 41º nº 1 alínea b) do CIVA, uma vez que a empresa apresenta um volume de negócio no ano de 2010 inferior a 650.000,00 euros como podemos ver no Anexo 3 somando os saldos das contas 71 e 72, perfazendo um valor de 612.645,05 euros.

Contudo, antes da elaboração da respectiva declaração periódica, a empresa terá que proceder ao apuramento do IVA efectuado após o final do trimestre através da conta 2435 – Apuramento, a qual recolhe a débito o imposto favorável à Empresa e a crédito o imposto favorável ao Estado. Sendo o saldo apurado, este corresponderá a um IVA a pagar se for credor ou a um IVA a recuperar se for devedor. Este processo é regularizado pelos artigos 19º a 26º e 78º do CIVA, bem como pelo art. 27º nº 1 do CIVA que regulamenta o pagamento do imposto nas devidas condições.

O apuramento do IVA é efectuado informaticamente após o término das operações contabilísticas, sendo no entanto feito previamente uma breve verificação das bases tributáveis e correspondente imposto. Caso sejam encontrados desvios é efectuado a respectiva correcção dos lançamentos. De seguida será exemplificado o processo informático para o apuramento do IVA, relativamente às transacções comerciais efectuadas no primeiro trimestre de 2011:

1º Passo – Com o IVA previamente verificado é seleccionado a opção “Apuramento de IVA” em contabilidade abrindo a seguinte janela, conforme a Ilustração 9, intitulada “Apuramento de IVA”. Nesta janela é introduzido a conta de destino do apuramento 24351 – Apuramento Normal, as contas de IVA que serão saldadas como a 2432 – IVA Dedutível, a 2433 – IVA Liquidado e a 2434 – IVA Regularizações e são indicadas as contas que serão utilizadas em

contrapartida da 24351 de modo a salda-la. É de salientar a indicação da conta de IVA a recuperar do período anterior e a opção trimestral dado que o IVA é apurado trimestralmente como foi indicado anteriormente.

Ilustração 9: Apuramento de IVA

Contas Base	
I.V.A. dedutível	I.V.A. liquidado
2432	2433
2434	2434

Fonte: Print Scrn PHC

2º Passo – Estando o apuramento do IVA previamente programado é seleccionada a opção apuramento abrindo a seguinte janela, conforme a Ilustração 10, intitulada “Execução do apuramento de IVA”. Na respectiva janela é seleccionado o mês de Março, que é o último do trimestre a ser apurado, indica-se a data do lançamento na contabilidade, o respectivo diário e o documento. Com isto é seleccionado a opção preparar efectuando o apuramento do respectivo trimestre seleccionando-se posteriormente a opção emitir.

Ilustração 10: Execução do Apuramento de IVA

Dados para a execução

o último mês do trimestre a apurar: P03-Março 2011

Preparar

Dados do movimento contabilístico

Data do Movimento: Fiscal Civil
31.03.2011

Diário: Op. Diversas

Documento: Aviso de Lançamento

Número: 1º TRIM

Descritivo: Apuramento de IVA

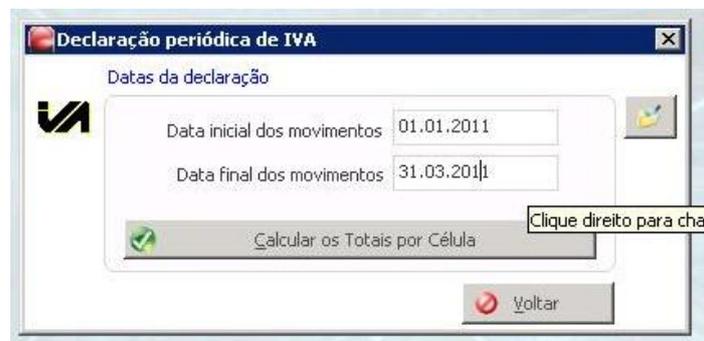
Voltar

Fonte: Print Scrn PHC

3º Passo – O programa por sua vez permite imprimir a declaração periódica de IVA, que é necessário submeter por via electrónica às finanças, seleccionando a opção Periódica na janela apresentada no primeiro passo abrindo a seguinte janela, conforme a Ilustração 11, intitulada “Declaração periódica de IVA”. Nesta janela é apenas indicado a data inicial e final do período a apurar sendo posteriormente seleccionado “Calcular os Totais por Célula”, finalizando com a impressão. É de salientar que só é possível realizar este passo se as respectivas contas utilizadas na declaração periódica tiverem já pré-definido nas respectivas fichas técnicas a célula correspondente na declaração periódica do IVA onde o valor será introduzido.

Caso em que haja IVA a pagar é emitido uma guia de pagamento que o sujeito passivo utilizará para efectuar o devido pagamento nos devidos locais. Caso haja IVA a recuperar é possível efectuar um pedido de reembolso, sendo necessário cumprir os requisitos estipulados no art. 22º do CIVA, no entanto como é referido no nº 4 do art. 22º do CIVA *“Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes”*.

Ilustração 11: Declaração Periódica de IVA



Fonte: Print Scrn PHC

3.2. Pagamento Por Conta

Como é estipulado no art. 104º nº 1 alínea a) do CIRC a empresa XPTO terá que efectuar o Pagamento por Conta com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável, sendo neste caso em 2011.

Quanto ao cálculo deste, tendo a empresa no ano de 2010 um volume de negócio no valor 612.645,05 euros, conforme a Anexo 3, o Pagamento por Conta corresponderá a 90% do montante do imposto pago em 2010, como referido no nº 1 do art. 105º do CIRC, repartido em três pagamentos iguais arredondados por excesso em euros perfazendo, em 2011, um valor de 10.908,00 euros por cada prestação.

Sendo que este valor posteriormente poderá ser reembolsado como é mencionado no art. 104.º n.º 2 do CIRC:

“Há lugar a reembolso ao sujeito passivo quando:

- a) O valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, for negativo, pela importância resultante da soma do correspondente valor absoluto com o montante dos pagamentos por conta;*
- b) O valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta, pela respectiva diferença”.*

3.3. Pagamento Especial por Conta (PEC)

O PEC é uma forma de pagamento fraccionada, parcial e antecipada do imposto ao Estado que poderá ser dedutível no final do ano face ao valor final do IRC a pagar, como mencionado no art. 90.º n.º 2 alínea c) do CIRC. Assim, sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 104.º do CIRC, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um Pagamento Especial por Conta, como é referido no art. 106.º n.º 1 do CIRC. Sendo a empresa XPTO um sujeito passivo inserido no artigo mencionado anteriormente, cabe-lhe o devido cálculo e pagamento do PEC. O art. 106.º n.º 2 e 3 do CIRC por sua vez define as regras de cálculo do PEC.

Assim, o cálculo do PEC para 2011 da empresa XPTO será o seguinte:

Com a elaboração do Balancete de Regularização, o volume de negócio do ano de 2010 foi de 612.645,05 euros, sendo que o valor total do Pagamento por Conta em 2010 foi de 9.668,00 euros, dando assim um PEC em 2011, no valor:

$$((((612.645,05 * 1\%) - 1.000) * 0,20) + 1.000) - 9.668,00 = -7.642,71 \text{ euros}$$

Apurado um valor negativo, não haverá lugar a qualquer Pagamento Especial por Conta bem como não haverá dedução fiscal à colecta, devido a Pagamentos por Conta no exercício anterior superiores ao PEC.

3.4. Declaração de Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC)

O imposto sobre os rendimentos de pessoas colectiva é caracterizado por ser real, directo, periódico, ordinário e principal tendo por princípio a teoria do rendimento acréscimo, isto é, tributa o que provoca um acréscimo no património da empresa.

Assim, pelo art. 2º nº 1 alínea a) do CIRC a empresa fica sujeita a imposto, sendo que este incidirá sobre o lucro da empresa como estipulado pelo art. 3º nº 1 alínea a) do CIRC, lucro este definido no nº 2 do mesmo artigo. Como é referido no art. 4º nº 1 do CIRC, o imposto incidirá sobre todos os rendimentos adquiridos tanto no território português como fora dele. Quanto à periodicidade do imposto, esta coincide com o ano civil como é referido no art. 8º nº 1 do CIRC.

Estando o Resultado Contabilístico apurado, cabe ao Técnico Oficial de Contas apurar e liquidar o respectivo imposto de forma a determinar o Resultado do Período correcto. Assim, através do preenchimento da declaração periódica de rendimentos – Modelo 22, que é entregue anualmente por via electrónica até ao último dia do mês de Maio, conforme o art. 120º do CIRC, será apurado o respectivo lucro tributável, bem como o devido imposto a pagar.

O preenchimento do quadro 07 (Anexo 4 e Anexo 5) consiste basicamente em aplicar o estipulado pelo artigo 17º e seguintes do CIRC onde serão reflectidas as variações patrimoniais e as respectivas correcções fiscais. Estando o lucro tributável apurado, determina-se a matéria colectável como é estipulado no art. 15º do CIRC através do quadro 09 (Anexo 6). Por fim, aplica-se a respectiva taxa de imposto, previamente definida no quadro 08 (Anexo 5), sendo de 15% beneficiando da interioridade (art. 43º do EBF), obtendo-se assim a colecta como é evidenciado no quadro 10 (Anexo 7).

Assim através da seguinte Ilustração 12, teremos:

Ilustração 12: Apuramento do Imposto de Pessoas Colectivas

RESULTADO CONTABILÍSTICO
(+/-) Variações Patrimoniais (art. 21º e art. 24º do CIRC)
(+/-) Correcções Fiscais
RESULTADO TRIBUTÁVEL (Lucro tributável ou Prejuízo Fiscal) (art. 17º CIRC)
(-) Prejuízos Fiscais (art. 52º CIRC)
(-) Benefícios Fiscais (previstos nos EBF - Estatutos dos Benefícios Fiscais ou em legislação complementar)
MATÉRIA COLECTÁVEL (art. 15º CIRC)
(*) Taxa(s) de IRC (art. 87º CIRC)
COLECTA (imposto)
(-) Deduções à colecta (art. 90º nº 2 CIRC)
(-) Benefícios Fiscais (previstos no EBF ou em legislação complementar)
IRC a pagar ou a Recuperar
(+) Derrama
(+) Tributações Autónomas (art. 88º CIRC)
TOTAL a pagar ou a Recuperar

Fonte: Sistematização Própria

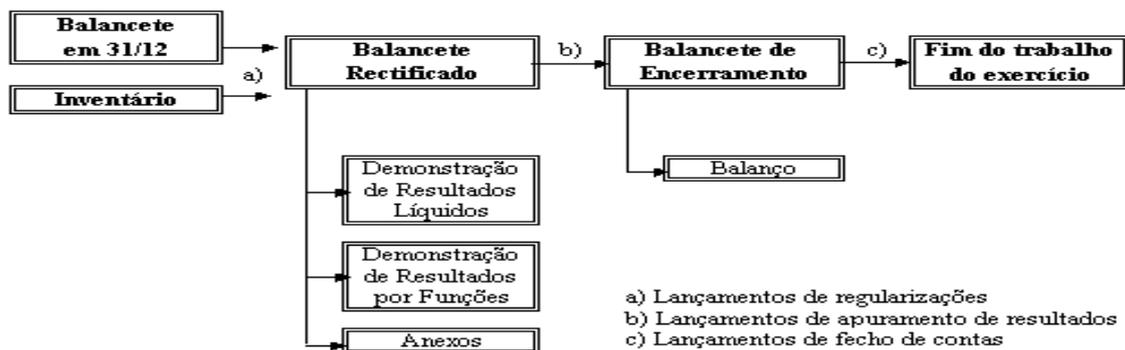
Através dos 12 quadros da Modelo - 22, a empresa apura o imposto tal como prevê o nº1 alínea a) do art. 89º do CIRC. Quanto à autoliquidação, caso haja imposto a pagar, esta é efectuada através do *site* das finanças, sendo submetida uma guia de autoliquidação onde é indicado o valor a pagar de modo a efectuar posteriormente o pagamento no devido prazo através da guia de pagamento.

4. Apuramento do Resultado do Exercício Económico

O apuramento do resultado do período, findo em 31 de Dezembro de 2010, consiste num conjunto de operações realizadas depois de elaborar o balancete do mês de Dezembro até ao encerramento da escrita e a respectiva abertura dos saldos das contas para o ano económico seguinte. Neste período, de fim de exercício, encontraremos operações com o fim de obter o balancete de verificação que neste caso diz respeito a 31/12/2010. Teremos a realização de inventários, o cálculo de provisões, depreciações e revalorizações ou imparidades, bem como rectificar algumas contas para apurar os verdadeiros saldos e efectuar as respectivas demonstrações financeiras de forma a realizar uma análise financeira correcta (Nabais & Nabais, 2005 b).

Assim através da Ilustração 13, teremos:

Ilustração 13: Apuramento Resultado do Exercício



Fonte: (Borges, António *et al*, 2002:708)

4.1. Análises Prévias

Nesta fase pretende-se verificar de forma empírica determinadas anomalias ou valores incorrectos que o balancete de Dezembro apresenta. Assim será verificado se a conta de resultados de 2009 foi saldada e se o respectivo saldo foi transferido conforme aprovado em Assembleia Geral aquando da aprovação de contas e se foi respeitado a obrigatoriedade das

reservas legais mínimas, isto é, um quinto do capital social como é apresentado no Código das Sociedades Comerciais (CSC). Por sua vez, é feita uma verificação às obrigações fiscais que devem ser realizadas ao longo do exercício económico, tal como ao apuramento do IVA, às retenções fiscais e os encargos sociais entre outras, bem como o seu devido lançamento e pagamento. Nesta fase também é averiguado os saldos das diferentes contas do balancete de Dezembro de forma a detectar saldos invertidos ou incorrectos.

4.2. Reconciliações Bancárias

A reconciliação bancária trata-se de um processo de comparação entre os extractos bancários e os registos da empresa, tendo por objectivo verificar se há discrepância entre os saldos de modo a chegar a um saldo equivalente entre os extractos (Borges & Ferrão, 1995).

O processo de conciliação bancária inicia-se com a verificação dos respectivos saldos dos extractos das contas à ordem (conta 12 por exemplo), sendo no entanto também efectuado no caso de investimentos de curto prazo como depósitos a prazo ou instrumentos financeiros detidos para negociação, por exemplo. No caso de divergência de saldo dever-se-á à falta de registo tanto por parte do banco ou da empresa como podemos verificar no Anexo 8 e Anexo 9. Quanto à periodicidade da reconciliação é efectuada trimestralmente.

Contudo, as situações registadas pelo banco e não pela empresa carecem de investigação relativamente à sua proveniência e caso seja oportuno efectuar o seu registo na contabilidade (Borges & Ferrão, 1995).

4.3. Inventário Anual

O inventário anual consiste num inventário geral, formado por inventários parciais dos bens tais como o dos meios líquidos, dos inventários e dos activos não corrente com vista à determinação dos valores reais dos elementos patrimoniais e de forma a corrigir os valores contabilísticos do balancete de verificação que não coincidem com a realidade.

Assim, quanto ao inventário dos meios líquidos, pretende-se verificar se o valor registado coincide com o valor físico, basicamente é efectuado uma verificação ou confrontação entre o que é registado nos meios líquidos com o que é apresentado pelos bancos, conforme o ponto 4.2, ou em caixa, sem esquecer de corrigir o valor da moeda estrangeira ao câmbio à data do Balanço.

No que diz respeito ao inventário dos activos não correntes, permite-nos determinar se os bens existem e se estão em uso, bem como a sua depreciação. Sendo por sua vez efectuado uma análise a eventuais perdas potenciais de modo a actualizar ou a criar as respectivas imparidades.

Quanto ao dos inventários, pretende-se validar as quantidades e o respectivo valor existente nos armazéns bem como investigar eventuais diferenças nos preços de aquisição e de mercado, considerando as perdas potenciais de modo a constituir ou reforçar as imparidades.

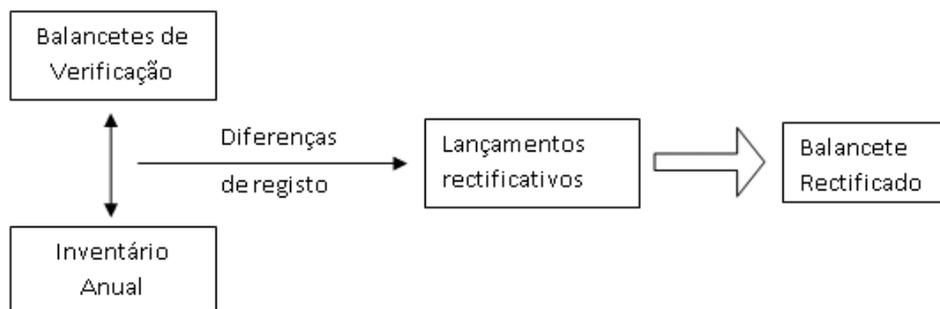
Verificados os valores reais dos elementos patrimoniais, serão efectuadas regularizações no balancete de verificação às respectivas contas que apresentarem valores diferentes da realidade.

4.4. Regularização das Contas

A regularização das contas vem no intuito de reconciliar os valores do balancete de verificação de 31/12/2010 com o próprio inventário anual da mesma data, ou seja, procurar a concordância entre os valores contabilísticos e os reais. Assim, serão efectuados lançamentos de rectificação de forma a registar valores a haver ou que não foram registados bem como nos casos onde se encontram diferenças de valores, de modo a obter-se posteriormente um balancete rectificado (Nabais & Nabais, 2005 b).

Assim através da Ilustração 14, temos:

Ilustração 14: Rectificação dos Registos



Fonte: Sistematização Própria

Contudo, todos os lançamentos rectificativos terão que seguir as normas contabilísticas de relato financeiro e normas interpretativas impostas pelo Sistema de Normalização Contabilística de modo a obter, conjugando com as principais características qualitativas das demonstrações financeiras, uma imagem financeira da empresa próxima da realidade.

4.5. Cliente e Fornecedores

Relativamente aos clientes e fornecedores, é efectuado uma verificação aos saldos. A tarefa consiste em confrontar os saldos registados no programa de gestão com o da contabilidade. Isto é, conferir se os movimentos verificados nas contas dos clientes e dos fornecedores coincidem em ambos os extractos. No entanto, em caso de divergência entre saldos ou movimentos caberá ao contabilista, investigar e corrigir os respectivos erros. Deve-se também actualizar os saldos de moeda estrangeira dos clientes e dos fornecedores à taxa de câmbio da data de realização do Balanço. Verificar as cobranças duvidosas registando as respectivas imparidades caso se verifica a falta ou o não pagamento da dívida ou parte dela por parte dos clientes tendo em conta ao estipulado no art. 36º do CIRC de modo a serem aceites fiscalmente, facto que não se verificou este ano. Por fim, é necessário verificar se os saldos das contas de adiantamentos de clientes como de fornecedores se encontram correctos.

4.6. Depreciações

A depreciação ou amortização entende-se pela imputação sistemática da quantia amortizável/depreciável de um activo ao longo da sua vida útil, como é apresentado no §6 da NCRF 7. Por outras palavras pretende-se o registo da depreciação sofrida pelo activo no exercício da actividade ao longo da sua vida útil.

No cálculo da depreciação existem vários métodos desde das unidades de produção, quotas degressivas, duodécimos e, a utilizada pela empresa, a das quotas constantes.

Quanto ao método das quotas constantes, este é associado ao tempo de vida do bem e não ao desgaste sofrido pelo bem com a actividade produtiva. No entanto, para a aplicação deste método é necessário conhecer o valor de aquisição do bem, a sua vida útil e o seu valor residual no momento da sua alienação, sendo este último facultativo. Assim o cálculo da depreciação por este método no caso da existência de valor residual é igual:

$$\text{Valor da Depreciação} = \frac{\text{Valor de Aquisição} - \text{Valor Residual}}{\text{Período de Vida Útil do Bem}}$$

No caso de não haver valor residual, basta dividir o valor de aquisição do bem pelo período de vida útil do mesmo.

O facto das empresas hoje em dia não efectuarem o cálculo da depreciação como apresentado acima, deve-se que por vezes este não é totalmente aceite fiscalmente como custo e prejudica a entidade no cálculo do imposto (IRC), isto porque a respectiva Administração Fiscal

estabeleceu as suas próprias taxas de depreciação (Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro) que determinam os valores fiscalmente aceites. Ou seja, se a empresa utilizar uma taxa de amortização por exemplo de 30%, em que ao nível da contabilidade não está errado, mas se a Administração Fiscal considerar que para o mesmo bem a taxa máxima de amortização for de 25%, como estipulado no Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro, leva que no momento de efectuar o apuramento do IRC a empresa terá que efectuar uma correcção fiscal, correspondente à diferença entre a amortização de 30% e a de 25%, correcção que aumentará o lucro tributável e posteriormente o imposto.

O Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro, tem por finalidade regular as depreciações do activo fixo ou intangível no regime fiscal. Trata-se de um diploma que apresenta duas tabelas com as taxas máximas aceites como custo fiscal, sendo uma constituída por taxas específicas e outra por taxas genéricas. No caso da empresa XPTO são utilizadas as taxas genéricas máximas, sendo o mapa das depreciações elaborado consoante o art. 21º do Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro e respectivas tabelas em anexo. No entanto é sempre possível aplicar taxas entre a taxa máxima e a mínima, em que esta última corresponde à metade da taxa máxima.

4.7. Acréscimos e Diferimentos

O Princípio da periodização económica referido na Estrutura Conceptual do SNC, estabelece que as transacções e outros acontecimentos realizados pela empresa são reconhecidos a quando da sua ocorrência independentemente do momento do seu pagamento ou recebimento, de modo a que sejam referenciados no respectivo período das demonstrações financeiras a que dizem respeito.

Quanto ao seu registo, estes são efectuados na respectiva conta 272 (Devedores e Credores por Acréscimos) e 28 (Diferimentos), sendo subdivididas em:

- 2721 – Devedores por Acréscimos de Rendimentos, onde são registados os rendimentos que respeitam ao ano n, mas que serão recebidos no ano n+1 ou períodos posteriores. Esta conta pertence ao Activo na rubrica Outras contas a receber;

Exemplo: Juros de um depósito ou comissões respeitantes ao ano n mas recebidas no ano n+1.

- 281 – Gastos a Reconhecer, onde se registam os gastos pagos no ano n, mas que respeitam ao ano n+1 ou posteriores períodos. Conta do Activo na rubrica Diferimentos;

Exemplo: Rendas pagas antecipadamente ou campanhas publicitárias.

- 2722 – Credores por Acréscimos de Gastos, onde se registam os gastos que respeitam ao ano n, mas que são pagos no ano n+1 ou nos períodos posteriores. Conta do Passivo na rubrica Outras Contas a Pagar;

Exemplo: Consumo de electricidade, comunicações ou remunerações e respectivos encargos.

- 282 – Rendimentos a Reconhecer, onde se registam os rendimentos que já foram recebidos no ano n, mas só dizem respeito ao ano n+1 ou períodos posteriores. Conta do Passivo na rubrica Diferimentos;

Exemplo: Rendas de Janeiro do ano n+1, mas que já foram recebidas em Dezembro do ano n.

No que diz respeito à empresa XPTO, efectuaram-se regularizações quanto às remunerações, como o subsídio de férias, encargos sociais e também ao seguro de acidente de trabalho, bem como a diversas despesas tais como seguros de carros, electricidade ou comunicações. Assim é essencial verificar se os movimentos iniciais se encontram saldados de modo a que o saldo final diz apenas respeito aos movimentos que serão saldados no próximo apuramento.

4.8. Inventários

A utilização do sistema de inventário periódico por parte da empresa XPTO leva que no final do exercício ao elaborar o balancete de verificação, as contas de armazém não apresentam o valor real das mercadorias ou matérias que a empresa possua no final do ano mas o valor final do exercício do ano 2009, verificando-se assim uma discordância entre o valor apresentado no inventário anual e o balancete de verificação. Com isto, será necessário proceder à rectificação do valor para que as contas 321 – Mercadorias em Armazém, 331 – Matérias-Primas, 332 – Matérias Subsidiárias e 333 - Embalagens apresentem o valor real dos inventários finais do exercício, que consiste em:

- Elaborar o inventário físico e a valoração das mercadorias consoante a valorimetria utilizada, bem como das matérias e embalagens em armazém no final do exercício, dando-nos assim a existência final em armazém de cada um dos bens;

- Creditar ou Debitar no caso de devoluções ou descontos, por exemplo, a conta 31 - Compras em contrapartida das contas de armazém (321, 331, 332, 333) pelo valor das compras, levando que a conta 31 fica saldada.
- Saldar a conta 38 - Reclassificação e Regularização de Inventário e Activos Biológicos, em que o respectivo valor credor ou devedor será transferido em contrapartida para as respectivas contas de armazém;
- Calcular o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas
$$\text{CMVMC} = \text{Existência Inicial} + \text{Compras} - \text{Existência Final} + / - \text{Regularizações}$$
- Por fim, o valor do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas será registado a débito nas respectivas subcontas da conta 61 em contrapartida da conta de armazém a crédito, em que esta posteriormente apresentará o verdadeiro valor das existências em armazém no final do exercício.

Assim com este processo foi possível encontrar e permitir que as contas 321, 331, 332 e 333 reflectisse no dia 31 de Dezembro de 2010 o verdadeiro valor das existências finais em armazém.

Quanto aos Inventários, também é possível criar imparidades ou ajustamentos (conta 329, 339 ou 349) no que diz respeito às perdas na valorização das mercadorias, isto se verificarmos que o valor escriturado na contabilidade é superior ao valor realizável. Facto que este ano a empresa XPTO não realizou. É de salientar que as imparidades ou os ajustamentos são normalizados fiscalmente, como se verifica no art. 27º nº 1 do CIRC, em que no caso de não se cumprir o estipulado haverá direito a correcções fiscais, impostas pela Administração Fiscal.

4.9. Provisões

O princípio da prudência diz que devem ser registadas as responsabilidades derivadas dos riscos de natureza específica e provável, isto é, antecipar o registo contabilístico relativamente a um encargo certo mas de montante e de período incerto.

No entanto deve ser tido em conta o que é estipulado nos artigos da secção IV do CIRC, relativamente às provisões, que são aceites como custo fiscal. Neste caso as provisões sobre garantias a clientes, processos judiciais, reparação de danos ambientais por parte das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos bem como as constituídas obrigatoriamente por imposição do Instituto de Seguros de Portugal são aceites fiscalmente, conforme o art. 39º nº 1 do CIRC, impondo-se no entanto algumas regras para a sua aceitação.

Contudo o código do SNC estabelece outros tipos de Provisões, tais como as que se destinam a fazer face a encargos com contratos onerosos, reestruturações, acidentes de trabalho ou de doença no trabalho entre outras, quando sejam de ocorrência provável e de montante e período incerto.

É de salientar que estas últimas provisões não são aceites fiscalmente, levando a correcções fiscais no momento do apuramento do imposto, aumentando assim o lucro tributável. Salienta-se que a empresa no ano de 2010 não efectuou provisões nem procedeu a reversões.

4.10. Apuramento do Resultado do Exercício

Elaborado o balancete de rectificação ou de regularização, será com base nele que a empresa realizará o apuramento do resultado do exercício. Em que este consiste basicamente em calcular a diferença entre a soma dos gastos e dos rendimentos realizados pela empresa durante o período económico, transferindo os saldos da classe 6 e 7 para a respectiva conta de resultado.

No entanto em ambas as classes verificam-se rendimentos e gastos de natureza distinta, isto é, enquanto uns provêm da actividade corrente da empresa os outros são de origem “extraordinária”, sendo que no apuramento do resultado do exercício, ao contrário do Plano Oficial de Contabilidade (POC), as contas do Resultado Líquido do Exercício não se encontram decompostas de acordo com as origens dos gastos e dos rendimentos levando que as contas de ambas as classes sejam saldadas em contrapartida da conta 811 – Resultados Antes de Impostos, sendo esta posteriormente saldada em contrapartida da conta 818 – Resultado Líquido do Exercício.

Por sua vez a conta 812 – Imposto sobre o Rendimento do período, reflecte a quantia estimada de IRC que incidirá sobre os resultados contabilísticos corrigidos para efeitos fiscais em contrapartida da conta 241 – Imposto sobre o rendimento.

A conta 818 – Resultado Período, recolhe todos os saldos das contas anteriores, isto é, da conta 811 e 812 de modo a reflectir o lucro que a empresa gerou no exercício.

Assim relativamente ao exercício de 2010, o apuramento do Resultado Líquido da empresa XPTO é efectuado através do software PHC, sendo os seguintes passos:

1º Passo: Consiste em indicar as contas que serão saldadas para o apuramento do Resultado antes de imposto e para o apuramento do Resultado líquido. Assim iremos ao menu

contabilidade seleccionar a opção “Apuramento de Resultados” aparecendo a seguinte janela, conforme a Ilustração 15, intitulada “Apuramento de Resultados”.

Nesta janela, como podemos verificar, serão introduzidos os dados necessários ao apuramento do resultado, sendo neste caso “Resultados Antes de Impostos”. Assim, é preenchido a conta de destino que será a 811 – Resultados antes de impostos que deverá já estar criada no plano de contas, é escolhido o diário onde os lançamentos serão lançados sendo neste caso o diário Operações Diversas e por fim são introduzidas as contas de Gasto e Rendimento que serão saldadas. Quanto à ordem de execução no apuramento é introduzido o valor 0 (zero) uma vez que o programa permite realizar vários apuramentos de uma só vez, sendo este o primeiro na ordem de execução. Os saldos utilizados são os acumulados. Com isto obtemos a seguinte janela preenchida, conforme a Ilustração 15.

Ilustração 15: Apuramento de Resultados Preenchido

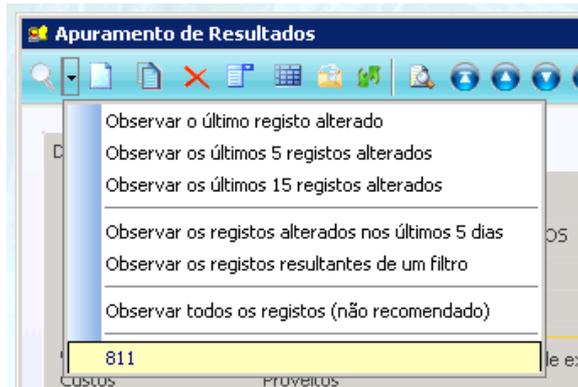
Dados Principais	
Conta Destino do Apuramento	
811	RESULTADOS ANTES DOS IMPOSTOS
Diário	
0	
Ordem de execução no apuramento	
0	
Tipo de saldo	
<input type="radio"/> Mensal	
<input checked="" type="radio"/> Acumulado	
<input type="checkbox"/> Separa por centro analítico	

Fonte: Print Scrn PHC

No caso do Apuramento do Resultado Líquido, as alterações a efectuar na janela intitulada “Apuramento de Resultados”, são ao nível da conta de destino em que neste caso será a conta 818 – Resultado Líquido, previamente criada no plano de contas, ao nível das contas a saldar são introduzidas as contas 811 – Resultados antes de impostos e a conta 812 - Imposto sobre o Rendimento do período e a ordem de execução no apuramento passa para o número 1 (um).

2º Passo: Com a pré-programação anteriormente referida. O próximo passo consistirá em efectuar os respectivos apuramentos seleccionando a opção “Vários Apuramentos”, sendo em primeiro escolhido a conta de destino como por exemplo a 811 – Resultados antes de Impostos como é apresentado na Ilustração 16.

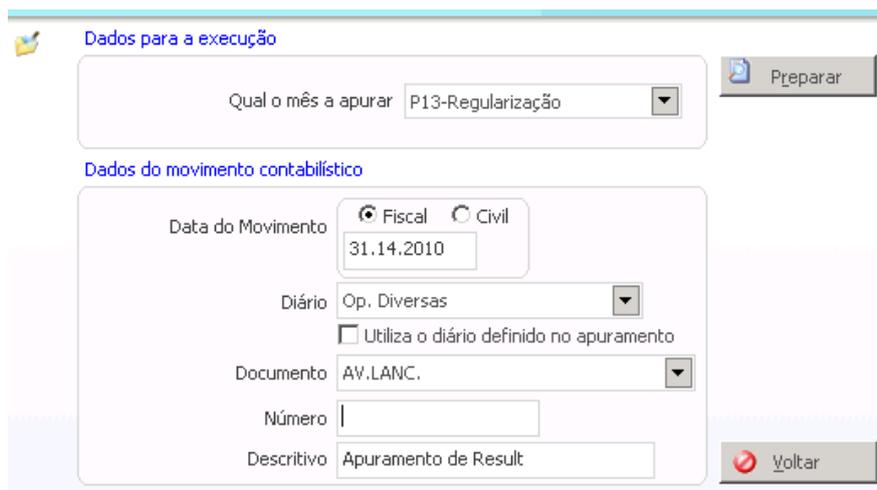
Ilustração 16: Escolha da conta Apuramento de Resultados



Fonte: Print Scrn PHC

Ao seleccionar a opção “Vários Apuramentos” aparece a seguinte janela, conforme a Ilustração 17, intitulada “Execução de Apuramentos de Resultados” onde será introduzido o mês a apurar e os dados que dizem respeito aos movimentos contabilísticos. Em seguida é seleccionado a opção preparar fazendo com que o programa salda as contas anteriormente indicadas de modo a apurar os respectivos resultados. Sendo depois feita a respectiva integração do apuramento.

Ilustração 17: Execução de Apuramento de Resultados



Fonte: Print Scrn PHC

Estando o Resultado Líquido apurado cabe aos gerentes ou sócios da empresa decidir o que fazer com o respectivo resultado, sendo possível transferi-lo para Resultados Transitados, distribuir pelos sócios como dividendos, e essencialmente uma parte terá que ir para Reservas Legais como é referido no art. 295º do CSC, até atingir a quinta parte do capital social.

4.11. Encerramento e Reabertura das Contas

Após a elaboração do balancete rectificativo, do apuramento do resultado do período, das demonstrações de resultados e do balancete final, é efectuado o encerramento das contas que apresentam saldo, isto é, as contas de balanço são saldadas. As classes 6, 7 e 8 excepto a 88 já se encontram saldadas no apuramento do resultado do exercício não lhe sendo assim afecto qualquer operação de encerramento bem como as conta 31 – Compras e 38 - Reclassificação e Regularização de Inventário e Activos Biológicos que foram saldadas no cálculo dos custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e as contas de IVA no apuramento do mesmo.

O processo de encerramento é efectuado por um lançamento composto em que todas as contas com saldo devedor (contas do Activo) serão creditadas e as contas com saldo credor (contas de Capital Próprio e Passivo) serão debitadas pelos respectivos valores.

No entanto a primeira operação do exercício económico seguinte consiste em reabrir as contas do balanço, com os lançamentos inversos ao do encerramento, de forma a repor os saldos que as contas apresentavam no Balanço de 31 de Dezembro de 2010. Contudo, sem esquecer a aplicação dos resultados do exercício apurados em sede de assembleia entre os respectivos sócios da empresa, seja em reforço de reservas, parcelas para os trabalhadores, dividendos ou na totalidade ou parcialmente na conta 561 – Resultados Transitados.

5. Informação Contabilística

Com o apuramento do Resultado líquido do Exercício, cabe ao responsável contabilístico organizar toda a informação necessária à realização dos relatórios e análises de gestão. Ou seja, cabe-lhe a elaboração das demonstrações financeiras consoante os modelos apresentados na Portaria nº 986/2009 de 7 de Setembro – Série I – nº 173, tais como:

- Balanço
- Demonstração dos Resultados, por funções ou natureza
- Demonstração das alterações no capital próprio
- Demonstração dos Fluxos de Caixa
- Anexo

Estas por sua vez seguem uma base de apresentação tratada no capítulo 2 do Anexo ao Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 Julho que assegura a comparabilidade, sendo que o

reconhecimento, a mensuração, a divulgação e os aspectos de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados nas NCRF's, como é referido no item 2.1.1 do mesmo capítulo. A NCRF 1 tem por base no caso do Balanço, da Demonstração de Resultados, da Demonstração das Alterações de Capital Próprio e do Anexo estabelecer as bases e conteúdos destas demonstrações, enquanto à Demonstração dos Fluxos de Caixa esta é tratada e desenvolvida na NCRF 2.

As demonstrações mencionadas a cima têm por objecto transmitirem a posição e o desempenho financeiro da empresa, permitindo a satisfação das necessidades de informação que os respectivos utentes, tais como os gestores, sócios, credores, bancos ou clientes, necessitam para a tomada das suas decisões.

Por fim, o Balanço e a Demonstração dos Resultados são constantemente requisitados na análise financeira e económica à empresa uma vez que, o Balanço, é a principal fonte de informação para o cálculo dos diferentes rácios financeiros e económicos, enquanto a Demonstração dos Resultados permite uma maior análise ao nível dos gastos e rendimentos auferidos pela empresa seja ao nível da natureza ou por funções.

6. Prestação de contas à Administração Fiscal

Além das declarações apresentadas à Administração Fiscal ao longo do exercício económico como o Modelo 22 – Declaração de Rendimentos, o Modelo 10 – Rendimentos e Retenções ou a Declaração Anual do IVA, cabe à empresa nos termos da Portaria nº 92-A/2011 de 28 de Fevereiro a realização de um dossier fiscal constituído pelos seguintes elementos:

- ✓ Acta da reunião ou Assembleia de aprovação de contas;
- ✓ Balanço e Demonstração de Resultados;
- ✓ Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados;
- ✓ Balancete de Dezembro, de Regularização e de Apuramento;
- ✓ Documentos comprovativos das retenções efectuadas por terceiros;
- ✓ Documentos comprovativos dos créditos incobráveis;
- ✓ Listagem dos donativos atribuídos nos termos do Estatuto do Mecenato;
- ✓ Mapa de modelo oficial das mais e menos valias fiscais;
- ✓ Mapa de modelo oficial relativo às amortizações e depreciações contabilizadas;
- ✓ Mapa de modelo oficial do movimento das provisões, das imparidades em créditos incobráveis e os ajustamentos em inventários;

- ✓ Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação;
- ✓ Relatório e contas anuais da gerência;
- ✓ Parecer do conselho fiscal ou do conselho geral e documentos de certificação legal de contas quando exigido legalmente;
- ✓ Declaração periódica de rendimentos, do IVA trimestral e a anual;
- ✓ Outros documentos mencionados nos Códigos ou legislação Complementares, tais como: o art. 38º, 49º, 63º, 64º, 66º, 67º, 78º do código de IRC, o art. 78º nº 8 e 11 do CIVA, o art. 5º do Decreto-lei nº 159/2009 de 13 de Julho e o art. 10º do Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro.

Por sua vez, através da Portaria nº 64-A/2011 de 3 de Fevereiro é apresentado o modelo de Informação Empresarial Simplificado (IES) que *“agrega num único acto o cumprimento por parte das empresas de quatro obrigações legais que se encontravam dispersas e nos termos das quais era necessário prestar informação materialmente idêntica a diferentes organismos da Administração Pública, por vias também distintas”*.

Assim são apresentados os diferentes anexos que constam da IES, tais como:

- Anexo A – Diz respeito às empresas que exercem a título principal actividades industriais comerciais e agrícolas, onde constam as diferentes Demonstrações Financeiras do período de 2010 e 2009, entre outras informações contabilísticas e fiscais, bem como o Relatório de Gestão, Parecer do órgão de Fiscalização e certificação legal de contas, entre outros documentos;
- Anexo B – Semelhante ao Anexo A, mas diz respeito às empresas do sector financeiro;
- Anexo C – Introdução da informação empresarial simplificada das seguradoras;
- Anexo D – Diz respeito às restantes entidades que não se inserem nos anexos anteriores;
- Anexo F – São introduzidos os benefícios fiscais, tais como: Rendimentos isentos temporariamente ou definitivamente, Deduções aos Rendimentos, Deduções à Colecta entre outros;
- Anexo G – Neste anexo constará a informação sobre as empresas que aplicam regimes especiais tal como o Regime de transparência fiscal;
- Anexo I – Apresenta uma semelhança ao Anexo A sendo que é utilizado no caso das entidades sujeito passivo de IRS com contabilidade organizada;
- Anexo L – Diz respeito à informação fiscal mais propriamente o IVA;

- Anexo M – Também diz respeito à informação sobre o IVA, mas só às operações efectuadas fora do espaço da sede;
- Anexo R – Introduzem-se os dados relativamente ao estabelecimento.

Assim, com este conjunto de documentos permite uma maior facilidade na entrega da informação nas diferentes entidades interessadas bem como uma maior fiscalização da situação financeira e económica das entidades e da actividade económica do país.

7. Ética e Deontologia

A actividade prestada pelos Técnicos Oficiais de Conta (TOC) assenta num conjunto de princípios éticos e deontológicos, tais como: a integridade, a idoneidade, a independência, a responsabilidade, a equidade e a lealdade profissional, em que vão orientar os actos desempenhados pelos Técnicos Oficiais de Contas tanto no seio da empresa como a nível externo.

Assim tal como referido no art. 3º do código Deontológico do TOC, temos:

- **O princípio da integridade** implica que o exercício da profissão seja com base na honestidade e na boa fé;
- **O princípio da idoneidade** implica que o Técnico Oficial de Contas aceite apenas os trabalhos para os quais se sinta apto a desempenhar;
- **O princípio da independência** implica um exercício da actividade com base na independência técnica evitando as diferentes pressões que levaria a dependência no exercício da actividade;
- **O princípio da responsabilidade** implica que os actos praticados no exercício das funções sejam assumidos;
- **O princípio da competência** implica exercer as funções de forma diligente e responsável, utilizando os conhecimentos e técnicas divulgadas, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos;
- **O princípio da confidencialidade** implica um exercício da actividade com sigilo profissional evitando a fuga de informação;
- **O princípio da equidade** implica garantir igualdade de tratamento e de atenção na prestação dos serviços e não estabelecer distinções que não se justifiquem, salvo o disposto em normas contratuais acordadas;

- **O princípio da lealdade** implica uma relação com correcção e civilidade evitando ataques pessoais ou alusões depreciativas respeitando por sua vez as regras da concorrência leal e normas legais vigentes de forma a dignificar a profissão.

Princípios que ganharam importância ao longo do estágio e que nos foram inculcados. No entanto, estes princípios eram seguidos por todos os colaboradores da empresa uma vez que muitos dos princípios têm por base aspectos sócio-profissionais como por exemplo os princípios da lealdade e da equidade. Assim, a orientação do estágio baseava-se nos princípios supramencionados, realçava a responsabilização e a competência profissional para um exercício adequado da profissão bem como para um estágio mais próximo da realidade.

Contabilidade Criativa

A actividade contabilística tem por princípio informar as partes interessadas em saber a situação económica e financeira da empresa com fim a tomarem decisões de modo a dar continuidade à actividade ou efectuar investimentos na respectiva empresa analisada. Daí a necessidade de uma informação clara, objectiva, correcta, fácil de analisar, como foi apresentado na primeira parte do relatório, e que transmite uma informação financeira próxima da realidade permitindo que as decisões tomadas não sejam em vão.

No entanto, com a evolução económica, financeira e jurídica que se tem vindo a verificar nos últimos trinta anos e o aumento constante da pressão por parte de alguns *stakeholders*, a contabilidade deixou de ser um simples sistema de informação passando a um elemento “estratégico” que as empresas utilizam de modo a atingir os seus objectivos previamente definidos. Este novo papel que a contabilidade adopta tem por base a aplicação de uma contabilidade designada por muitos autores como “Contabilidade Criativa”, “Manipulação de Resultados” ou “*Earnings Management*”.

1. Definição

Ao longo dos últimos vinte anos muitos foram os autores a definir a contabilidade criativa. No entanto, ao lermos as diferentes definições e caracterizações atribuídas por esses autores ou pelas diferentes literaturas económicas ao longo desse período, várias palavras aparecem com facilidade e com forte repetição. Isto é, seja qual for a nacionalidade do autor ou a economia com que se baseia o estudo no âmbito da contabilidade criativa forçosamente, esta ultima, será comparada com a manipulação, o engano ou a distorção.

Na literatura francesa, como é apresentado por Stolowy (2000:157), o autor Bertolus em 1988 foi um dos primeiro a introduzir de forma subjectiva a manipulação na definição da contabilidade criativa, utilizando para o feito “*um revisor de contas ventrículo com um fantoche no braço em que o seu vestido era ornamentado com números*”, sendo a sua caracterização posteriormente complementada, por outros autores, com a maquilhagem, a limpeza do rosto ou o lifting de modo a transmitir uma imagem diferente ou esconder algo indesejável.

Outros autores de renome procuraram definir a contabilidade criativa tendo por base a manipulação, o engano e a distorção através da metafórica. Assim, Ian Griffiths (1988), citado por Cosenza (2002), considera que as contas são “*assaisonner*” ao gosto de quem as realiza de modo a disfarçar o alimento mal cozinhado, comparando por sua vez a contabilidade criativa ao Cavalo de Tróia. Terry Smith (1992), citado por Salas *et al* (1996), através do crescimento económico verificado nos anos 80 crítica os órgãos responsáveis pelas demonstrações financeiras como os principais manipuladores da economia.

De forma mais directa e objectiva, Michael Jameson (1988), citado por Kraemer (2005), introduz a manipulação, o engano e a distorção, possíveis através da flexibilidade da legislação, como pilares da definição da contabilidade criativa. Por fim, Kamal Naser (1993), citado em Duarte & Ribeiro (2007), interprete a contabilidade criativa como um meio de transformar a verdadeira situação financeira da empresa de modo a favorecer os próprios interesses.

Com a evolução dos estudos no âmbito da contabilidade criativa, da própria economia e da legislação contabilística, começaram aparecer definições mais amplas que caracterizam mais a contabilidade criativa. Assim, palavras como fraude, favorável, interesses pessoais, legal, flexibilidade, opção ou omissão por exemplo começaram a fazer parte da definição e caracterização da contabilidade criativa, complementando por sua vez as definições mais antigas e trazendo uma maior diversidade de opiniões.

Por exemplo, Salas *et al* (1996) apresentam a contabilidade criativa como a manipulação da informação transmitida pelas demonstrações financeiras com o objectivo de obter um resultado favorável aos interesses das pessoas que as preparam em detrimento da verdadeira situação financeira da empresa, conforme apresentado pelos anteriores autores e Gowthorpe & Amat (2005). Manipulação conseguida através da omissão e da flexibilidade da própria legislação contabilística bem como das diferentes opções que esta apresenta, anulando assim a conotação de contabilidade fraudulenta.

Por outras palavras, Cosenza (2002:64) considera a contabilidade criativa como “*o processo pelo qual os responsáveis pela informação contabilística usam os seus conhecimentos sobre as normas contabilísticas e das sociedades comerciais de modo a manipular as demonstrações financeiras da empresa*”.

No entanto a existência de uma pluralidade de objectivos para a utilização da contabilidade criativa e de uma infinidade de processos ou meios utilizados para atingir esses mesmos objectivos levou Stolowy (2000) a definir a Contabilidade Criativa sobe duas perspectivas. A

contabilidade criativa consoante os objectivos definidos pela empresa e a contabilidade criativa consoante os meios utilizados na sua aplicação.

Quanto à primeira perspectiva, a contabilidade criativa existe pelo simples facto das empresas procurarem modificar as contas, os resultados ou a apresentação das demonstrações financeiras, utilizando técnicas como a do *window-dressing* com o fim de atingir os objectivos previamente definidos, com toda a legalidade.

Por sua vez a contabilidade criativa é igualmente exercida sem existir um objectivo previamente definido. Isto é, o simples facto das normas contabilísticas omitirem a forma de contabilizar um determinado acontecimento comercial leva a que sejam construídos métodos ou técnicas de modo a contabilizar essa transacção. Considerando aqui a contabilidade criativa como um meio de colmatar a falta de regulamentação ou de objectividade da legislação contabilística, aparecendo assim como um complemento com o fim de transmitir uma informação que se aproxime o mais possível da realidade e seja útil aos utentes, como é evidenciado por Guimarães (2011).

Quanto à segunda perspectiva, a contabilidade criativa existe pelo simples facto que a própria legislação contabilística apresenta “opções”. Isto é, são colocados à disposição das empresas um conjunto de técnicas e métodos que vão influenciar os resultados e a apresentação das demonstrações financeiras como é o caso das depreciações dos activos fixos ou intangíveis, da valorimetria das existências ou a possibilidade de recorrer às normas internacionais de contabilidade em vez de aplicar o SNC no caso das empresas que elaboram contas consolidadas como é referido no Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho do art. 4º nº 2. Ou seja, como é referido anteriormente, a flexibilidade das normas permite às empresas uma certa liberdade na contabilização de determinados acontecimentos influenciando nos resultados de forma legal.

Por outro, a falta de actualização da legislação contabilística de modo a adaptar-se à verdadeira situação económico onde as empresas operam, leva assim à falta de soluções ou tratamentos na legislação vigente. Assim a contabilidade criativa será aplicada adaptando a legislação jurídica, financeira e contabilística vigente ao novo acontecimento comercial de modo a construir um método ou critério que permita responder à constante inovação dos mercados e das transacções realizadas pelas empresas.

Com isto, o problema reside no facto da empresa utilizar a contabilidade criativa de forma “negativa” quando se verificam omissões, flexibilidades ou uma forte subjectividade por parte

da legislação contabilística. Isto é, a contabilidade criativa passa a ser um elemento “estratégico” na influência dos resultados em vez de funcionar como um processo ou meio de colmatar as omissões vigentes na legislação contabilística, levando a uma informação viciada que prejudica os respectivos utilizadores.

Em suma a contabilidade criativa é definida pela utilização de processos com finalidades reais quando a legislação omite ou seja flexível nas soluções ou tratamentos dos acontecimentos económicos e financeiros ou é utilizada com finalidades de manipulação dos resultados ou da apresentação das demonstrações financeiras aproveitando-se da “fragilidade” da legislação contabilística em corromper essa prática contabilística. Situação cada vez mais comum pondo em causa princípios contabilísticos vigentes, tais como a Relevância e a Fiabilidade, bem como as futuras decisões tomadas pelos diferentes utentes das demonstrações financeiras.

2. Imagem Fiel

Palavras como manipulação, omissões, flexibilidade, opções, interesses pessoais, legal, enganosa entre outras foram fortemente utilizadas pelos diferentes autores ao longo de várias décadas na definição e caracterização da Contabilidade Criativa. No entanto, há que realçar a ligação existente entre a Contabilidade Criativa e o conceito de Imagem Fiel, uma vez que princípios como o da Relevância e da Fiabilidade são postos em causa.

O conceito de Imagem Fiel, como é referido por Cosenza (2002), teve a sua primeira aplicação em 1844 e tornou-se em 1947 o centro do sistema contabilístico Britânico. No entanto, como é apresentado pelo mesmo autor, é de difícil caracterização e definição, dado que a expressão “*True and Fair View*” pode ser interpretada de diferentes formas numa mesma situação e pelo facto de ser um conceito filosófico.

Guimarães (2005:5) por sua vez considera a Imagem Verdadeira e Apropriada (IVA), proveniente da expressão anglo-saxónica “*True and Fair View*”, como:

“Um termo filosófico e, de certa forma, abstracto que se entende geralmente como uma apresentação de contas, realizada de acordo com princípios contabilísticos aceites, usando importâncias tão exactas quanto seja possível e, doutro modo, estimativas razoáveis, procurando evidenciar, entre os limites das práticas contabilísticas actuais, uma imagem o mais livre possível de critérios subjectivos, distorções, manipulações ou ocultações de factos importantes”.

No entanto, como é referido por Cosenza (2002), a discussão sobre este conceito pode ser abordado por duas perspectivas, Isto é, a legal (*True*) e o espírito económico (*Fair*). Na perspectiva legal a Imagem Fiel é representada pela transmissão da informação financeira conforme a legislação contabilística em vigor enquanto na perspectiva económica a Imagem Fiel equivale à realidade financeira da entidade.

Debruçando-nos na perspectiva legal é de salientar o referido no item 2.1.5 do capítulo 2 do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) em que *“Presume-se que a aplicação das NCRF, com a divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada”*. Continuando com o item 2.1.6 do mesmo capítulo, este salienta que *“uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as NCRF aplicáveis”* e *“exige que a entidade:*

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

No entanto, a Estrutura Conceptual do SNC, como é referido no §46, não trata directamente o conceito da Imagem Verdadeira e Apropriada, mas a aplicação das principais características qualitativas das demonstrações financeiras (Compreensibilidade, Relevância, Fiabilidade, e Comparabilidade) e das normas contabilísticas apropriadas leva que na generalidade a informação transmitida pelas demonstrações financeiras seja geralmente reconhecida como verdadeira e apropriada.

Como é salientado por Guimarães (2005), o denominado “mecanismo derogatório”, que consiste no não cumprimento de determinadas normas contabilísticas em prol de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa, é um importante conceito da Contabilidade associado ao conceito da Imagem Fiel. Facto reflectido nas Demonstrações Financeiras (DR), mais propriamente no Anexo nº 6 no item 2.2. do SNC onde é indicado e justificado o incumprimento das normas como as respectivas implicações nas demonstrações financeiras de modo a transmitir uma informação verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa.

Há que salientar que a alteração de práticas ou políticas contabilísticas e a abordagem de mecanismo derogatórios têm um efeito subjacente no princípio da Consistência de Apresentação e no princípio da Comparabilidade. Assim, como é referido no item 2.4.2 do capítulo 2 do SNC, *“a entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se permitir transmitir uma informação mais fiável e relevante aos utentes das respectivas demonstrações e que a estrutura revista não ponha em causa a comparabilidade.* Isto é, como é referido no §39 da Estrutura Conceptual do SNC, *“deve-se possibilitar a comparação das DR ao longo dos anos de modo a identificar tendências, mudanças e evoluções no desempenho e da posição financeira da entidade para que os utentes possam tomar adequadas decisões”.* O §40, por sua vez, complementa indicando que *“os utentes devem ser informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das DR, das alterações nessas políticas e do respectivo efeito das alterações, sem esquecer da conformidade com as NCRF”.*

Em Guimarães (2005), e conforme o §11 da Estrutura Conceptual do SNC, o responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras é o Órgão de Gestão que deverá assegurar que as práticas ou políticas contabilísticas usadas na elaboração das Demonstrações financeiras (DR) sejam as mais adequadas para a transmissão da informação financeira aos diferentes *stakeholders*, para que estes tomam decisões adequadas. No entanto encontramos perante o paradigma da utilidade como é evidenciado por Guimarães (2011), em que as demonstrações financeiras devem satisfazer um conjunto de utentes com diferentes necessidades levando à utilização de políticas que as satisfazem.

Neste contexto e tendo por base a possibilidade de alterar políticas, métodos e critérios contabilísticos de forma legal caímos assim na manipulação dos resultados, característica principal da contabilidade criativa como é evidenciado nas definições dos diferentes autores. No entanto esta deverá ser utilizada de forma a satisfazer os quatro princípios qualitativos das demonstrações financeiras e demais legislação contabilística de modo a transmitir uma informação útil aos utilizadores, como é evidenciado no §24 da Estrutura Conceptual do SNC. De forma resumida, o SNC tem subjacente a Contabilidade Criativa com vista a uma utilização positiva de modo a que as demonstrações financeiras retratam da melhor forma a situação financeira da empresa.

3. Impulsionadores das práticas criativas na contabilidade

A prática da contabilidade criativa encontra-se fortemente associada às empresas bolsistas, como é evidenciado por Salas *et al* (1996), uma vez que estas se encontram directamente

ligadas à forte pressão dos investidores e accionistas que procuram retornos sobre os investimentos que realizaram. Por sua vez, as empresas cotadas na bolsa encontram-se constantemente vigiadas pelos mercados capitais e analistas financeiros que procuram retratar a situação financeira da empresa e descortinar a pequena falha.

Conforme o §12 da Estrutura Conceptual do SNC, “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*”, complementando por Fuji e Slomski (2003:35) “*que sejam importantes instrumentos de previsão sobre acontecimentos ou tendências futuras e que a informação financeira satisfaz os desejos e necessidades dos usuários para tomarem as suas respectivas decisões económicas*”.

No entanto, como é referido por Guimarães (2011), um dos grandes problemas do sistema de informação contabilístico é de responder a um vasto conjunto de necessidades de informação que os utentes das demonstrações financeiras apresentam, levando à utilização de políticas contabilísticas condicionadas à satisfação das necessidades dos respectivos utentes.

Tendo por base o quadro divulgado por Matsumoto e Parreira (2007) foi constituído a seguinte Ilustração 18 onde são apresentados alguns utilizadores das demonstrações financeiras bem como a informação mais procurada por estes.

Ilustração 18: Utentes das Demonstrações Financeiras

Utentes	Informação relevante procurada
Sócios / Accionistas	Fluxo de dividendos, valor de mercado da acção e o lucro por acção
Instituições financeiras	Fluxos de caixa futuros, produtividade, lucro tributável, Grau de endividamento e solvabilidade
Administração Publica	Valor adicionado, produtividade, lucro tributável
Trabalhadores	Fluxos de caixa futuros capazes de assegurar aumentos ou a manutenção de salários, posto de trabalho seguro, liquidez
Alta e média Administração	Retorno sobre o património líquido, situação de liquidez e endividamento confortáveis, capacidade de aumentar os salários
Clientes	Capacidade de satisfazer o contratado e de dar resposta pós-venda.
Fornecedores	Verificar a capacidade do cliente em pagar o serviço prestado.
Agências de Rating	Grau de endividamento, capacidade de cumprir o pagamento do passivo, capacidades da actividade em gerar Cash-Flow, calcular o risco da empresa

Fonte: Sistematização própria com base em Matsumoto e Parreira (2007:151)

Com o quadro a cima é de salientar o vasto leque de utentes interessados na informação transmitida pelas demonstrações financeiras bem como a selectividade da informação procurada por estes para a tomada de decisões. Com isto, temos que o responsável pela

realização das demonstrações financeiras terá que se preocupar em apresentar um resultado contabilístico que satisfaça os vários utentes e por sua vez seja favorável à empresa. Ou seja, existe um conflito de interesses entre a empresa e os diferentes utentes das demonstrações financeiras, levando ao responsável pela realização das respectivas demonstrações encontrar o “resultado óptimo”, ou o “resultado de equilíbrio”, que atende às necessidades de todos esses utentes e os da própria empresa, conforme (Guimarães, 2011).

Por outras palavras, *“o resultado contabilístico sofre pressões de todos os utentes das demonstrações financeiras, sendo moldado, dentro das tais práticas de Contabilidade Criativa, de acordo com os objectivos definidos pelo órgão de gestão da empresa”* (Guimarães, 2011:6).

Aprofundando mais a perspectiva, o património da empresa é considerado como uma base de dados que o responsável pela preparação das demonstrações financeiras recorre retirando a informação e manipulando-a consoante os interesses e a necessidade dos *stakeholders*. Isto é, estamos perante a chamada *“contabilidade self-service”*.

No entanto, como é evidenciado em Matsumoto e Parreira (2007), a problemática não reside essencialmente no facto de existir ou não manipulação dos resultados contabilísticos ou das respectivas demonstrações financeiras quando estas são efectuadas dentro da legalidade, mas reside na falta ou não de credibilidade, solidez ou segurança nas demonstrações financeiras quando estas apresentam a situação financeira da empresa para que os respectivos usuários possam tomar as suas decisões correctamente. Concretamente, os usuários utilizaram uma informação que reflecte ou não a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa que foi moldada conforme as normas contabilísticas vigentes.

Para além das respectivas pressões por parte dos *stakeholders*, a fraca fiscalização interna como externa e a flexibilidade das normas e princípios contabilísticas como Cosenza (2002) refere, a existência de assimetria de informação entre utilizadores internos e externos como Duarte & Ribeiro (2007) apresentam, leva a que a prática da Contabilidade Criativa seja generalizada e cada vez mais utilizada.

No entanto, de acordo com Santos e Grateron (2003) os principais motivos que levam os responsáveis pela apresentação das demonstrações financeiras recorrerem às práticas de contabilidade criativa reside em factores puramente económicos.

Assim, Salas *et al* (1996), tendo por base as empresas cotadas na bolsa, apresentam como motivos para a utilização da contabilidade criativa a procura de uma estabilização das vendas

de modo a apresentar um crescimento sustentado, reduzir o grau de endividamento e o risco associado à empresa e retardar a divulgação da informação de modo a que os representantes possam tirar proveito da informação privilegiada. Sendo esta última eticamente inaceitável e criminal, no entanto difícil de detectar. Outro grande motivo deve-se ao facto de os Administradores ou Gerentes de topo serem remunerados por *Stock Options* da própria empresa, levando-os a procurarem a maximização do valor da empresa em bolsa de modo a beneficiarem com o exercício da opção. Sendo este tipo de remuneração cada vez mais comum e problemática, leva a gestão de topo a agirem sem escrúpulos com actos fraudulentos como o caso da Enron (Freitas & Araújo, 2008).

Contudo, Cosenza (2002) apresenta três principais motivos ou necessidades de influir que levam à prática da contabilidade criativa como podemos ver na Ilustração 19.

Ilustração 19: Incentivos às práticas criativas

Porquê	Como	Motivos
<ul style="list-style-type: none"> Avaliação positiva dos Administradores Defesa contra aquisições hostis Obter maior poder nas negociações Aumentar a remuneração dos Administradores Mostrar profissionalismo 	Aumentar ou estabilizar o valor bolsista da empresa	Resultados do Período
<ul style="list-style-type: none"> Redução de impostos Evitar incentivos ao aumento salarial Atraíção à concorrência Reestruturar a dívida 	Redução dos Resultados do Período através do aumento dos gastos ou a diminuição dos rendimentos	
<ul style="list-style-type: none"> Avaliação positiva dos administradores Reforçar a qualidade profissional presente Cativar Investidores Estabilizar as remunerações 	Estabilizar o desempenho da empresa de modo a reduzir o risco da mesma	
<ul style="list-style-type: none"> Aumento da remuneração dos Executivos Ganhar poder na celebração de contratos Ocupação de um cargo superior de forma mais douradora 	Melhorar os rácios de liquidez, rentabilidade, equilíbrio e de endividamento	Necessidades Contratuais
<ul style="list-style-type: none"> Fragilizar a empresa de modo a dificultar a renegociação dos contratos das remunerações Poupar para futuramente aumentar as remunerações 	Piorar os rácios de liquidez, rentabilidade, equilíbrio e de endividamento	
<ul style="list-style-type: none"> Ganhar poder na celebração de contratos Estabilizar as remunerações dos Administradores Poupar para futuramente aumentar as remunerações 	Estabilizar os rendimentos de modo a reforçar o bom desempenho da empresa	
<ul style="list-style-type: none"> Cumprir as imposições legais Responder às exigências sociais Atingir as imposições dos superiores 	Melhorar os rácios de liquidez, rentabilidade, equilíbrio e de endividamento	Interesses Político e sociais
<ul style="list-style-type: none"> Procurar recursos públicos Evitar incentivos à procura de aumentos salariais Eliminar a imagem de monopólio ou oligopólio Redução de dívidas fiscais 	Piorar os rácios de liquidez, rentabilidade, equilíbrio e de endividamento	
<ul style="list-style-type: none"> Minimizar as suspeitas de monopólio ou oligopólio Reestruturação da dívida Evitar reduzir as tarifas nos mercados regularizados 	Estabilizar os fluxos de modo a não prejudicar a imagem da empresa	

Fonte: Cosenza (2002:68)

4. Práticas de Contabilidade Criativa

A pressão dos *stakeholders*, as falhas na fiscalização e auditoria das contas, a flexibilidade das normas contabilísticas, a vontade de influir na imagem da empresa, os interesses políticos e sociais ou a pressão dos mercados de capitais, entre outros, formam um conjunto de incentivos explosivos a qualquer momento que levam os gerentes ou os órgãos responsáveis pelas demonstrações financeiras recorrerem a práticas contabilísticas criativas para responder às necessidades dos utentes das respectivas demonstrações financeiras.

No entanto, como é evidenciado por Cosenza (2002), a contabilidade criativa de um modo geral é utilizada com um objectivo de curto prazo no intuito de satisfazer a necessidade de informação imediata e assim permitir a continuidade da actividade empresarial conforme solicitado pelos responsáveis. Por sua vez, as práticas contabilísticas criativas utilizadas têm por princípio aproveitar a flexibilidade que a legislação contabilística apresenta no âmbito temporal, da mensuração e da classificação.

Uma das práticas mais apresentadas influi nas depreciações dos activos através do período de vida útil do bem como pelo método de depreciação utilizado. Assim, quanto maior for o período de vida útil menor será o valor depreciado e assim maior o resultado do exercício e vice-versa, verificando-se uma correlação positiva entre a vida útil do activo com o resultado do exercício. É de salientar que a própria legislação permite utilizar vários métodos para o cálculo das depreciações como as quotas constantes, os duodécimos ou as quotas degressivas apresentando, por sua vez, valores de depreciação diferentes. Por outro, o princípio da uniformidade da depreciação num activo pode ser derogada quando é devidamente justificada como é apresentado no Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro.

Com os activos não correntes (Investimentos), temos a situação do custo com que o activo é contabilizado no balanço. Nesta situação temos a incorporação dos custos provenientes de financiamentos alheios para a produção ou aquisição do activo, isto é, a capitalização dos custos financeiros são considerados equivalentes aos custos de produção do activo como é referido no §9 da NCRF 10, sendo necessário por sua vez cumprir o que é estipulado pelos §§10 a 15 da NCRF 10. Por outro, temos a não contabilização de determinadas despesas de aquisição, tais como honorários ou direitos de registos, no custo de aquisição do activo permitindo reduzir o valor líquido do activo no balanço.

No que diz respeito aos activos intangíveis a criatividade reside na definição dos custos que estão associados à fase de pesquisa e de desenvolvimento. Isto é, consoante a fase em que se

encontra o projecto o dispêndio com este terá impacto na Demonstração dos Resultados quando dizem respeito à fase de pesquisa ou no Balanço no caso da fase de desenvolvimento como é evidenciado nos §§56 a 66 da NCRF 6. Assim, o projecto em curso influirá nos resultados do exercício a quando da fase de pesquisa e no valor líquido do activo a quando da fase de desenvolvimento. Quanto às reavaliações dos activos, estas permitem corrigir o efeito da inflação e apresentar valores reais influenciando no balanço e na demonstração dos resultados. É de salientar também o impacto da data em que o activo é colocado em funcionamento e iniciado o processo de depreciação.

No que diz respeito aos activos não correntes, mais propriamente os activos fixos, o mecanismo financeiro *Leaseback*, hoje em dia é cada vez mais utilizado pelas empresas de modo a favorecer o Balanço, permite à empresa melhorar o seu grau de endividamento liquidando dívida através da venda do activo mantendo-o por sua vez na empresa para dar continuidade à actividade. É de salientar que este mecanismo financeiro permite negociar a renda da locação consoante as necessidades, sendo assim maior ou menor o resultado do exercício. Por último, caso se verifica uma locação financeira após efectuar a venda do activo a mais ou menos valia será diferida ao longo do prazo da locação. No entanto, numa locação operacional, se o preço da venda for o justo valor a mais ou menos valia é reconhecida no período da transacção por sua vez se o preço for diferente do justo valor a mais ou menos valia é diferida até ao último período em que o activo é utilizado, verificando no entanto uma excepção na situação da menos valia (NCRF 9).

Continuando no mecanismos financeiro da locação de bens e pondo de lado o *leaseback*, é de salientar a diferença entre a locação financeira e a locação operacional no âmbito do registo contabilístico uma vez que cada uma delas influencia as demonstrações financeiras de forma diferente. Enquanto na locação financeira o activo é registado no balanço pelo valor mais baixo entre o justo valor do bem à data da celebração do contrato e o valor actualizado das rendas e do valor residual em contrapartida de um passivo de igual valor, sendo posteriormente contabilizado as rendas constituídas por capital e juros em que estes últimos são registados como gastos do período, na locação operacional, de contabilização mais simples, as rendas são registadas como um gasto do período uma vez que se considera que o utilizador do bem não irá obter futuros benefícios económicos após a cessão do contrato de aluguer ao contrário da locação financeira dado que não se verifica a opção de adquirir o direito de propriedade. Assim, a influência destes dois tipos de locação terá um impacto

diferente nas demonstrações financeiras, salientando-se o facto que a dívida com a locação operacional não aparece no balanço.

A legislação refere, §5 da NCRF 12, que nas datas de relato financeiro as empresas devem avaliar as respectivas imparidades, sejam ao nível do Inventário, das dívidas a receber ou dos activos não correntes por exemplo ou como é referido no §5 da NCRF 24 “reconhecer nas demonstrações financeiras os acontecimentos após a data do balanço que originam ajustamentos”. Isto é, dado às perdas sofridas pelos vários activos ou à respectiva recuperação, a legislação contabilística permite que seja feito uma “correção” aos registos contabilísticos que irá por sua vez afectar os resultados do período. A manipulação reside na forma como a perda ou a recuperação desta é estimada uma vez que não existe um método exacto que a permite calcular, mas sim um conjunto de princípios, de regras e de fontes externas e internas de informação. Concretamente, pretende-se estimar o valor recuperável de um activo de modo a criar ou ajustar a respectiva imparidade quando este primeiro é inferior ao valor escriturado do activo na contabilidade.

Neste principio de prudência em que são efectuadas estimativas de modo a que “os activos e os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados”, como apresenta o §36 da Estrutura Conceptual do SNC, as provisões aparecem como outro meio de influir nos resultados dos exercícios permitindo assim antecipar custos que futuramente serão auferidos pela empresa. A provisão, considerada como um passivo de tempestividade ou quantia incerta, permite equilibrar o crescimento dos resultados de modo a evitar picos e assim controla-los. Existe uma certa variedade de provisões tais como garantias a clientes, reestruturação orgânica, reparação de danos ambientais ou processos judiciais. Aqui a manipulação será efectuada com base no tempo e no valor estimado reajustando-se consoante as necessidades de provisão. No entanto à que ter em conta as respectivas qualidades de fiabilidade e relevância que as demonstrações financeiras devem apresentar, que rapidamente são eliminadas com excesso de estimativas poucos fiáveis.

No que diz respeito aos inventários, a legislação contabilística apresenta uma certa flexibilidade no que diz respeito à sua valorização. Assim é possível registar o valor dos inventários segundo o método do custo médio ponderado ou do *first in first out* (FIFO) por exemplo. Consoante a necessidade de aumentar ou reduzir os resultados será utilizado um ou outro método uma vez que influem directamente com o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e respectivamente no resultado do exercício bem como no valor líquido

da rubrica inventário do balanço. Por sua vez serão influenciados os rácios de equilíbrio financeiro, de liquidez e de endividamento por exemplo.

Os inventários apresentam uma outra forma de influir nos resultados, através da incorporação de mais ou menos custos como por exemplo os financeiros ou os que dizem respeito à actividade não operacional.

Assim combinando os custos dos inventários, a valorimetria utilizada e as imparidades realizadas obtemos o seguinte quadro (Ilustração 20) que apresenta sinteticamente a forma como os inventários podem influenciar o resultado do exercício.

Ilustração 20: Influencia nos resultados pela valorimetria dos Inventários

		Objectivo	
		Aumentar Resultados	Reduzir Resultados
Meio	Custos de aquisição	Introduzir custos no valor de aquisição	Diminuir os custos no valor de aquisição
	Método de Valorização	Se o preço do inventário subir usar o FIFO, caso contrário usar outro método	Se o preço dos Inventários subir usar um método diferente do FIFO
	Imparidade	Reduzir	Aumentar

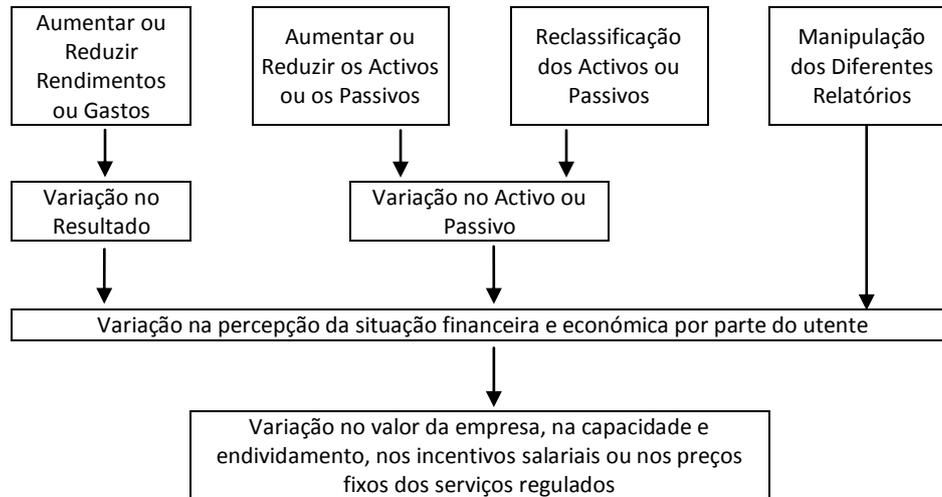
Fonte: Duarte e Ribeiro (2007:33)

Continuando na óptica de alteração do valor patrimonial seja ao nível do activo ou do passivo, a literatura apresenta que em certas situações a legislação é flexível no que diz respeito à classificação de determinados elementos patrimoniais. Isto é, apresentam-se activos que poderiam ser contabilizados nos activos não correntes ou em inventários por exemplo influenciando assim nos rácios de liquidez, de equilíbrio financeiro ou de endividamento.

Nesta óptica de apresentação da informação patrimonial ou contabilística, temos a própria forma como a informação é retratada ou apresentada nos diferentes documentos contabilístico ou administrativos permitindo influenciar a impressão que os utentes têm sobre a situação financeira da empresa. Ou seja, apresentar um Balanço na vertical em vez da horizontal, modificar os nomes de determinados itens das diferentes demonstrações financeiras, o simples facto de alterar a escala de um gráfico, a certificação de contas realizada por parte do auditor apresentar um parecer com reservas ou sem reservas ou um relatório de contas com uma informação bem detalha, pode suscitar determinadas impressões que levam os utentes a olharem para a situação financeira da empresa de uma outra forma. O que se pretende salientar, é que a quantidade, a qualidade e a forma como a informação é apresentada também tem o seu efeito no modo como os utentes vão apreciar a informação contabilística e definir as opiniões quanto a situação financeira da empresa.

De forma resumida é apresentado a seguinte Ilustração 21 que retrata as práticas criativas e as respectivas consequências.

Ilustração 21: Efeitos das Práticas Contabilísticas Criativas



Fonte: Salas *et al* (1996:9)

Tendo em conta ao que foi apresentado anteriormente, o desrespeito dos princípios e convenções contabilísticas como o princípio do custo histórico, da consistência ou uniformização e da prudência, bem como a omissão de informação obrigatória nas notas explicativas, aparece como outra forma de práticas contabilísticas criativas.

Quanto ao princípio do custo histórico, o activo deve ser registado pela quantia de caixa ou equivalente ou pelo justo valor e não com base nos proveitos futuros que se espera obter através do activo. Aqui o desrespeito será através de um excesso ou falta de valorização dos stocks, incorporação indevida de encargos financeiros e de custos indirectos, bem como a aplicação de diferenças cambiais desajustadas. Salientando-se que existe outras bases de mensuração dos activos e dos passivos, como é apresentado no §98 da Estrutura Conceptual do SNC.

O princípio da uniformização pressupõe a consistência dos critérios utilizados na contabilização da actividade económica e financeira da empresa. No entanto, não deve ser confundido com o princípio da comparabilidade das demonstrações financeiras e não deve impedir a introdução de normas contabilísticas melhoradas ou a adopção de uma política que respeita melhor as características qualitativas da relevância e da fiabilidade das demonstrações financeiras. Isto é, a apresentação das demonstrações financeiras altera-se quando a entidade consegue apresentar uma informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras, conforme apresenta o item 2.4.2 do Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 Julho.

Assim, muitas das práticas consiste na mudança de critérios contabilísticos de forma voluntária e injustificada contrapondo-se, em parte, ao que foi mencionado anteriormente. Essas alterações assentem no âmbito da consolidação de contas, na escolha arbitrária da moeda, alteração da política de amortização dos activos injustificada bem como da contabilização dos resultados diferidos, classificações incorrectas dos custos e proveitos ou omissão de informação obrigatória.

Em suma, existe uma variedade de possibilidades de influir nos resultados do exercício e respectivamente nos diferentes rácios financeiros de modo a apresentar uma situação financeira da empresa que lhe seja benéfica na cotação das acções ou num processo de negociação, sendo que muitas das vezes essas práticas fogem à legalidade levando à fraude e a falta de ética por parte dos responsáveis pelas demonstrações financeiras.

5. A Micro e Macro Manipulação

Ao longo do trabalho foi apresentado um tipo de manipulação que consistia em influir nos resultados estudando e analisando diferentes práticas e métodos disponíveis na legislação contabilística de modo a apresentar o resultado adequado às necessidades da empresa e dos diferentes utentes das demonstrações financeiras, em que Gowthorpe & Amat (2005) designam por micro manipulação.

No entanto, pelos mesmos autores, num nível superior temos a macro manipulação em que um grupo de *lobbyist* vão procura influenciar a legislação de modo a que determinadas normas ou directrizes que afectam negativamente os resultados destes e por sua vez os diferentes rácios financeiros passam a ser benéficas na satisfação dos objectivos definidos pelas entidades a quando da apresentação das demonstrações financeiras (Gowthorpe & Amat, 2005).

Em suma, em ambos os casos os responsáveis pelas demonstrações financeiras procuram de forma criativa elaborar as respectivas demonstrações consoante os seus objectivos actuando criativamente em níveis diferentes.

Debruçando-nos sobre o caso da macro manipulação apresentado por Gowthorpe & Amat (2005). Desde 1968 que a *Accounting Principal Board* (APB) tem como objectivo eliminar o *Pooling Method* para a contabilização das fusões, no entanto com as fortes pressões exercidas sobre a APB esta viria a renunciar à implementação. Em 2001 a *Financial Accounting Standing Board* (FASB) que veio substituir a APB, através da *Statement* nº 141, elimina o método *pooling*

sendo assim apenas permitido o método de compra (*Purchase Method*). No entanto a empresa Cisco, importante *Lobbyist*, apresentou uma lista mostrando os impactos negativos que o *Purchase Method* exercia sobre os rácios financeiros e o próprio investimento em novas tecnologias. Por sua vez, antes da eliminação do método *pooling*, estudos mostraram a preferência dos gestores em utilizar o *Pooling Method* e que estavam dispostos a incorrer com os diversos custos que o método acarreta bem como invocavam importantes consequências na economia dos EUA e nos rácios financeiros das empresas.

Assim a FASB de modo a compensar as perdas verificadas na utilização do *Purchase Method* implementou a *Statement* nº 142 que regulamenta a contabilização do Goodwill. Esta implementação deve-se em grande parte à reivindicação das empresas que viam os seus resultados reduzir com a amortização do Goodwill e posteriormente os lucros por acção. Com isto, a FASB procurou inicialmente reduzir o prazo de depreciação de 40 anos para 20 anos. No entanto, após uma análise, foi implementado o princípio da imparidade, levando que o Goodwill não sofreria depreciações mas caso se verificava uma redução do seu valor afectavam-se por sua vez os resultados.

6. O Papel dos Auditores

O papel dos contabilistas no que diz respeito à prática contabilística criativa consiste na sua realização sem a preocupação dos respectivos efeitos sobre os utentes. No entanto, responsabiliza-los torna-se complicado, como é indicado por Cosenza (2002), dado que este tipo de práticas são na maioria dos casos impostas por superiores com um fim estratégico, levando que esta imposição seja executada pelo contabilista de modo a não ser despedido.

Assim, recaí nos auditores pela sua independência exercerem o seu papel social na análise e validação da informação financeira retratada nas diferentes demonstrações. O auditor, desempenhando uma função de mediador, através do seu parecer, deverá informar sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras e das diferentes práticas utilizadas pelos órgãos de gestão contribuindo, por sua vez, à transparência da situação financeira da empresa e à tomada de decisões correctas pelos utentes.

No entanto, os auditores apresentam por sua vez falhas como foi no caso da Enron ou da WorldCom. Estas falhas devem-se em grande parte, como refere Cosenza (2002:69), “à falta de responsabilidade na detecção das fraudes que muitas vezes é posta de lado nos processos de auditoria e pelo facto que os auditores não pretendem ser responsabilizados pelo fim das

empresas”. Isto é, a responsabilidade contratual, profissional e social são três pilares essenciais para a credibilidade do auditor em que na falta de uma o parecer do auditor é posto em causa bem como a restante informação contabilística validada por este. Sendo assim necessário reforçar o cumprimento dessas responsabilidades de modo a obter-se uma informação digna de análise.

Por outro, a prestação do serviço de consultadoria e de auditoria pela mesma entidade ao mesmo cliente é uma situação incompatível uma vez que a consultoria procura ajudar a maximizar o valor da empresa enquanto a auditoria pretende validar as práticas utilizadas pela empresa na sua valorização. Em suma, o auditor valida os seus próprios processos e práticas pondo em causa sua independência (Freitas & Araújo, 2008).

Por sua vez, a opinião *standard* que “*As demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira da empresa*”, isto é, as demonstrações financeiras seguem os princípios contabilísticos geralmente aceites e restantes normas contabilísticas e de auditoria vigentes, invocada nos pareceres dos auditores é caracterizado por Guevara & Cosenza (2004) como obsoleta, devido a falta da indicação da existência ou não de práticas contabilísticas criativas. Por sua vez, como é referido por Guevara & Cosenza (2004:14), a anterior frase de opinião não “*deve ser interpretada de acordo com o sentido técnico ou semântico da mesma*”, uma vez que a contabilidade criativa consegue manipular a realidade de forma legal.

Assim cabe aos auditores não só certificar a legalidade das demonstrações financeiras bem como avisar a empresa pelas consequências das práticas contabilística criativa e os utentes pela existência da contabilidade criativa nas demonstrações financeiras, levando a que seja necessário, por parte do auditor, reformular o plano de auditoria de modo a detectar as respectivas práticas criativas.

Conclusão

As vinte semanas de estágio permitiram verificar a importância e a complexidade das diferentes funções e tarefas realizadas pelos Técnicos Oficiais de Contas (TOC). Neles recai toda informação sobre as actividades e as diferentes transacções económicas realizadas pela empresa que irão ser tratadas e codificadas na linguagem contabilística consoante as normas vigentes.

Assim as tarefas relacionadas com a organização dos documentos contabilísticos, o processamento dos salários, o apuramento dos diferentes impostos ou do Resultado do Período, entre outras, têm por finalidade a criação de uma base de dados contabilística que será utilizada na prestação de informação sobre a posição financeira, o desempenho e a evolução financeira e económica da respectiva entidade, satisfazendo assim as necessidades de informação das partes interessadas sobre a empresa.

Com o aparecimento da chamada Contabilidade Criativa, a informação transmitida aos diferentes utentes das Demonstrações Financeiras passou a ser manipulada, sendo esta trabalhada consoante as necessidades dos utentes beneficiando por sua vez a entidade na realização dos seus objectivos previamente definidos. Assim, o papel de sistema de informação instituído na Contabilidade é reforçado pelo elemento manipulador ou estratégico caracterizador da Contabilidade Criativa.

A prática da Contabilidade Criativa suscita uma certa relação com a Consultadoria em que não se pretende apenas contabilizar para informar mas procura-se através das opções, da flexibilidade e das omissões apresentadas pela legislação contabilística contabilizar de uma determinada forma de modo a modificar a imagem da empresa solucionando e facilitando por sua vez a tomada de decisões para atingir os objectivos. Diferenciando-se assim da contabilidade convencional apresentada na primeira parte do relatório em que apenas se procura contabilizar os acontecimentos económicos e financeiros para simplesmente informar as partes interessadas.

A problemática não é pelo facto de existir a Contabilidade Criativa uma vez que esta sempre existiu e existirá, sendo uma prática cada vez mais comum, e será sempre um tema importante e actual de estudo. A problemática reside, como apresenta o Prof. António Lopes de Sá numa entrevista ao Diário de Notícias, quando *“Grandes bancos e consultoras alterarem normas contabilísticas e produzirem regulamentos que serão adoptados pelo país como leis”* ou

quando “...está tudo nas mãos das multinacionais de auditoria...”, uma vez que representam as entidades que mais se interessam com a manipulação das normas, será difícil de considerar a Contabilidade Criativa como um complemento à legislação contabilística bem como as práticas serão cada vez mais complexas e difíceis de detectar. Por outro existe uma certa dificuldade em definir o aceitável ou o reprovável na Contabilidade Criativa uma vez que as fronteiras não se encontram definidas. Por fim, com a aplicação da Contabilidade Criativa as quatro qualidades que as demonstrações financeiras devem apresentar são postas em causa, sobre tudo a da Fiabilidade e a da Relevância da informação.

A Fiscalidade, sendo esta independente da Contabilidade, aparece como um importante dissuasor de práticas criativas limitando e definindo o que é aceite para o cálculo do lucro tributável. Os auditores por sua vez apresentam um importante papel social uma vez que são responsáveis pela transparência e credibilidade da informação publicada pelas empresas, levando que estes devem cumprir com rigor as suas responsabilidades e começar a referenciar as práticas criativas de modo a limitar os excessos de criatividade e que os utentes possam confiar plenamente sobre os seus pareceres. Por sua vez, é essencial que a legislação seja menos flexível e mais objectiva de modo a ser mais forte na dissuasão ao uso das práticas contabilísticas criativas e deixar de ser influenciada pelos *lobbyist* de modo a reflectir uma igualdade entre as grandes empresas ou multinacionais e as pequenas empresas.

De modo a concluir, falar de Contabilidade Criativa é falar da Contabilidade dita convencional pelo simples facto que ambas seguem a mesma legislação contabilística para transmitir a situação financeira da empresa. A única forma de as diferenciar reside na aplicação propositada e estudada de determinados métodos ou práticas legais por parte dos órgãos de gestão para a satisfação dos próprios interesses da empresa e dos utentes das demonstrações financeiras, característico da Contabilidade Criativa. Por sua vez, com a realização do estágio foi possível compreender a importância da contabilidade como fonte de informação para definir o perfil financeiro e económico da entidade e apoiar os restantes departamentos da empresa bem como um dos principais meios de comunicação tanto a nível interno como externo, levando que a informação tenha que ser fiável, relevante, comparável e compreensível evitando qualquer prática enganosa ou manipuladora que distorce a verdadeira situação financeira da empresa para uma adequada análise financeira e económica da mesma.

Bibliografia

Livros e Artigos:

- 📖 Borges, António & Ferrão, Martins (1995). *A Contabilidade e a Prestação de Contas*, 6ª edição, Rei dos Livros, Lisboa.
- 📖 Borges, António *et al* (2002). *Elementos de Contabilidade Geral*, 19ª edição, Áreas Editora, Lisboa;
- 📖 Cordeiro, Cláudio (2003). *Contabilidade Criativa: Um estudo sobre a sua caracterização*. Revista do CRCPR, Ano 27, nº 136, 2º Quad. Obtido em 2011 de http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista136/contabilidade_criativa.htm. Disponível em 16 de Julho de 2011;
- 📖 Cosenza, José (2002). *Os Efeitos Colaterais da Contabilidade Criativa*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis, Rio de Janeiro, v.7 nº 2, pp. 63-78;
- 📖 Costa, Carlos & Alves, Gabriel (2001). *Contabilidade Financeira*, 4ª edição, Rei dos Livros, Lisboa;
- 📖 Duarte, Maria & Ribeiro, Manuel (2007). *Contabilidade Criativa: Algumas abordagens*. Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, nº 93, pp. 29-35;
- 📖 Ferreira, Rogério (1984). *Normalização Contabilística*, Livraria Arnado, Lda., Coimbra;
- 📖 Freitas, Aline & Araújo, Daniela (2008). *Contabilidade Criativa e a Ética Profissional*. 1º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e Iniciação Científica em Contabilidade. Obtido em 2011 de <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/1CCF/20090727150634.pdf> Disponível em 16 de Julho de 2011;
- 📖 Fuji, Alessandra & Slomski, Valmor (2003). *Subjetivismo Responsável: Necessidade ou Ousadia no Estudo da Contabilidade*. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, nº 33, pp. 33-44;
- 📖 Gowthorpe, Catherine & Amat, Oriol (2005). *Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro and Micro Manipulation*. Journal of Business Ethics, v.57, nº 1, pp. 55-64;

- 📖 Guevara, Iván & Cosenza, José (2004). *Los Auditores Independientes y la Contabilidad Creativa: Estudio Empírico Comparativo*. Revista Compendium - UCLA, nº 12, pp. 5-24;
- 📖 Guimarães, Joaquim (2003). *Contabilidade Criativa e Auditoria (Revisão)*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, nº 448, pp. 38-39;
- 📖 Guimarães, Joaquim (2005). *A “IVA” na Contabilidade*. Revista de Contabilidade & Finanças, nº 80, pp. 5-6;
- 📖 Guimarães, Joaquim (2011). *Será que a “Contabilidade Criativa” aumentará com o SNC?* Revista Electrónica Infocontab, nº 57;
- 📖 Kraemer, Maria (2005). *Contabilidade Criativa: Maquiando as Demonstrações Contábeis*. Pensar Contábil, v.7, nº 28;
- 📖 Lequericaonandia, Maria (2003). *Alteraciones y Manipulaciones de la Contabilidad*. Tesis Doctorales UVa. Obtido em 2011 de <http://uvadoc.uva.es/handle/10324/59>. Disponível em 16 de Julho de 2011;
- 📖 Lopes, Francisco (1981). *A contabilidade é fácil*. Livraria Petrony, Lisboa;
- 📖 Lousã, Aires et al (1999). *Técnicas de Organização Empresarial – Bloco I*. Porto Editora;
- 📖 Matsumoto, Alberto & Parreira, Enéias (2007). *Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: Causas e Conseqüências*. Contabilidade, Gestão e Governança – UnB, Brasília, v.10, nº 1, pp. 141-157;
- 📖 Nabais, Carlos & Nabais, Francisco (2005 a). Manual Prático Lidel: *Prática Contabilística I*, 3ª edição, Lidel Edições Técnicas, Lisboa.
- 📖 Nabais, Carlos & Nabais, Francisco (2005 b). Manual Prático Lidel: *Prática Contabilística II*, 2ª edição, Lidel Edições Técnicas, Lisboa;
- 📖 Pontes, Sérgio (2009). *Sebenta do Curso Online: SNC – Passivos Correntes e não Correntes*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Obtido em 2011 de <http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/SNC-PassivosCorrentesNaoCorrentesDis2209.pdf>. Disponível em 16 de Julho de 2011;
- 📖 Rebêlo, Rudolfo (2008). *Entrevista ao Professor António Lopes de Sá: Contas Criativas têm de Acabar*. Diário de Notícias, p. 16;

- 📖 Salas, Oriol *et al* (1996). *La Contabilidad Creativa en España y en el Reino Unido: Un Estudio Comparativo*. *Barcelona Management Review*, 3, pp. 68-75. Obtido em 2011 de <http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/181.pdf>. Disponível em 16 de Julho de 2011;
- 📖 Santos, Ariovaldo & Grateron, Ivan (2003). *Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores*. *Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo*, nº 32, pp. 7-22;
- 📖 Stolowy, Hervé (2000). *Comptabilité Créative*. *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, pp 157-178.

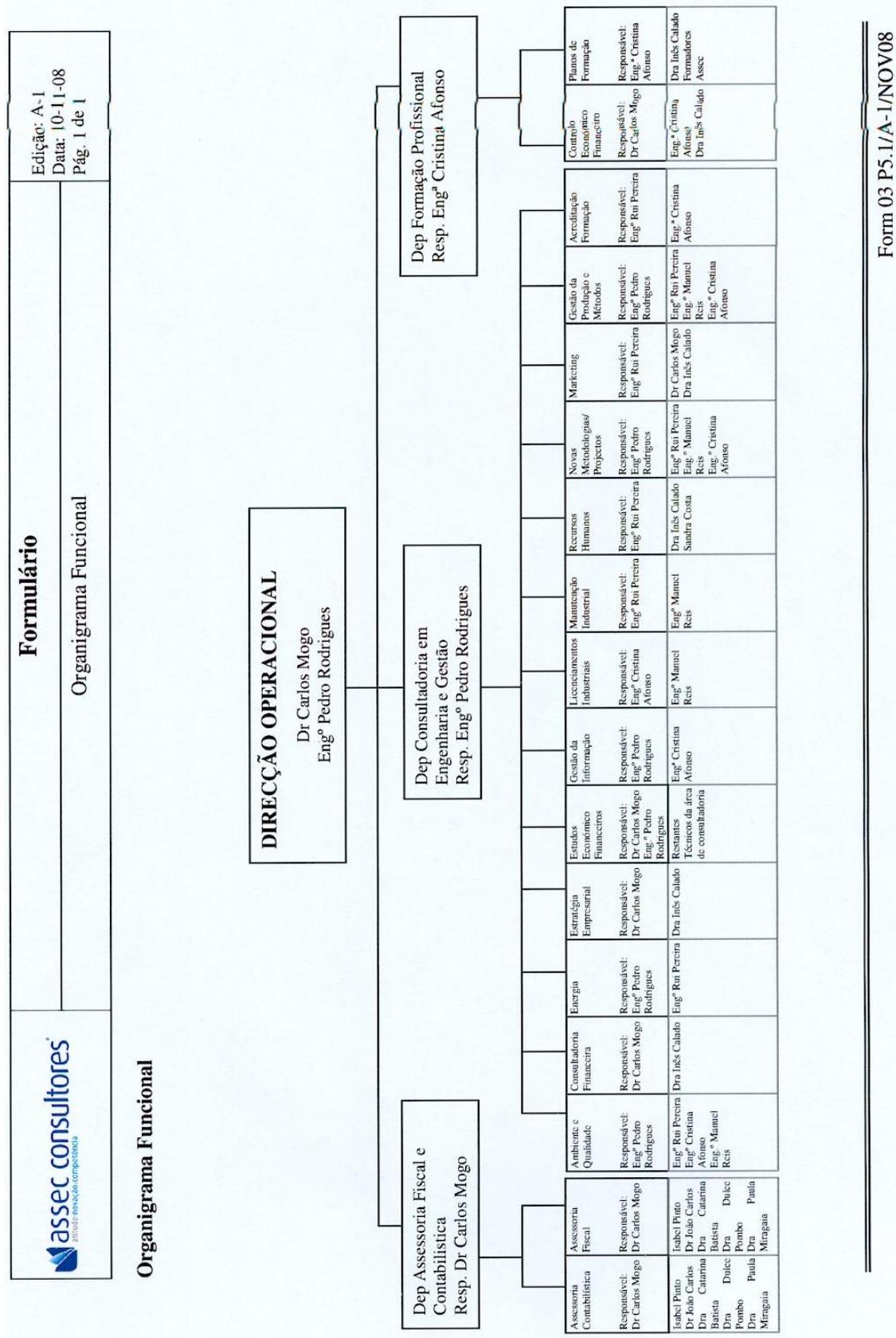
Legislação Consultada:

- ✧ Código das Sociedades Comerciais;
- ✧ Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas;
- ✧ Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas (CIRC);
- ✧ Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares (CIRS);
- ✧ Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA);
- ✧ Decreto Regulamentar nº 25/2009 de 14 de Setembro;
- ✧ Decreto-Lei nº 137/2010 de 28 de Dezembro;
- ✧ Decreto-lei nº 158/2009 de 13 Julho;
- ✧ Decreto-Lei nº 199/99 de 8 Junho;
- ✧ Despacho nº 2517-A/2011 de 3 de Fevereiro;
- ✧ Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas;
- ✧ Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF);
- ✧ Plano Oficial de Contabilidade de Janeiro de 2006;
- ✧ Portaria nº 1553-D/2008 de 31 de Dezembro;
- ✧ Portaria nº 64-A/2011 de 3 de Fevereiro;
- ✧ Portaria nº 92-A/2011 de 28 de Fevereiro;

- ✧ Portaria nº 986/2009 de 7 de Setembro – Série I – nº 173;
- ✧ Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI);
- ✧ Sistema de Normalização Contabilística.

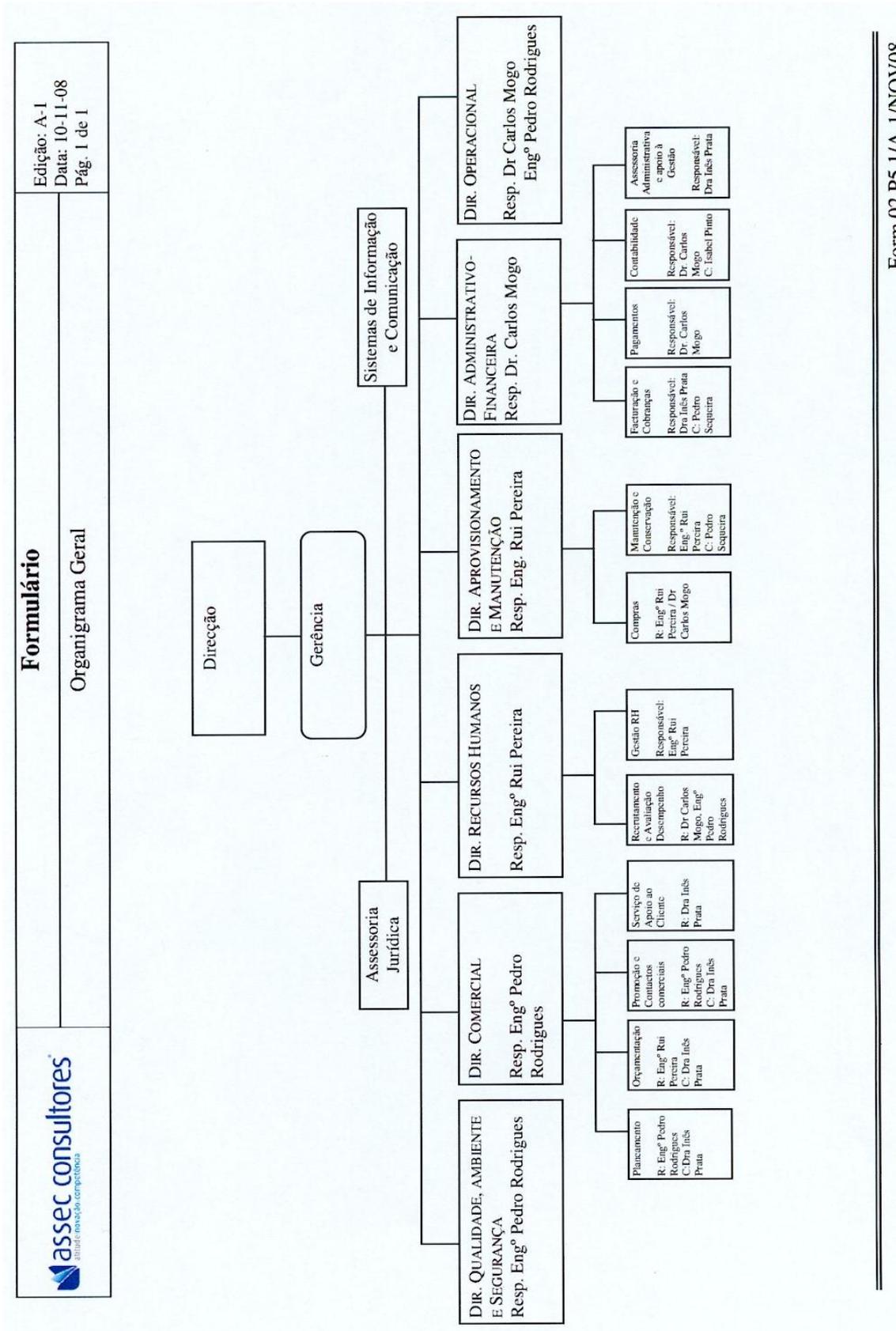
Anexos

Anexo 1: Organigrama Funcional da Empresa ASSEC Consultores



Form 03 P5.1/A-1/NOV08

Anexo 2: Organigrama Geral da Empresa ASSEC Consultores



Form 02 P5.1/A-1/NOV08

Anexo 3: Balancete Acumulado em Regularização de 2010

Balancete acumulado em Regularização de 2010 em Euros

Conta	Descrição	Débito Acumulado	Crédito Acumulado	Saldo Devedor	Saldo Credor
7	RENDIMENTOS	8.353,76	1.133.971,06		1.125.617,30
71	Vendas		177.246,87		177.246,87
711	Mercadoría		81.518,94		81.518,94
7111	Transmissões no mercado nacional		71.168,05		71.168,05
71111	Com iva dedutível		71.168,05		71.168,05
711113	Taxa Normal		71.168,05		71.168,05
7111131	Taxa Normal - Continente		71.168,05		71.168,05
7112	Transmissões nos países		10.350,89		10.350,89
71123	Isentas		10.350,89		10.350,89
712	Produtos acabados e intermédios		95.727,93		95.727,93
7121	Transmissões no mercado nacional		75.694,23		75.694,23
71211	Com iva liquidado		75.694,23		75.694,23
712113	Taxa Normal		75.694,23		75.694,23
7121131	Taxa Normal - Continente		75.694,23		75.694,23
7122	Transmissões nos países		20.033,70		20.033,70
71223	Isentas		20.033,70		20.033,70
72	Prestações de serviços	8.353,76	443.751,94		435.398,18
721	Serviço A		443.751,94		443.751,94
7211	No mercado nacional		154.825,93		154.825,93
72111	Com iva liquidado		154.825,93		154.825,93
721112	Taxa Intermédia		134.071,85		134.071,85
7211121	Taxa Intermédia - Continente		134.071,85		134.071,85
721113	Taxa Normal		20.754,08		20.754,08
7211131	Taxa Normal - Continente		20.754,08		20.754,08
7212	Em países comunitários		288.926,01		288.926,01
72123	Isentas sem direito à dedução		288.926,01		288.926,01
728	Descontos e abatimentos	8.353,76		8.353,76	
7281	Serviços no mercado nacional	8.353,76		8.353,76	
72811	Com regularização de iva	8.353,76		8.353,76	
728113	Taxa Normal	8.353,76		8.353,76	
7281131	Taxa Normal - Continente	8.353,76		8.353,76	
75	Subsídios à exploração		5.064,78		5.064,78
	TOTAL das contas de movimento	8.353,76	620.998,81		612.645,05

Anexo 4: Quadro 07 da Modelo 22

07 APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL				
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	.	.
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciables e activos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	702	.	.
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	.	.
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	.	.
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	.	.
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	.	.
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	.	.
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	.	.
A A C R E S C E R	Materia colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	.	.
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	.	.
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	.	.
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	712	.	.
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	.	.
	Pagamentos com base em acções (art.º 18.º, n.º 11)	714	.	.
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	.	.
	Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	716	.	.
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	.	.
	Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por impiedade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º)	718	.	.
	Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1); perdas por impiedade de activos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excepcionais (art.º 38.º) não aceites como gastos	719	.	.
	40% do aumento das depreciações dos activos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	720	.	.
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por impiedade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros	721	.	.
	Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	.	.
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	.	.
	IRC e outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	724	.	.
	Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	725	.	.
	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficialmente [art.º 45.º, n.º 1, al. b)]	726	.	.
	Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º 45.º, n.º 1, al. c)]	727	.	.
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]	728	.	.
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 45.º, n.º 1, al. e)]	729	.	.
	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]	730	.	.
	Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, al. g)]	731	.	.
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.º, n.º 1, al. h)]	732	.	.
	Encargos com combustíveis [art.º 45.º, n.º 1, al. i)]	733	.	.
	Juros de suprimentos [art.º 45.º, n.º 1, al. j)]	734	.	.
	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 45.º, n.º 1, al. n)]	735	.	.
	Menos-valias contabilísticas	736	.	.
	50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, parte final)	737	.	.
	Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	.	.
	Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	.	.
	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.ºs 1, 4 e 5)	740	.	.
	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.ºs 6 e 7)	741	.	.
	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro]	742	.	.
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	.	.
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	.	.
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3, al. a)]	745	.	.
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	.	.
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	.	.
	Subcapitalização (art.º 67.º, n.º 1)	748	.	.
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	.	.
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	.	.

Anexo 5: Continuação do Quadro 07 e Quadro 08 da Modelo 22

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)		
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 65.º do EBF e Estatuto do Mecenato Científico)	751	.	.
		752	.	.
	SOMA (campos 708 a 752)	753	.	.
A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projecção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (art.º 22.º al. f) do D.R. 25/2009, de 14/9)	754	.	.
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	.	.
	Correcções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	.	.
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	.	.
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	758	.	.
	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.
	Pagamentos com base em acções (art.º 18.º, n.º 11)	760	.	.
	Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	.	.
	Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º 28.º, n.º 3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º 35.º, n.º 3)	762	.	.
	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (art.º 35.º, n.º 4)	763	.	.
	Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4)	764	.	.
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	.	.
	Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	766	.	.
	Mais-valias contabilísticas	767	.	.
	50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b) e art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)	768	.	.
	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	.	.
	Correcções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	770	.	.
	Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º 51.º)	771	.	.
	Correcção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respectiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	772	.	.
	Correcções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas da partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	773	.	.
Benefícios Fiscais	774	.	.	
	775	.	.	
	776	.	.	
	SOMA (campos 754 a 775)	776	.	.
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753) (A transportar para o Quadro 09)	777	.	.
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (A transportar para o Quadro 09)	778	.	.
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%
	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		4 %
		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 87.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		
08.3	ENTIDADES LICENCIADAS NA ZONA FRANCA DA MADEIRA			
	Se assinalou algum dos campos 260 ou 265 do Quadro 08.1, indique:			
	Data do licenciamento:	266	Ano	Mês
	Número de postos de trabalho criados nos primeiros seis meses de actividade e mantidos no período	267		Dia
	Investimento efectuado na aquisição de activos fixos tangíveis e activos intangíveis, nos dois primeiros anos de actividade	268	.	.

Anexo 6: Quadro 09 da Modelo 22

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL								
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL	301	. ,	312	. ,	323	. ,		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	. ,	313	. ,	324	. ,	400	. ,

Regime Especial dos Grupos de Sociedades

Soma algébrica dos Resultados Fiscais Lucros distribuídos (art. 70.º, n.º 2) Valor Líquido

380 . , 381 . , 382 . ,

Prejuízos individuais deduzidos, verificados em períodos anteriores ao início da aplicação do regime 396 . , NIF

PREJUÍZOS FISCAIS DEDUTÍVEIS (artigo 52.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 75.º, n.º 1)	383	. ,	386	. ,	389	. ,	392 . ,	
Prejuízos fiscais com transmissão autorizada [art.º 15.º, n.º 1, al. c)]	384	. ,	387	. ,	390	. ,	393 . ,	
Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 52.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 período 397 . , NIF

MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409) 346 . . ,

Anexo 7: Quadros 10, 11 e 12 da Modelo 22

10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (art.º 87.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-A + 347-B + 349 + 350 + 370)			351
Dupla tributação internacional (art.º 91.º)	353	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	.	.
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)			357
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0			358
Resultado da liquidação (art.º 92.º)			371
Retenções na fonte	359	.	.
Pagamentos por conta (art.º 105.º)	360	.	.
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0			361
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0			362
IRC de períodos anteriores	363	.	.
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.
Derrama	364	.	.
Derrama estadual (art.º 87.º - A)	373	.	.
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º - A)	374	.	.
Tributações autónomas	365	.	.
Juros compensatórios	366	.	.
Juros de mora	369	.	.
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] > 0			367
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 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="366-A"/>	Juros compensatórios declarados por outros motivos	<input type="text" value="366-B"/>
11		OUTRAS INFORMAÇÕES	
Total de rendimentos do período	<input type="text" value="410"/>	Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11)	<input type="text" value="417"/>
Volume de negócios do período	<input type="text" value="411"/>	Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente (art.º 88.º, n.º 13)	<input type="text" value="422"/>
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 3, al. b))	<input type="text" value="420"/>	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 139.º	<input type="text" value="416"/>
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 3, al. a))	<input type="text" value="421"/>	Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 51.º, n.º 9 e art. 88.º, n.º 11)	<input type="text" value="418"/>
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 4)	<input type="text" value="413"/>	Tratando-se de microentidade, indique se opta pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho (art. 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro)	<input type="text" value="423"/> Sim? <input type="checkbox"/>
Despesas de representação (art.º 88.º, n.º 3)	<input type="text" value="414"/>		
Encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	<input type="text" value="415"/>		
12		RETENÇÕES NA FONTE	
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	<input type="text" value="1"/>	RETENÇÃO NA FONTE	<input type="text" value="2"/>

Anexo 9: Reconciliação Bancária Continuação

0		/	/
Reconciliação Bancária em			
Banco _____	Conta POC _____		Conta Corrente _____
- Créditos no extracto sem correspondência no razão	(-)	Valor	
-		€ _____	
-		€ _____	
- Lev.DP		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	€ 0,00 €
- Créditos no razão sem correspondência no extracto	(-)	Valor	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	
-		€ _____	€ 0,00 €
- Subtotal 2	(-)	€ _____	€ 0,00 €
- Saldo segundo razão da empresa	(1) - (2)	€ _____	€ 0,00 €

Elaborado assec consultores