

Nelson Marlon Santos Ferreira

Relatório de estágio
Mestrado em Gestão Financeira
Economicus – Gestão e Contabilidade, Lda

Lisboa
2014



Instituto Superior de Gestão

Departamento de Gestão

Relatório de Estágio

Mestrado em Gestão Financeira

Economicus – Gestão e Contabilidade

Nelson Marlon Santos Ferreira

Relatório apresentado no âmbito do estágio
realizado na empresa Economicus – Gestão e
Contabilidade, Lda para obtenção do Grau
de Mestre em Gestão Financeira

Orientador: Prof. Doutor António Pires Caiado

Co-Orientador: Doutor António Jaime Domingos

Lisboa

2014

RESUMO

O presente relatório é o resultado final de um estágio curricular realizado no âmbito do Mestrado em Gestão Financeira do Instituto Superior de Gestão que decorreu no período de 16 de setembro de 2013 a 1 de agosto de 2014, na empresa Economicus, Gestão e Contabilidade, Lda. Esta empresa presta essencialmente serviços de contabilidade, consultoria de negócios e fiscal, mas também apoia nos processos de registo, aquisição e venda de empresas, executando todos os procedimentos legais e procedendo à análise e elaboração de projetos de investimento.

Este relatório apresenta essencialmente as atividades praticas desenvolvidas, por meio de fundamentação teórica previamente adquirida ao longo da vida académica e com maior relevância no Mestrado em Gestão Financeira.

Os objetivos do estágio passam pela inserção do estagiário no mercado de trabalho, desenvolver a tomada de decisão para resolução de problemas de cariz económico, financeiro, contabilístico ou fiscal que as empresas se deparam e, por esta via, adquirir conhecimentos e competências cruciais para o desenvolvimento da profissão de técnico oficial de contas.

O presente relatório inclui primeiramente a apresentação da entidade de acolhimento, uma caracterização superficial dos normativos contabilísticos em vigor e a metodologia de organização da contabilidade na mesma entidade. Apresentam-se diversas atividades desenvolvidas ao longo do estágio, nomeadamente o cumprimento das obrigações fiscais, o apuramento de impostos, o encerramento de contas, e ainda uma análise da matéria de prestação de contas.

Palavras-Chave: normativos contabilísticos, lançamentos contabilísticos correntes, obrigações fiscais, demonstrações financeiras, encerramento e prestação de contas

ABSTRACT

This report is the final result of my traineeship in the Master Degree in Financial Management, that took place in the period between september 16 and August 1, in the firm Economicus. This firm provides essentially services of accounting, business and tax consulting, but also supports the registration, acquisition and sale of companies, performing all legal procedures and analyzes and elaborates of investment projects.

This report presents the practical activities, through theoretical bases previously gained during the academic life with greater relevance in the Master in Financial Management.

The purpose of the stage is promote the insertion of the trainee in the labor market, develop decision-making skills for solving economic problems of financial, accounting or tax nature that firms face and, in this way, acquire critical knowledge and skills to the development of the profession of registered auditor.

This report includes, first, a presentation of the host entity, a superficial characterization of the accounting standards in place and the accounting organization methodology in the same entity. Here are presented various activities developed along the traineeship, in particular tax obligations, tax clearance, closure of accounts, and an analysis of the matter of accountability.

Keywords: accounting standards, current accounting, tax liabilities, financial statements, cloruse and income statement

AGRADECIMENTOS

A elaboração deste relatório de estágio não seria possível sem o auxílio de pessoas que direta ou indiretamente me acompanharam durante os últimos anos da minha formação académica e neste início do meu percurso profissional. Por esta razão não poderia deixar de agradecer a todos os que me acompanharam durante o mestrado em gestão financeira, que me ajudaram durante o período de estágio e aquando da realização deste relatório.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao Instituto Superior de Gestão por proporcionar aos seus alunos do Mestrado em Gestão Financeira, um primeiro contacto com o mundo profissional, e ao meu orientador do Instituto Superior de Gestão, Prof. Doutor António Pires Caiado, pela ajuda e orientação disponibilizada.

Em segundo lugar, um agradecimento muito especial à Economicus pela oportunidade, apoio e ajuda que me proporcionou durante o estágio. Um agradecimento também especial ao meu orientador da Economicus, Doutor António Jaime Domingos por todos os conhecimentos transmitidos e todo o apoio e disponibilidade, bem como à minha mentora Nazaré Duarte e aos meus colegas Tânia Marçal e Pedro Marques por todo o ensino e apoio técnico das tarefas desenvolvidas e pelo vasto conhecimento que me transmitiram nas áreas contabilística e fiscal.

Finalmente, um grande obrigado a todos os que de alguma maneira me apoiaram e motivaram nesta etapa da vida, e que não mencionei neste relatório.

SIMBOLOGIA E ABREVIATURAS

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AI – Ativos Intangíveis

BADF – Bases de apresentação de Demonstrações Financeiras

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-Lei

DR – Decreto-Regulamentar

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IAS – Indexante dos Apoios Sociais

IASB – International Accounting Standards Board

IES – Informação Empresarial Simplificada

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IS – Imposto de Selo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LT – Lucro Tributável

NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

NCRF (ESNL) – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo

NCM – Normalização Contabilísticas para Micro Entidades

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

NI – Normas Interpretativas

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NIF – Número de Identificação Fiscal

NISS – Número de Identificação da Segurança Social

RnF – Retenção na Fonte

PEC – Pagamento Especial por Conta

PPC – Pagamento Por Conta

FGT – Fundo de Compensação do Trabalho

FCCT – Fundo de Compensação e Garantia do Trabalho

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

S.P. – Sujeito Passivo

I.G.F.S.S – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

MEP – Método de Equivalência Patrimonial

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

CMVMC – Custo das mercadoria vendida e da matéria consumida

T.A – Tributação Autónoma

TOC – Técnico Oficial de Contas

VN – Volume de Negócios

RL – Resultado Líquido

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1 - Decreto Lei 158/2009, de 13 de Julho	92
Anexo 2 – Decreto Lei 36-A/2011 de 9 de Março	102
Anexo 3 – Aviso 15652/2009	112
Anexo 4 – Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)	120
Anexo 5 – Tabelas de retenção na fonte 2014	124

ÍNDICE GERAL

RESUMO	ii
ABSTRACT	iii
AGRADECIMENTOS	iv
SIMBOLOGIA E ABREVIATURAS	v
ÍNDICE DE ANEXOS	vii
ÍNDICE GERAL	viii
ÍNDICE DE QUADROS	xii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE ACOLHEDORA	3
1.1 Descrição Sumária da entidade acolhedora	3
1.2 Caracterização da empresa: visão, missão, valores e princípios	3
1.3 Historial da empresa	4
CAPÍTULO II – NORMATIVOS CONTABILÍSTICOS	5
2.1 Enquadramento	5
2.2 Estrutura Conceptual	6
2.3 Sistema de Normalização Contabilística	9
2.3.1 Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)	9
2.3.2 Modelos de demonstrações financeiras	11
2.3.3 Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	12
2.3.4 Pequenas entidades – NCRF - PE	14
2.3.5 Entidades do setor não lucrativo – ESNL	15
2.4A Normalização Contabilística para Microentidades – NCM	16

2.5 Resumo das demonstrações financeiras a apresentar	17
Capítulo III – Organização da contabilidade e operações correntes	18
3.1 Receção, organização e arquivo dos documentos	18
3.2 Lançamentos contabilísticos Correntes	21
3.3 Processamento de vencimentos	22
3.4 Práticas de controlo interno	27
3.4.1 Reconciliação bancária	27
3.4.2 Conferência dos saldos de fornecedores e clientes	28
3.4.3 Conferência do IVA	28
Capítulo IV – Obrigações fiscais – Apuramento de contribuições e impostos	30
4.1 Retenção na fonte de imposto sobre o rendimento	30
4.2 Contribuições para a Segurança Social	32
4.3 Fundo de Compensação do Trabalho e Fundo de Garantia da Compensação do Trabalho	33
4.4 Pagamentos por conta (PPC)	34
4.5 Pagamento especial por conta (PEC)	35
4.6 Imposto sobre o valor acrescentado	36
4.6.1 Enquadramento	36
4.6.2 Periodicidade	36
4.6.3 Regimes de tributação	37
4.6.4 Obrigações declarativas	38
4.7 Modelo 10 – Rendimentos e retenções residentes	39
4.8 Modelo 3 – Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares	40

Capítulo V – O encerramento e a prestação de contas	42
5.1 A Prestação de contas	42
5.1.1 Enquadramento	43
5.1.2 Documentos que compõem a prestação de contas	43
5.1.3 Relatório de gestão	45
5.1.4 Anexo ao relatório de gestão	46
5.1.5 Anexo às contas	47
5.1.6 Prazo para prestar contas	48
5.1.7 Assembleia geral de aprovação das contas	48
5.1.8 Cronologia do Processo de Prestação de Contas	50
5.2 Operações de conferência e regularização	51
5.2.1 Conferência dos saldos do balancete de 31 de dezembro	51
5.2.2 Contagem física dos inventários	52
5.2.3 Processo de conferência entre as empresas do grupo e entidades relacionadas	53
5.3 Operações relevantes de encerramento	54
5.3.1 Depreciações, amortizações e revalorizações	54
5.3.1.1 Modelo de custo e modelo de revalorização	54
5.3.1.2 Depreciações e amortizações	54
5.3.1.3 Revalorizações	58
5.3.2 Imparidade de ativos	60
5.3.3 Aplicação do justo valor	63
5.3.4 Método de equivalência patrimonial	65
5.3.5 Inventários	68

5.3.6 Diferenças de câmbio	70
5.3.7 Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (NCRF 21)	71
5.3.8 Regime de acréscimo ou da periodização económica	74
5.3.9 Impostos diferidos	76
5.4 Apuramento de resultados e Modelo 22	77
5.5 Elaboração das demonstrações financeiras	81
5. 6 Informação empresarial simplificada - IES	82
Capítulo VI – Análise crítica	87
Capítulo VII – Conclusão	89
Bibliografia	90
Anexos	92

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Ficha de identificação da empresa	16
Quadro 2 - Resumo das demonstrações financeiras a apresentar	17
Quadro 3 - Dados para o processamento de vencimentos	24
Quadro 4 - Taxas contributivas de Segurança Social	26
Quadro 5 - Lançamento contabilístico de um vencimento	27
Quadro 6 – Categorias para o cálculo da retenção na fonte	31
Quadro 7 – Utilização do método de equivalência patrimonial	67
Quadro 8 – Estrutura de funcionamento da declaração modelo 22	79
Quadro 9 – Taxas de tributação autónoma	80
Quadro 10 – Dedução de prejuízos fiscais	81

INTRODUÇÃO

O presente relatório é o resultado final do estágio no âmbito do Mestrado em Gestão Financeira do Instituto Superior de Gestão e visa apresentar, de forma sumária, a empresa de acolhimento, os normativos contabilísticos abordados e as tarefas desenvolvidas ao longo do estágio.

O estágio realizou-se na empresa Economicus, Gestão e Contabilidade, Lda, e teve como principais objetivos a obtenção de conhecimentos nas áreas de contabilidade, gestão financeira e fiscal, e a aquisição de competências adequadas à profissão de técnico oficial de contas. No decorrer do estágio foram aplicados conhecimentos adquiridos ao longo da licenciatura em gestão e do referido mestrado que em muito ajudaram na concretização das tarefas propostas e na tomada de iniciativa para realização de outras tarefas. Assim, este estágio curricular fomenta a tomada de iniciativas para resolução de problemas do quotidiano e a aplicação de conceitos teóricos adquiridos ao longo do percurso académico, transferindo estes conhecimentos da esfera teórica para a prática, mas também estimulou o espírito empreendedor, assim como a comunicação e as relações interpessoais em situações de trabalho.

O relatório apresenta sete capítulos. O primeiro começa por apresentar a Economicus, empresa de contabilidade, serviços administrativos e de gestão, onde decorreu o estágio, caracterizá-la e descrever um breve historial da mesma.

O segundo capítulo é dedicado ao tema normativos contabilísticos, isto é, às características dos sistemas normativos aplicáveis na contabilidade e as disposições decorrentes do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC).

Os capítulos seguintes abordam as atividades desenvolvidas durante o período de estágio. O terceiro capítulo sintetiza o método como a contabilidade se organiza e desenvolve na Economicus, bem como as práticas de controlo interno utilizadas para aferir a fiabilidade dos dados. Os dois capítulos seguintes relatam as atividades mais relevantes desenvolvidas no estágio que passam pelo cumprimento das obrigações fiscais, o encerramento e a prestação de contas.

No sexto capítulo é elaborada uma análise crítica do estágio realizado e, por fim, no capítulo sétimo são apresentadas as principais considerações, dando ênfase à importância de um estágio para o desenvolvimento de competências profissionais e familiarização com a realidade da profissão de TOC e do mundo empresarial.

A contabilidade financeira pode ser entendida como sendo o pilar da análise financeira. Não é possível ser um bom gestor financeiro sem conhecer o processo de preparação da informação financeira constante da prestação de contas. Foi com esta finalidade

que o estágio na Economicus passou pelo desenvolvimento de práticas contabilísticas como serão descritas nos pontos que se seguem.

CAPÍTULO I – APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE ACOLHEDORA

1.1 Descrição sumária da entidade acolhedora

A Economicus, Contabilidade e Gestão, Lda, é uma sociedade inscrita na conservatória do registo comercial de lisboa com uma quota de 5000 euros , constituída inicialmente por três sócios.

A atividade da empresa está concentrada na área de contabilidade, serviços administrativos e gestão de empresas, consultoria financeira e fiscal, executando diversos serviços fiscais e de contabilidade. Na empresa são estudados temas como a performance económico-financeira de empresas, a fiscalidade, o apuramento de contribuições e impostos, o imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) e coletivas (IRC), o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), entre outros. A entidade elabora ainda mapas de fluxos de caixa e estudos sobre a viabilidade económica de investimentos, trabalha essencial com clientes empresariais, mas também com associações sem fins lucrativos ou particulares, e presta auxílio na gestão financeira das empresas das entidades clientes. De seguida apresenta-se uma síntese da descrição da empresa.

Quadro 1. Ficha de identificação da empresa

Denominação Social:	Economicus, Gestão e Contabilidade, Lda
Sede	Alameda Roentgen 7-D-s 4, 1600-757 Lisboa
Contacto	+351 217 142 938
Fax	+351 217 157 213
E-mail	info@economicus.pt
NIF	503944742
CAE (Rev. 3)	69200 – Actividades de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal
Data da Constituição da sociedade	1997
Natureza Jurídica	Sociedade por Quotas
Capital Social	5.000,00 €
Regime de IVA	Regime normal com periodicidade trimestral
Número de Trabalhadores	5
Horário de Funcionamento	Das 9:00 às 18:80 com interrupção das 13:00 às 14:00

Fonte: Elaboração própria

1.2 Caraterização da empresa: visão, missão, valores e princípios

A Economicus – Gestão e Contabilidade, Lda. visa o desenvolvimento das empresas e organizações do mercado onde se insere, contribuindo desta forma para o progresso económico-financeiro desse mesmo mercado através dos melhores procedimentos

contabilísticos e das práticas financeiras e fiscais mais eficientes. A empresa desenvolve a sua atuação com base em elevados níveis de qualidade, através do recrutamento de pessoal devidamente habilitado para colaborar com a empresa, e a sua formação progressiva e contínua por intermédio dos seus colaboradores de elevada competência.

A missão da empresa é a prestação de serviços de contabilidade, consultoria e acompanhamento de gestão financeira às empresas e entidades de forma otimizar a sua estrutura económico-financeira e a sua capacidade empreendedora, promovendo a eficiência e o crescimento.

1.3 Historial da empresa

A empresa Economicus - Gestão e contabilidade, Lda iniciou a sua atividade em 1997, pela iniciativa de três colegas que frequentavam a licenciatura em gestão de empresas e decidiram ser sócios neste projeto. A ideia primordial passava pela aplicação na prática dos conhecimentos teóricos adquiridos. Para isso os sócios começaram por efetuar a contabilidade apenas de algumas empresas. Desde cedo todos mostraram conhecimento e competências na áreas da contabilidade e encaravam o negócio sem grandes preocupações.

Contudo, em 1999, devido a questões pessoais um dos sócios abandonou a sociedade, e em 2000 o mesmo se repetiu com outro sócio. Foi então que, com as quotas à disposição, o Dr. António Jaime Domingos adquiriu as mesmas e relançou a empresa em conjunto com uma nova sócia, Dr^a Nazaré Duarte, profissional já com vasta experiência na área da contabilidade.

O talento e as qualidades destes dois profissionais começam de imediato a ter efeitos, Desde o ano de 2000 a Economicus, Lda vive um crescimento exponencial multiplicando o seu volume de negócios por seis vezes. Além disso, ao longo da última década, a empresa consegue formar trabalhadores altamente competentes que colaboraram também para o seu crescimento económico. O investimento em instalações e equipamento adequado também pode ser considerado como um fator crítico de sucesso no crescimento da empresa, pois contribuiu para o desenvolvimento da atividade com rigor, profissionalismo e competência.

Hoje em dia, a Economicus, Lda presta serviços na área da contabilidade, gestão financeira, elaboração e análise de projetos de investimentos, consultoria fiscal, promovendo assim um serviço de excelência no acompanhamento à gestão financeira e planeamento fiscal das entidades clientes e, consequentemente, ao desenvolvimento do negócio dos seus clientes.

CAPÍTULO II – NORMATIVOS CONTABILISTICOS

2.1 Enquadramento

Os normativos contabilísticos aplicáveis em Portugal variam em função da dimensão e do setor de atividade em que as diversas entidades se enquadram. De seguida apresenta-se as principais características destes normativos e a sua área de aplicação.

Normais internacionais de contabilidade (IFRS)

As normas internacionais de contabilidade (IFRS) adotadas pela união europeia, são publicadas e atualizadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e aplicam-se às entidades cotadas em mercados regulamentados ou que façam parte da consolidação de contas daquelas entidades. As entidades com contas consolidadas que apliquem o SNC e que tenham certificação legal de contas também podem optar por adotar estas normas.

Sistema de Normalização contabilística (SNC)

O sistema de normalização contabilística (SNC) foi aprovado pelo Decreto-lei 158/2009, de 13 de julho (Anexo 1) e entrou em vigor em 2010. É obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades que não apliquem diretamente as IAS/IFRS e que não estejam sujeitas à supervisão do Banco de Portugal ou Instituto de Seguros de Portugal:

- a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individualmente reguladas pelo código comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada,
- d) Empresas Públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

Ficam dispensados da aplicação do SNC, as pessoas que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 200,000€.

Normalização contabilística para as Microentidades (NCM)

A NCM foi aprovada pelo Decreto-Lei 36-A/2011, de 9 de março (Anexo 2), e consiste num regime simplificado das normas e informações contabilísticas que apenas microentidades podem optar por usar. Segundo os artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 09 de março, são consideradas microentidades, as que não estejam sujeitas a certificação legal de contas, nem integrem o perímetro de uma consolidação e não ultrapassem dois dos três limites:

- a) Total do balanço: 500.000€;
- b) volume de negócios líquido: 500.000€;
- c) numero de empregados durante o exercício: 5.

Planos oficiais de contabilidade para o setor público

Para os setores do estado aplicam-se os diversos Planos oficiais de Contabilidade para o setor Público, nomeadamente: Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP); Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS); Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL); Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-educação); Plano Oficial de Contabilidade das instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

Plano de contas para as empresas de seguros e plano de Contas para o sistema bancário

No que respeita ao setor segurador e bancário, vigoram o plano de contas para as Empresas de Seguros e o Plano de contas para o sistema Bancário que não adotem as normas internacionais de contabilidade.

2.2 Estrutura conceptual

O Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho, aprova a estrutura conceptual (Anexo 3) do SNC, tem como finalidade estabelecer os conceitos subjacentes à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos.

A estrutura conceptual trata de conceitos, como: as características qualitativas da informação; a definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras; e os conceitos de capital e manutenção de capital. Para o encerramento de contas, a estrutura concetual apresenta alguns conceitos a considerar na preparação e elaboração dos documentos de prestação de contas.

Objetivo das demonstrações financeiras

O objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira e do desempenho de uma entidade, que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. Consideram-se utentes das contas os investidores atuais e potenciais, os empregados, os clientes, os fornecedores e outros credores, o Estado e outros entes públicos, e demais interessados.

Pressupostos e caraterísticas das demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras devem ser preparadas nos pressupostos do regime de acréscimo ou da periodização económica e da continuidade, conceitos que serão tratados no capítulo quatro. As caraterísticas qualitativas tornam a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras útil aos utentes.

As principais caraterísticas qualitativas devem ser a compreensibilidade, a relevância, a materialidade, a fiabilidade, a representação fidedigna, a substância sobre a forma, a neutralidade, a prudência, a plenitude e a comparabilidade. Existem também alguns constrangimentos à relevância e fiabilidade da informação, nomeadamente a tempestividade ou momento em que as demonstrações financeiras são disponibilizadas aos utentes. A demora indevida no relato financeiro pode fazer com que este deixe de ser útil, por outro lado, a relação custo benefício também deve ser ponderada, pois os benefícios da informação devem exceder os custos de a proporcionar. Em consequência disto, deve haver uma ponderação entre o rigor e a fiabilidade da informação e o tempo e o custo que essas características acarretam, de forma a ir ao encontro das necessidades dos utentes das contas.

Elementos das demonstrações financeiras

A posição financeira de uma entidade num dado momento é mensurada através dos seguintes elementos:

- Ativo, definido como os recursos controlados pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
- Passivo, definido como as obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos; e
- Capital próprio, definido como o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

O reconhecimento consiste no processo de incorporar no balanço e na demonstração de resultados um determinado item. Um item deve ser reconhecido se:

- a) for provável que qualquer benefício futuro flua para ou da entidade; e
- b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Mensuração dos elementos das demonstrações financeiros

A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Os conceitos base de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras são os seguintes:

- a) Custo histórico – os ativos são registados pela quantia paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição.
- b) Custo corrente - os ativos são registados pela quantia que teria que ser paga se o mesmo fosse adquirido correntemente. Os passivos são registados pela quantia que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.
- c) Valor realizável líquido – os ativos são registados pela quantia que possa ser correntemente obtida ao vender o ativo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus

valores de liquidação, isto é, as quantias que se espera que sejam pagas para os liquidar no decurso normal dos negócios.

d) Valor presente – os ativos são escriturados pelo valor presente descontado dos fluxos de caixa futuros que se espera que o item gere. Os passivos são escrituradas pelo valor presente descontado dos fluxos de caixa futuros que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos.

e) Justo valor – quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

2.3 Sistema de normalização contabilística

No âmbito do SNC, as normas contabilísticas aplicáveis variam em função da dimensão e do objeto da entidade, nomeadamente:

- Normas contabilísticas e de relato financeiro – NCRF;
- Norma contabilísticas e de relato financeiro para pequenas entidades – NCRF-PE;
- Normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo – ESNL (lei nº 35/2010, de 2 de setembro).

O SNC é composto pelos seguintes instrumentos:

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

2.3.1 Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

As bases para a apresentação de demonstrações financeiras (Anexo 4), previstas pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, estabelecem os requisitos globais que asseguram a comparabilidade das demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras destinam-se a

satisfazer as necessidades de informação financeira, para a tomada de decisões económicas, dos seus utentes. Assim, estas representam a estrutura da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade e proporcionam informação sobre: ativos, passivos e capital próprio; rendimentos e gastos; alterações no capital próprio; e fluxos de caixa.

Continuidade

As demonstrações financeiras devem ser apresentadas no pressuposto da continuidade, para isso deve considerado um período de 12 meses, contados a partir da data do balanço, a não ser que existam intenções de liquidar a entidade ou quando não haja alternativa à liquidação em consequência da sua situação económico-financeira. As incertezas ou acontecimentos que comprometam a continuidade de uma entidade devem ser divulgados.

Regime de periodização económica ou de acréscimo

Os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento contidos na estrutura conceptual e NCRF, independentemente das datas de recebimento, pagamento ou de emissão dos documentos.

Consistência de apresentação

As políticas contabilísticas de uma entidade devem ser mantidas de um período para o outro, a fim de que a comparabilidade das demonstrações financeiras não seja prejudicada. A consistência de apresentação só deve ser cessada ao verificar-se uma alteração relevante na natureza das operações, uma revisão das demonstrações financeiras, se uma entidade concluir que existe outra apresentação ou classificação mais adequada, ou então se uma NCRF o determinar.

Materialidade e agregação

Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras, mas se uma linha de um item não for individualmente material, ela deve ser agregada a outros itens. Um item que não seja suficientemente material para ser apresentado separadamente na face das demonstrações financeiras pode ser material para ser apresentado separadamente no anexo.

Compensação

Os ativos e passivos e os rendimentos e gastos não devem ser compensados, exceto quando tal for exigido ou permitido por uma NCRF, como por exemplo a apresentação das “mais-valias” contabilísticas, que poderá ser compensada com “menos-valias” contabilísticas. Em alguns casos, a compensação de saldos prejudica a informação prestada aos utentes e a capacidade destes compreender os acontecimentos passados e avaliar os fluxos de caixa futuros.

Informação comparativa

Deve ser divulgada informação comparativa em relação ao período anterior de todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras, a menos que uma NCRF permita o contrário, a fim de identificar tendências na posição

Apresentação na demonstração dos resultados de juros e dividendos recebidos

A CNC determina que na rubrica de “Juros e rendimentos obtidos” da demonstração de resultados por natureza serão registadas as quantias que figurem na conta 7915 – Juros, dividendos e outros rendimentos similares – Juros obtidos – De financiamentos obtidos, devendo nesta rubrica ser também considerados outros rendimentos que derivem do financiamento da entidade, de forma a garantir que os gastos de financiamento e impostos não afeta apuramento do resultado operacional. Ou seja, os juros obtidos em resultado de aplicações financeiras efetuadas pela empresa, bem como os dividendos recebidos, devem contabilizados numa subconta da conta 79 – Juros, dividendos e outros rendimentos similares, e ser apresentados na demonstração de resultados na linha dos outros rendimentos e ganhos.

2.3.2 Modelos de demonstrações financeiras

De acordo com o artigo 11º do Decreto-Lei nº158/2009, de 13 de setembro, as demonstrações financeiras a apresentar pelas entidades sujeitas ao SNC, que consistem no conjunto completo previsto pela Estrutura Conceptual do SNC, são:

- a) Balanço;
- b) Demonstração de resultados por naturezas;
- c) Demonstração de resultados por funções (opcional);

- d) Demonstração de alterações no capital próprio;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa – método direto;
- f) Anexo às demonstrações financeiras.

2.3.3 Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

A NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras prescreve as bases quanto à estrutura e conteúdo do balanço, da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio e do anexo, de acordo com o SNC.

Balanço

Em relação ao balanço, uma entidade deve distinguir os ativos e passivos correntes dos ativos e passivos não correntes contidos no balanço. Esta distinção está relacionada com o período de 12 meses ou com o decurso normal do ciclo operacional. Uma quantia deve ser classificada como corrente quando se espera que seja recuperada ou liquidada num prazo inferior a doze meses ou durante o ciclo operacional da entidade. O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de 12 meses.

Um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) se espera que seja realizado ou se pretende que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b) seja devido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) se espera que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- d) é caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou isso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes.

Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer um dos seguintes critérios:

- a) se espera que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;

- b) seja devido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço;
- d) a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

Demonstração de resultados

A demonstração de resultados deve incluir todos os rendimentos e gastos reconhecidos num período a menos que uma norma o exija de outro modo.

Os itens a apresentar na demonstração de resultados deverão basear-se numa classificação quanto à sua natureza, embora também exista a opção de ser apresentada uma demonstração de resultados por funções que classifica os itens com base na sua função.

Demonstração e alterações no capital próprio

As alterações no capital próprio de uma entidade em relação ao período de relato anterior, refletem o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. Nestas alterações excluem-se as que resultam das transações com detentores de capital próprio, a alteração geral do capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos gerados pelas atividades da entidade, quer estas quantias sejam reconhecidas nos resultados ou diretamente como alterações no capital próprio.

Esta demonstração financeira introduz o conceito de resultado integral que resulta do resultado líquido do período com todas as variações ocorridas em capitais não diretamente relacionadas com os detentores de capital, agindo enquanto tal.

Anexo

O anexo deve apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas, divulgar a informação exigida pelas NCRF e proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração de resultados, na demonstração de alterações do capital próprio ou na demonstração de fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas. As notas do anexo de carácter obrigatório, destinam-se à identificação da entidade, referencial contabilístico, principais políticas contabilísticas e fluxos de caixa.

Cada item na base do balanço, na demonstração de resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referencia cruzada.

Uma entidade deve divulgar, no anexo, informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro e outras principais fontes de incerteza das estimativas à data do balanço que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o período contabilístico seguinte.

2.3.4 Pequenas entidades – NCRF-PE

A norma contabilística e de relato financeira para pequenas entidades (NCRF-PE), foi publicada pelo Aviso n.º 15 654/2009, de 7 de setembro e pode ser aplicada opcionalmente pelas entidades que não ultrapassem dois dos três limites:

- a) Total de balanço: 1.500.000€
- b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000€
- c) Numero de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

A NCRF-PE também não pode ser aplicada por entidades sujeitas a certificação legal de contas ou que integrem o perímetro de consolidação de uma entidade.

O objetivo deste regime é simplificar o processo contabilístico e de relato financeiro, com princípios de reconhecimento, mensuração e divulgação mais resumidos, diminuindo assim os custos de prestação de informação destas entidades.

As demonstrações financeiras a apresentar, cujos modelos reduzidos foram publicados na Portaria nº 986/2009, de 07 de setembro são:

- Balanço
- demonstração de resultados por naturezas
- Demonstração de resultados por funções (opcional)
- Anexo

As principais diferenças para o regime geral das NCRF são:

- 1) Modelos de demonstrações financeiras reduzidos, estando dispensadas de apresentar a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração das alterações no capital próprio;

- 2) Não permite o reconhecimento de impostos diferidos, exceto se mensurar os ativos fixos tangíveis pelo método da revalorização;
- 3) Não permite o reconhecimento de propriedade de investimento, pelo que os investimentos em imóveis são tratados como ativos fixos tangíveis.
- 4) Divulgação de informação no anexo mais reduzida.

Sempre que uma NCRF-PE não responda a aspetos particulares em matéria de contabilização ou relato financeiro e a lacuna em causa seja relevante, aplica-se supletivamente e pela ordem indicada:

- a) As NCRF e normas interpretativas (NI)
- b) As Normas Internacionais de Contabilidade aprovadas pela União Europeia;
- c) As Normas Internacionais de Contabilidade aprovadas pelo IASB.

2.3.5 Entidades do setor não lucrativo – ESNL

O regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (ESNL), aprovado pelo decreto-Lei nº 36-A/2011, de 09 de março (Anexo 2), faz parte integrante do SNC e aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo. Excetuam-se as cooperativas e as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade.

A Normalização contabilística para as Entidades do Sector não Lucrativo (NC-ESNL) é composta pelos seguintes instrumentos:

Bases para a apresentação das demonstrações financeiras (BADF);

Modelos de demonstrações financeiras (MDF);

Código de Contas (CC);

Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL);

Normas Interpretativas (NI).

Conforme dispõe o artigo 10º do Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 09 de março, as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam 150.000€ em nenhum dos dois

exercícios anteriores, ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL, exceto quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas. Estas entidades ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa, e divulgam informação relativamente a pagamentos e recebimentos, ao património, e a direitos e compromissos futuros.

Assim, a NCRF-ESNL segue a estrutura da NCRF-PE, sendo uma adaptação desta norma às entidades do setor não lucrativo.

2.4 Normalização Contabilística para microentidades – NCM

A NMC como já foi referido, é um regime simplificado das normas contabilísticas e relato financeiro para as microentidades, regulado pelo Decreto-Lei 36-A/2011 de 14 de março, que não se enquadra no sistema de normalização contabilística.

As entidades que adotem este regime ficam dispensadas da entrega dos anexos L,M e Q da informação empresarial simplificada (IES) . Ficam excluídas deste regimes as entidades que tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas ou integrem a consolidação de contas de uma entidade.

A estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras a apresentar pelas microentidades está prevista na NCM e são os modelos reduzidos publicados na portaria nº 104/2011, de 14 de março, designadamente, um balanço, uma demonstração de resultados por naturezas e o anexo.

A NMC também difere do SNC pois não permite:

- O uso do justo valor;
- a revalorização de ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis;
- a capitalização de encargos com financiamento (permitido em determinadas circunstâncias no SNC);
- o reconhecimento de impostos diferidos;
- a aplicação do método de equivalência patrimonial nas participações financeiras
- e o reconhecimento de propriedades de investimento.

Para além disto os biológicos de produção devem ser tratados como ativos fixos tangíveis.

Contudo, a NCM acolhe alguns dos conceitos, definições e procedimentos contabilísticos provenientes do sistema de normalização contabilística, e tem por base de referencia a estrutura conceptual.

2.5 Resumo das demonstrações financeiras a apresentar

As entidades enquadradas nas NCRF-PE, também podem aplicar as NCRF, tal como as microentidades podem aplicar as NCRF-PE ou NCRF.

As ESNL podem apresentar a demonstração de resultados por natureza ou por funções. A demonstração de alterações nos fundos patrimoniais pode ser exigidas pelas entidades publicas financiadoras, sendo opção para as restantes.

As entidades enquadradas nas NCRF-PE, também podem aplicar as NCRF, tal como as Microentidades podem aplicar as NCRF-PE ou NCRF.

As ESNL podem apresentar a demonstração de resultados por natureza ou por funções. A demonstração de alterações nos fundos patrimoniais pode ser exigidas pelas entidades publicas financiadoras, sendo opção para as restantes.

Quadro 2. Resumo das demonstrações financeiras a apresentar

	Limites (dois dos três)	Balanço	Demonstração de Resultados	Demonstração de Fluxos de Caixa	Demonstração de Alterações no Capital Próprio	Anexo
NCRF	Balanço > 1.500.000 Rendimentos > 3.000.000 Trabalhadores > 50	X	X	X	X	X
NCRF-PE	Ativo ≤ 1.500.000 Rendimentos ≤ 3.000.000 Trabalhadores ≤ 50	X	X			X
ME	Ativo ≤ 500.000 VN ≤ 500.000 Trabalhadores ≤ 5	X	X			X

Fonte: Adaptado do SNC

CAPÍTULO III – ORGANIZAÇÃO DA CONTABILIDADE E OPERAÇÕES CORRENTES

Os próximos capítulos apresentam de uma forma sucinta e por ordem cronológica as atividades desenvolvidas ao longo do estágio, nomeadamente: a receção, organização, separação e contabilização de documentos, as práticas de controlo interno e conferência, o apuramento de contribuições e impostos, o encerramento de contas e a prestação de contas, e a preparação da informação contabilística em informação financeira para a elaboração de relatórios de gestão e análises económico-financeiras.

3.1 Receção, organização e arquivo dos documentos

A receção dos documentos é a primeira fase no tratamento da informação contabilística de uma entidade/empresa. Na Economicus, Gestão e Contabilidade Lda, os documentos são entregues pela deslocação de um funcionário às empresas, pelos próprios clientes à Economicus, por correio ou por transmissão eletrónica. Tais documentos são entregues ou recolhidos mensalmente com o objetivo primordial de respeitar as alienas a) e b) do nº1 do artigo 41º do CIVA que nos diz: “a declaração periódica deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, nos seguintes prazos:

- a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a €650000 no ano civil anterior;
- b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a €650 000 no ano civil anterior.”

Após a receção dos documentos segue-se a sua organização. Para cada cliente existe um arquivo provisório no qual se acumulam os documentos mediante determinada ordem, e são depois organizados com base nas necessidades e características específicas de cada entidade, visto existirem empresas mais complexas e com maior quantidade de documentos para contabilizar e por isso exigem uma particular atenção. Aquando da sua organização é muito importante verificar se os documentos recebidos preencherem os requisitos previstos no nº4 e 5 do artigo 36º do CIVA que expressa o seguinte:

“ 4- Os documentos devem ser processados em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.”

De seguida, vem a separação e arquivo dos vários documentos nos respetivos dossiers. Na Economicus existem três dossiers, com a finalidade de organizar e separar os documentos consoante a sua natureza e importância, designadamente: o dossier de documentos contabilísticos; o dossier de documentos oficiais; e o dossier fiscal.

O dossier de documentos contabilísticos é constituído por vários diários nomeadamente vendas, funcionários, compras, fornecimentos e serviços externos, diversos e ainda o diário de bancos recebimentos e pagamentos que são agrupados no separador de bancos juntamente com os extratos bancários. Estes diários reúnem todos os documentos com relevância contabilística, sendo os restantes devolvidos aos clientes.

No dossier de documentos oficiais são anexados todos os documentos relacionados com a atividade da empresa e informações relativas aos funcionários, tais como a declaração de início de atividade, inscrição na segurança social, declarações de alterações e os dados dos sócios e funcionários (cópias de bilhetes de identidade, cartões de cidadão, cartões da segurança social, cópias dos contratos de trabalho e outros dados pessoais).

No dossier fiscal são agrupados os documentos relativos ao encerramento do período e que justificam as demonstrações financeiras à data de 31 de dezembro, designadamente: a ata de aprovação de contas, os balancetes à data de 31 de dezembro, antes e depois do apuramento de resultados, balanços, demonstrações de resultados, o relatório de gestão, anexo às demonstrações financeiras, modelo 10, modelo 22, a declaração anual da IES, mapa de inventários, listagem de ativos, e outras atas e documentos de controlo interno como as conferências dos saldos dos clientes e fornecedores, as guias de liquidação, os pagamentos por conta, o mapa de apoio e cálculo de impostos, o mapa de imparidades e de clientes de cobrança duvidosa e demais informações relativas a e operações com partes relacionadas.

Depois da receção, organização e separação dos documentos para os respetivos dossiers, é preciso arquivá-los corretamente por diários no dossier dos documentos contabilísticos. Na Economicus, Contabilidade e Gestão, Lda, esta organização é, regra geral, feita segundo seis diários de seguida caracterizados, pela respetiva ordem:

Vendas: arquivam-se as faturas, vendas a dinheiro e recibos efetuados durante o respetivo mês, o extrato do diário até ao mês em questão e ainda quando possível um resumo do ficheiro SAF-T para efeitos de controlo interno aquando da entrega do IVA, todos ordenados de forma numérica. As contas do SNC aqui movimentadas são a 71 Vendas, e/ou a 72 Prestações de Serviços a credito em contrapartida da conta 21 Clientes e 24 – IVA.

Funcionários: Nesta divisão são incorporados os processamentos de salários, os fundos de compensação e respetivos recibos, as folhas de presença dos funcionários com as respetivas horas trabalhadas e outras informações relevantes para o processamento de vencimentos.

Compras : Aqui são registadas todas as operações relacionadas com compras de mercadorias e matérias-primas, bem como o respetivo extrato do período corrente, até ao ultimo mês contabilizado. As contas movimentadas são a 31 Compras e a 24 – IVA a débito em contrapartida da conta 22 – Fornecedores.

Fornecimentos e serviços externos: Este diário inclui todos os gastos indispensáveis para o desenvolvimento da atividade da empresa e obtenção de rendimentos que não são mercadorias ou matérias-primas, quer a nível de serviços prestados, quer por fornecimento de produtos

destinados ao consumo da empresa, tais como água, comunicação, transportes, refeições, portagens, seguros, renda, eletricidade, ferramentas e utensílios, entre outros.

Diversos/Caixa: Quando necessário existe um diário de operações diversas e de caixa, onde se agrupam os gastos com combustíveis, as deslocações, estadas, refeições, portagens, estacionamento e demais documentos pagos por caixa.

Bancos: O último separador agrupa os extratos bancários e os diários de bancos que se dividem em recebimentos e pagamentos. Aqui constam todos os documentos que causam movimentação nas contas de depósitos bancários, nomeadamente pagamentos efetuados através do banco, depósitos, extratos bancários, juros e encargos bancários suportados e ainda os recibos de fornecedores pagos por transferência bancária, cheque ou dinheiro, os depósitos e os fechos de terminal de pagamento automático (TPA). Aqui, os documentos são lançados pelo extrato e por vezes com a relação de cheques da empresa, uma vez que não chegam à contabilidade os documentos originais que causam a movimentação das contas de depósitos bancários.

É importante referir que a estrutura dos diários deve ir ao encontro das necessidades de cada empresa, em termos de estrutura de custos. Por exemplo, se existir uma empresa com vários centros de custo, o diário de compras deverá ser dividido de forma a proceder-se ao lançamento dos documentos de compras e gastos por cada centro de custo.

A correta aprendizagem da constituição dos arquivos e do seu tratamento nas instituições é crucial de forma a organizar e controlar a empresa desde o momento da sua constituição. Este processo possibilita um acesso fácil à documentação contabilística para os demais interessados, documentação que deverá estar em bom estado de conservação, uma vez que estes documentos poderão ser alvo de fiscalização por parte da Autoridade Tributária (AT). Além disso, os sujeitos passivos devem guardar todos os dossiers de arquivo, conforme o nº1 do artigo 52º do CIVA, que expressa *“Os sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem durante os 10 anos civis subsequentes todos os livros, registos e respectivos documentos de suporte, incluindo, quando a contabilidade é estabelecida por meios informáticos, os relativos à análise, programação e execução dos tratamentos.”*

3.2 Lançamentos contabilísticos correntes

A contabilização de documentos consiste numa das tarefas mais importantes no processo contabilístico de uma empresa, e consiste na sua classificação e lançamento. Impõe

concentração, rigor e responsabilidade por parte de quem realiza esta tarefa para que a contabilidade transmita uma imagem verdadeira e apropriada da situação da empresa. Na Economicus a classificação dos documentos é baseada no código de contas do SNC e ajustada à atividade de cada empresa/cliente, respeitando sempre os critérios de mensuração, os princípios contabilísticos bem como as directrizes e normas contabilísticas. Qualquer lançamento tem que ter suporte num documento, de acordo com o previsto nas alíneas a) e b) do nº 3 do artigo 115º do CIRC. Seguidamente os documentos são lançados diretamente em sistema informático num programa certificado e constante atualizado. Para efetuar um lançamento no software da Economicus começa-se por escolher o diário onde irão ser lançados os movimentos e a data a que se refere o lançamento. Posteriormente é aberta uma janela onde se deverá colocar as contas a debitar e creditar e os respetivos valor seguida do número interno do documento e a descrição do mesmo.

Existe uma ampla divisão das taxas de IVA no plano de contas geral da Economicus, por exemplo existem códigos para as vendas, compras de mercadorias/matérias-primas, contas de gastos, regularizações a favor da empresa e a favor do estado, compras no regime de autoliquidação de IVA, compras intracomunitárias e investimentos.

O lançamento contabilístico das amortizações e depreciações é habitualmente efetuado por duodécimos. Contudo, só se procede ao seu registo trimestralmente ou aquando da necessidade de analisar um balancete, um balanço e uma demonstração de resultados. Existe também um módulo para a gestão do pessoal onde se processa os salários mensalmente e se obtém a relação bancária para as entidades efetuarem os pagamentos por transferência bancária. Através deste software consegue-se obter a guia de retenções na fonte de IRS, e o mapa de segurança social do pessoal e da gerência onde constam os valores a pagar.

3.3 Processamento de vencimentos

O processamento de salários consiste no apuramento das remunerações brutas auferidas por cada um dos trabalhadores num respetivo período, a quantificação dos vários descontos (segurança social, IRS) e retenções a cumprir e a determinação do rendimento líquido a reembolsar. No processamento de salários determinam-se e contabilizam-se: as remunerações líquidas que têm de ser efetuadas no final de cada mês aos trabalhadores e

órgãos sociais que trabalhem na empresa e as obrigações da empresa e dos trabalhadores para com a Segurança Social, o Estado e outros entes públicos.

O software de contabilidade da Economicus efetua o processamento de salários das empresas clientes, emite dos recibos de pagamento e as declarações de rendimentos dos trabalhadores

Cada trabalhador possui no programa informático uma ficha individual com todos os dados importantes, previamente introduzidos, necessários ao cálculo dos seus salários. Estes dados permitem elaborar e emitir os recibos de vencimentos e extrair os mapas de ligação à contabilidade, aplicando-se automaticamente a percentagem de IRS a cada caso em particular, dado que o programa inclui as respetivas tabelas de IRS atualizadas. Estes mapas são extraídos do programa “Primavera” separados por órgãos de gerência, administração, setor comercial e produtivo e são contabilizados isoladamente. Assim, permitem uma maior rapidez e eficácia, pois os valores que se destinam à mesma conta são reunidos e inseridos respetiva. Após a recolha dos mapas de ligação à contabilidade e dos recibos de vencimento, analisam-se os dados neles contidos e algumas informações entregues pelos funcionários, tais como as faltas dos funcionários, se são justificadas ou injustificadas, a entrada ou saída de funcionários, se um funcionário se encontra em situação de primeiro emprego ou de férias, verificar se existem gratificações, entre outros.

Neste tipo de tarefa o executor terá de estar sempre atualizado, quer a nível da legislação (legislação do trabalho, contratos coletivos de trabalho, segurança social), quer a nível da situação profissional e pessoal de cada trabalhador pois é necessário ter em conta vários fatores tais como: o estado civil; o número de dependentes, subsídio de férias; subsídio de alimentação; baixas médicas; ajudas de custo; número de faltas; outras remunerações.

Assim, para efeitos fiscais as empresas devem fornecer toda a informação necessária ao cálculo das suas remunerações como no caso de haver alguma alteração importante nos fatores anteriormente referidos, para que esta possa efetuar as retenções na fonte do respetivo IRS, com base nas tabelas de retenção atualizadas e publicadas anualmente no Diário da República (DR) em conformidade com o Orçamento de Estado (OE).

Para uma melhor compreensão dos cálculos necessários ao processamento de vencimentos apresenta-se no quadro da página seguinte um exemplo para três trabalhadores com características distintas.

Quadro 3: Dados para o processamento de vencimentos

ORDENADO	Gerência – António	Trabalhador em Geral – Pedro	Situação 1º Emprego: Tânia
Ordenado Base	1.250,00 €	620,00 €	550,00 €
Subsídio de Alimentação	22dias×6€ =132€	22dias×5€ =110,00 €	18×4.27€ =76,86
Subsídio de Alimentação – Parte isenta	22dias*4,27=93,94	22dias*4,27=93,94€	18×4.27€ =76,86
Subsídio de Alimentação – Parte Sujeita	132€-93,94€=38,06€	110€-93,94€=16,06€	
Outras remunerações (sujeitas a imposto)		400,00 €	53,00 €
Remuneração Bruta	1250€+132€=1382€	620€+110€+400€=1130€	550€+76,86€+53€=679,86€
Remuneração Tributável	1250€+38,06€=1288,06€	620€+16,06€+400€=1036,06€	550€+53€=603€
Encargos por conta do Trabalhador:			
Segurança Social	1288,06€×11%=141,69 €	1036,06€×11%= 113,97 €	603×11%=66,33€
IRS (Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares)	1288,06€×15,5% =199,65€	1036,06€×12,5%= 129,51	603×5%=30,15€
Sobretaxa de IRS (3,5%)	(1288,06€-485€-141,69€-199,65€)*3,5%=16,16	(1036,06€-485€-113,97€-129,51€)*3,5%=10,76	(603€-485€-60,33-30,15)*3,5%=0,75
Total de Descontos	357,50 €	254,24 €	97,23 €
Líquido a Receber	1.024,50 €	875,76 €	582,63 €
Encargos por conta da Entidade:			
Segurança Social	1288,06×23,75%=305,91 €	1036,06×23,75%=246,06	0€
Subsídio de férias e Natal			
Subsídio de Natal	1.250,00 €	620,00 €	550,00 €
Encargos por conta do Trabalhador:			
Segurança Social	1250€×11%=137,5 €	620€×11%= 68,2 €	550×11%=60,5€
IRS (Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares)	1250€×15,5% =193,75€	620€×4%=24,8 €	0 €
Sobretaxa de IRS (3,5%)	(1250€-485€-137,5€-193,75€)*3,5%=15,18	(620€-485€-68,2€-24,8€)*3,5%=1,47 €	0 €
Total de Descontos	346,43 €	94,47 €	60,50 €
Líquido a Receber	903,57 €	525,53 €	489,50 €
Encargos por conta da Entidade:			
Segurança Social	1250€×23,75%=296,87 €	620€×23,75%=147,25€	0€

Fonte: Elaboração própria

Subsídio de alimentação- parte sujeita: é calculado através da multiplicação do número de dias trabalhados e o valor diário de subsídio de alimentação. Sendo o limite de isenção no ano de 2013 fixado em 4,27€, a parte não isenta do subsídio de alimentação é calculada subtraindo ao valor diário o valor limite e multiplicando pelo número de dias trabalhados.

Remuneração bruta: é determinado pelo somatório do ordenado base, o subsídio de alimentação e outras remunerações.

Remuneração tributável: é calculado através da soma do ordenado base, o subsídio de alimentação e outras remunerações sujeitas a imposto.

IRS: a retenção na fonte de IRS é determinada através da multiplicação da remuneração tributável (ordenado base, parte sujeita do subsídio de alimentação e outras remunerações sujeitas a imposto) pela taxa de retenção. A taxa de retenção na fonte varia consoante o valor da remuneração bruta e consoante as características do agregado familiar.

Os colaboradores em análise têm as seguintes características:

- António (gerência): casado, dois titulares e dois dependentes, as taxas de retenção encontram-se no Anexo 5, tabela III de retenção na fonte;
- Pedro (trabalhador em geral): casado, dois titulares, um dependente, as taxas de retenção correspondentes encontram-se no Anexo 5 tabela III de retenção na fonte;
- Tânia (situação de 1º Emprego): não casada, com zero dependentes, as taxas de retenção encontram-se no Anexo 5 tabela I de retenção na fonte.

Sobretaxa de IRS: O valor que se utiliza para calcular a sobretaxa de 3,5%, é obtido deduzindo à remuneração tributável (inclui o duodécimo se o receber) o valor do salário mínimo nacional (485€ à data do cálculo), o valor da retenção de IRS e as respetivas contribuições ou para a Segurança Social. E é sobre o valor assim obtido que depois se multiplica por 3,5% para saber qual é o valor da sobretaxa.

Segurança Social: o cálculo é determinado através da multiplicação da remuneração tributável pela taxa contributiva de segurança social .

As taxas contributivas da Segurança Social variam consoante a situação do trabalhador na empresa. O quadro seguinte apresenta o resumo das taxas contributivas utilizadas na situação destes três colaboradores.

Quadro 4: Taxas Contributivas de Segurança Social

	Entidade Empregadora	Trabalhador	Global
Trabalhadores em Geral	23,75%	11,00%	34,75%
Jovens em situação de 1º emprego	Isenção nos primeiros 3 anos	11,00%	11,00%

Fonte: site www.seg-social.pt

Total de descontos: é formado pelos encargos por conta do trabalhador, a retenção na fonte de IRS e a segurança social.

Líquido a receber: é determinado pela diferença entre a remuneração bruta e o total de descontos.

O Processamento de Ordenados pode ser dividido em três fases distintas:

1.^a Fase - Processamento dos ordenados, salários e outras remunerações, do mês correspondente: registam-se a débito as subcontas da conta (63) pelos valores ilíquidos das remunerações auferidas, por crédito da conta (23) pelas remunerações líquidas devidas, da conta (242) pelo IRS retido e da conta (245) pela TSU por conta dos trabalhadores.

2.^a Fase - Processamento dos encargos sobre remunerações por conta da entidade empregadora dentro do mês a que respeitem: regista-se a débito da conta (635) os encargos sobre remunerações por conta da entidade empregadora, por contrapartida conta (245) pela TSU por conta da entidade empregadora;

3.^a Fase - Pagamentos ao pessoal e outras entidades: debitam-se as contas pelos valores creditados na 1.^a e 2.^a fase anteriormente mencionadas, por crédito da conta de bancos.

Na Economicus estas três fases são agrupadas num só lançamento por uma questão de simplificação. Por fim, apresenta-se no quadro seguinte, o lançamento contabilístico do vencimento do gerente António.

Quadro 5: Lançamento contabilístico de um vencimento

Conta	Débito	Valor
6311 – Rem. Órgãos Sociais - Vencimento – António	1.250,00 €	
6314 - Rem. Órgãos Sociais - Subsídio de Natal	1.250,00 €	
6315 - Rem. Órgãos Sociais - Subsídio de Alimentação	132,00 €	
6351 – Encargos sobre remunerações – Seg. Social	602,78 €	
24211 - Retenção de Impostos sobre Rendimentos, Trabalho Dependente		393,40 €
24212 - Retenção de Impostos sobre Rendimentos, Trabalho Dependente – Sobretaxa		31,34 €
2451 - Contribuições para a Seg. Social, Órgãos Sociais		881,97 €
2311002 - Remunerações a pagar aos Órgãos Sociais – António		1.928,07 €
2311002 - Remunerações a pagar aos Órgãos Sociais – António	1.928,07 €	
1201 – Banco A		1.928,07 €

Fonte: Elaboração própria

3.4 Práticas de controlo interno

As práticas de controlo interno devem ser vistas como uma plano de organização e controlo de cada empresa e são essenciais para que cada entidade transmita sempre informação contabilística e financeira verdadeira e apropriada. Na Economicus, realizam-se alguns procedimentos de controlo interno nomeadamente: dos meios financeiros líquidos (meios monetários e aplicações de tesouraria); terceiros, pela conferência de saldos de conta corrente de clientes e fornecedores; de bancos através das reconciliações bancárias, a conferência do IVA e ainda o controlo das existências e do ativo. Estas necessidades de conferencia justificam-se pelo facto de serem detetados possíveis erros de classificação ou de lançamentos e poderem ser eliminados ou corrigidos com a maior brevidade possível.

3.4.1 Reconciliação bancária

As reconciliações bancárias são fulcrais e consideradas como um modo de controlo administrativo e contabilístico utilizado nas empresas, uma vez que as contas bancárias

necessitam de ser conciliadas e analisadas com frequência e as transações necessitam de ser mantidas em contas correntes, este é um dos procedimentos de controlo interno utilizados pela Economicus para detetar possíveis erros contabilísticos.

A reconciliação bancária é essencial para o controlo interno e é eficiente em todas as empresas, independentemente da sua dimensão. Por outras palavras, este método visa apurar e explicar as eventuais diferenças encontradas entre o saldo apresentado pelo banco, por meio do extrato bancário, e o apurado pela contabilidade relativamente ao mesmo período de tempo.

Na Economicus a reconciliação realiza-se no programa Primavera, através do lançamento das operações efetuadas por bancos e confrontando com os extratos bancários mensalmente recebidos, picando os valores comuns entre eles, que regra geral são recebidos mensalmente, e picar os mesmos movimentos. Há que ter em atenção que um débito bancário corresponde a um crédito contabilístico, ou seja, uma saída de dinheiro, enquanto o inverso corresponderá a uma entrada.

3.4.2 Conferência dos saldos de fornecedores e clientes

Depois de efetuados os lançamentos contabilísticos mensais de uma entidade, deve-se retirar do programa Primavera um extrato da conta de clientes (21) e analisar se o saldo de clientes está de acordo com o mapa de faturação. Relativamente aos saldos de fornecedores, há que ter em consideração se estes estão credores ou devedores e quando possível confrontar o extrato da contabilidade com o da empresa. Este método é adotado na Economicus para detetar possíveis erros ocorridos aquando do lançamento contabilístico, tal como faturas ou recibos lançados em duplicado, a ausência de documentos, a não contabilização de descontos, entre outros.

3.4.3 Conferência do IVA

Existe um prazo legal definido para entregar as declarações periódicas que dependem do regime de IVA da entidade em questão, nomeadamente mensal ou trimestral. No caso de a entidade estar enquadrada no regime de IVA mensal, o prazo limite de entrega é até ao décimo dia do segundo mês seguinte a que respeitam as operações. Caso as entidades estejam abrangidas pelo regime de IVA trimestral este prazo prolonga-se até ao décimo quinto dia do segundo mês seguinte. Na Economicus, Lda., a forma de comprovar se os lançamentos foram efetuados corretamente é através da conferência do IVA onde verifica-se se o valor das contas 2432 (IVA dedutível), 2433 (IVA Liquidado) e 2434 (IVA regularizações), correspondem à

base tributável das contas 3 (compras), 4 (investimentos), 6 (gastos) e 7 (rendimentos) respetivamente, aplicando-lhes as taxas de IVA.

CAPÍTULO IV – OBRIGAÇÕES FISCAIS – APURAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

Grande parte das tarefas realizadas ao longo do estágio passam pelo cálculo dos impostos e contribuições, preenchimento das declarações eletrónicas periódicas e a sua respetiva conferência, com a finalidade de cumprir as obrigações fiscais das entidades cliente da economicus, e que o Estado exige. Neste capítulo são apresentadas as principais obrigações fiscais e o tratamento e procedimentos da Economicus em relação a esta matéria.

4.1. Retenção na fonte de imposto sobre o rendimento

As situações previstas na legislação em vigor onde é obrigatório a retenção na fonte do imposto, são: os rendimentos das categorias A (rendimento de trabalho dependente), B (rendimentos empresariais e profissionais), E (rendimentos de capitais), F (rendimentos de prediais) e H (pensões).

Segundo o CIRC, são objeto de retenção na fonte os rendimentos obtidos em território português que derivem de propriedade intelectual ou industrial, de concessões de uso de equipamento, de aplicações de capitais ou de rendimentos prediais, prémios de jogo ou lotarias. As retenções na fonte de IRC são efetuadas com as taxas de retenção previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). As quantias retidas deverão ser entregues até ao vigésimo dia do mês seguinte ao que as retenções dizem respeito (art 98º nº3 CIRS).

A entidade devedora encontra-se obrigada a deduzir as importâncias das retenções segundo as taxas predefinidas no ato do pagamento/vencimento, liquidação ou apuramento. As retenções na fonte efetuadas a título definitivo são consideradas taxas liberatórias contudo, após efetuada a retenção o rendimento líquido não se encontra sujeito a tributação.

Os seis tipos de categorias de rendimentos e os respetivos artigos que as regulamentam em sede de IRS são:

A - Rendimentos trabalho dependente - Artigo n.º2

B - Rendimentos empresariais e profissionais - Artigos n.º 3 e 4

E - Rendimentos de capitais - Artigos n.º 5 e 6

F - Rendimentos prediais -Artigo n.º8

G - Incrementos patrimoniais -Artigos n.º 9 e 10

As remunerações da categoria de rendimentos A que se encontram sujeitas a retenção na fonte são o total de rendimentos recebidos em cada mês. Os subsídios de natal e de férias estão somente sujeitos a retenção autónoma não acrescendo à remuneração mensal para efeitos de cálculo da retenção.

Para determinar a taxa de retenção na fonte devemos recorrer a tabelas uma vez que aplicam-se taxas diferentes de acordo com as seguintes situações.

Quadro 6: Categorias para o cálculo da retenção na fonte

Sujeito passivo não deficiente
Tabela I - Não casado
Tabela II - Casado, único titular
Tabela III – Casado, dois titulares
Sujeito passivo deficiente
Tabela IV - Não casado
Tabela V - Casado, único titular
Tabela VI – Casado, dois titulares

Fonte: Adaptado do CIRS

No que respeita à retenção na fonte para os sujeitos passivos residentes que auferam rendimentos da categoria B e de acordo com o artigo 101.º do CIRS, a retenção na fonte é obrigatória para a entidade pagadora que tenha contabilidade organizada mediante a aplicação das taxas: 16,5% para propriedade intelectual e industrial artigo 151 do CIRS alínea a); 25% para prestações de serviços previstas na tabela referida no artigo 151 do CIRS; e 11,5% para as restantes prestações de serviços referidas na alínea b) do nº1 e nas alíneas g) e i) do nº2 do artº 3º, não compreendidas na alínea anterior.

Estão sujeitos a retenção na fonte os rendimentos de categoria E dos sujeitos passivos residentes. As taxas liberatórias a título definitivo encontram-se legisladas no artigo 71.º do CIRS e existe a indicação de que os rendimentos de juros de depósitos, de título de dívida, os lucros das entidades sujeitas a IRC e os juros de suprimentos estão sujeitos à taxa de 28% (existe uma redução de 20% para a Região Autónoma dos Açores).

Para os rendimentos da categoria F e tal como nas outras categorias de rendimentos, a retenção na fonte é obrigatória para a entidade devedora dos rendimentos com contabilidade organizada. Nesta situação a retenção possui caráter de pagamento por conta do imposto incidindo a taxa de 25% sobre estes rendimentos, contudo, os sujeitos passivos que auferiram rendimentos inferiores a 10.000€ no ano anterior estão dispensados de aplicar a retenção.

Por fim, e em relação aos rendimentos de categoria H, a retenção na fonte rege-se pelas mesmas regras dos rendimentos de trabalho dependente, ou seja encontram-se sujeitos a totalidade dos rendimentos recebidos em cada mês. No caso de tratar-se de pensões pagas a não residentes, existe retenção à taxa liberatória de 25%.

4.2. Contribuições para a Segurança Social

As contribuições para a segurança social são calculadas através da aplicação de taxas sobre a remuneração ilíquida, devida em função do exercício da atividade profissional, ou pela aplicação da taxa contributiva a bases de incidência convencionais determinadas tem por referência ao valor do indexante dos apoios sociais (valor do IAS: 419,22 €). Na generalidade das situações as taxas contributivas a aplicar para entidades com fins lucrativos são de 23,75% por conta da entidade empregadora e 11% por conta do trabalhador.

As contribuições para a Segurança Social devem ser entregues mensalmente até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as mesmas dizem respeito, salvo se o dia 15 coincidir com um dia não útil. Através do programa Primavera e da aplicação informática de gestão de ficheiros de declaração de remunerações através da internet (DRI), processa-se automaticamente a declaração de remunerações. De seguida, é realizada a validação do ficheiro e envio via internet para a Segurança Social. Tendo em consideração o mapa de remunerações, as declarações de rendimentos para a segurança social são preenchidas eletronicamente (no *site* da segurança social direta) de acordo com os seguintes passos:

1. Coloca-se o Número de Identificação da Segurança Social (NISS) e a respetiva palavra passe da empresa em questão;
2. Entrega da Declaração de Remunerações;

3. Entrega da Declaração de Remunerações onde se escolhe de acordo com a situação, ou seja, se estamos perante uma entidade com menos de 10 trabalhadores ou com 10 ou mais trabalhadores;
4. Preenchimento de uma nova declaração, atendendo sempre aos dados que constam do processamento de salários.

Este site da segurança social é utilizado frequentemente na Economicus, Gestão e Contabilidade, Lda, para dar consentimento a entidades clientes de consulta da situação contributiva e pedidos de Declarações de não dívida.

4.3 Fundo de Compensação do Trabalho e Fundo de Garantia da Compensação do Trabalho

O Fundo de Garantia de Compensação do trabalho é um fundo autónomo com personalidade jurídica gerido pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS), e em conjunto com o Fundo de compensação do trabalho (FCT) financiado pelas entidades empregadoras e gerido pelo Instituto de Gestão de Fundos de Capitalização da Segurança Social, destinam-se a assegurar o direito dos trabalhadores ao recebimento de metade da compensação devida pelo empregador, por cessação do contrato de trabalho.

De acordo com o estabelecido na Lei nº 70/2013, de 30 de Agosto e na Portaria 294-A/2013, de 30 de setembro, por cada contrato de trabalho celebrado após a data de 1 de Outubro de 2013, as entidades ficam obrigadas a entregar mensalmente:

0,925% do vencimento base e diuturnidades devidas a cada trabalhador abrangido por esta lei, para o Fundo de compensação do Trabalho (FCT).

0,075% da retribuição base e diuturnidades devidas a cada trabalhador abrangido, para o Fundo de garantia da compensação do trabalho.

As entregas mensais para o FCT, efetuadas pela entidade empregadora devem ser reconhecidas como um ativo financeiro, mensurado ao justo valor, e as variações decorrentes devem ser reconhecidas nos resultados.

4.4 Pagamentos por conta (PPC)

De acordo com o artigo 102.º do CIRS, os pagamentos por conta são considerados adiantamentos ao estado por conta do rendimento anual a ser tributado posteriormente e são aplicados a sujeitos passivos cujos rendimentos são da categoria B. O PPC pode ser liquidado em três prestações de igual montante com data limite de pagamento até 20 de julho, 20 de setembro e 20 de dezembro. No caso de cada pagamento ser inferior a 50€, o PPC não é exigível.

O PPC é calculado da seguinte forma, de acordo como art 102º do CIRS:

$$\text{PPC} = [C \times (\text{RI positivo cat. B de N-2} / \text{RLtotal N-2 da cat.B}) - \text{total de retenções de N-2}] \times 76,50\%.$$

Fonte: Artigo 102º do CIRS

Nota: C corresponde à coleta líquida de N-2 que consiste na diferença entre a coleta e as deduções (não inclui as despesas de saúde, educação e formação).

De acordo com o artigo 105.º do CIRC, os PPC são calculados com base no imposto liquidado do exercício económico imediatamente anterior ao que se referem os pagamentos. Se o volume de negócios do ano anterior ao atual exercício económico for menor ou igual a 500.000 €, os PPC correspondem a 80% do montante do imposto do exercício económico anterior. Por sua vez, se o volume de negócios de N-1 for superior a 500.000 €, o PPC corresponde a 95% do imposto liquidado do período de tributação anterior.

Assim, para os contribuintes cujo ano económico coincida com o ano civil, os pagamentos por conta são calculados com base na coleta do IRC do exercício anterior, líquidos da dedução relativa à retenção na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

O nº1 do art 107º do CIRC também prevê a possibilidade de limitação aos pagamentos por conta. Isto acontece quando o contribuinte verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante dos dois pagamentos por conta já efetuados é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do exercício, pode deixar de efetuar novo pagamento por conta.

Além disto, em conformidade com o nº 4 e 7 do artigo 104º do CIRC, estão dispensados do pagamento por conta os contribuintes cujo IRC do período de tributação que serve de referência para o calculo, for inferior a 200€, e também quando o imposto a pagar for inferior a 25€.

4.5 Pagamento especial por conta (PEC)

De acordo com a legislação prevista no nº 1 do artigo 106º do CIRC , os sujeitos passivos que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, exceto os abrangidos pelo regime simplificado previsto no artigo 58º, “ (...) *ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou, em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, no 3º mês e no 10º mês do período de tributação respectivo.*”. Assim, O PEC pode ser entregue em março ou se o sujeito passivo optar, pode efetuar o pagamento em duas vezes de igual montante em março e outubro. O PEC é considerado uma dedução efetuada ao imposto liquidado.

Estão dispensados de efetuar o PEC, os sujeitos passivos isentos de IRC em processo de recuperação ou falência que tenham cessado a atividade em sede de IVA e sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal (artigo 151º do CIRS).

Segundo o nº1 do art. 107º do código de CIRC, se o contribuinte verificar, pelos elementos de que dispõe, de que o pagamento já efetuado é igual ou superior ao imposto que será devido no fim do exercício, pode não efetuar o pagamento das restantes prestações. Neste caso, deve enviar uma declaração de limitação de pagamento, até ao termo do prazo para o respetivo pagamento. No nº2 do mesmo artigo é referido que se deixar de ser paga uma importância superior a 20% da que em condições normais seria paga, há lugar ao pagamento de juros compensatórios.

De acordo com artigo 106.º do CIRC, existem duas formas de cálculo do PEC que está dependente do facto de 1% do volume de negócios ultrapassar ou não o limite mínimo de 1.000€. De seguida apresentam-se as duas formas de cálculo do PEC, bem como respetivos exemplos.

Se 1% do volume de negócios for igual ou superior ao limite mínimo (1.000 € para o exercício de 2014), o PEC é calculado da seguinte forma:

$$\text{PEC} = \text{Limite mínimo} + 20\% \times (\text{VN(N-1)} \times 1\% - \text{Limite mínimo}) - \text{PPC (N-1)}$$
, com o limite máximo de 70.000€

Caso contrário o PEC será:

$$\text{PEC} = \text{Limite mínimo} - \text{PPC (N-1)}$$

O PEC nunca é aplicável ao exercício do início da atividade e ao seguinte, contudo quando aplicável poderão ser deduzidos à coleta até ao quarto ano, após efetuado o pagamento. Para efetuar o pagamento é necessário emitir uma guita de pagamento no site da autoridade tributária e aduaneira (AT).

4.6 Imposto sobre o Valor Acrescentado

4.6.1 Enquadramento

Depois de efetuados todos os lançamentos contabilísticos correntes relativos ao período de tributação de IVA e a sua respetiva conferência, passa-se ao processo seguinte que passa pelo apuramento do IVA. Este poderá ser efetuado automaticamente através do programa de contabilidade Primavera, onde consultamos através do diário de IVA o valor do imposto correspondente ao trimestre ou mês que decidirmos apurar. A transferência dos valores das contas 2432, 2433, e 2434 é feita para a conta 2435 (IVA Apuramento). No entanto, se da conta 2435 resultar um saldo credor, este valor será transferido para a conta 2436 (IVA a pagar), se pelo contrário resultar um saldo devedor então este mesmo saldo é transferido para a conta 2437 (IVA a reporte).

O IVA liquidado resulta das vendas, da prestação de serviços, e dos adiantamentos recebidos de clientes. Por sua vez, o imposto dedutível deriva das aquisições de bens e serviços, da compra de existências e de ativos, dos adiantamentos a fornecedores e das importações.

O envio da declaração periódica do IVA é feito através do site da AT, onde devemos entrar com o Número de Identificação Fiscal (NIF) e a senha do TOC responsável pela entidade cliente.

4.6.2 Periodicidade

A declaração periódica de IVA pode ter periodicidade mensal ou trimestral, consoante o volume de negócios do ano civil anterior, como referido na alínea a) e b) do nº1 do artigo 41º do CIVA.

De acordo com o estabelecido na alínea a) do nº1 do artigo 41º do CIVA, podemos concluir que as atividades enquadradas no regime mensal são todas aquelas que no ano civil anterior obtiveram um volume de negócios (VN) igual ou superior a 650000 euros e terão de entregar a respetiva declaração até ao dia 10 do 2ºmês seguinte àquele a que respeitam as operações.

De acordo com o estabelecido na b) do nº1 do artigo 41º do CIVA podemos concluir que as atividades enquadradas no regime trimestral são todas aquelas que no ano civil anterior obtiveram um VN inferior a 650000 euros e terão de entregar a respetiva declaração até ao dia 15 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as operações.

Os sujeitos passivos abrangidos pela periodicidade trimestral podem optar pela mensal, bastando para tal que o relatem numa declaração de início de atividade ou numa declaração de alterações. No entanto, esta só pode ser apresentada durante o mês de Janeiro, produzindo efeitos a partir do dia 1 de Janeiro do ano seguinte ao da sua apresentação. Tal mudança de periodicidade só se verifica por iniciativa da Autoridade Tributária e Aduaneira.

4.6.3 Regimes de tributação

O Código do IVA prevê um regime de tributação normal e três regimes de tributação especial, em concreto: o Regime Especial de Isenção; o Regime Especial dos Pequenos Retalhistas; e o Regime Especial dos Revendedores de Combustíveis.

Regime Normal: neste regime englobam-se todos os sujeitos passivos que são obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRC e IRS não enquadráveis em qualquer regime especial de tributação.

Regime Especial de isenção (REI) – artigo 53º a 59º do CIVA: o regime especial de isenção está regulamentado nos artigos 53º a 59º do CIVA assenta na dimensão económica do contribuinte e não na atividade por ele exercida, exceto nos casos de importação, exportação ou atividades conexas. Neste regime, os sujeitos passivos não liquidam nem deduzem IVA. Enquadram-se neste regime os sujeitos passivos que, não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), que não pratiquem operações de importação, exportação ou atividades conexas, que não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios

superior a 10.000€ ou um volume de negócios superior a 10.000€ mas inferior a 12.500€, entre outras, conforme regulado nos artigos 53º a 59º do CIVA.

Regime Especial dos Pequenos Retalhistas (REPR) - artigo 60º a 68º do CIVA: este tipo de regime está regulado nos artigos 60º a 68º do CIVA e caracteriza-se pela simplicidade e pelo menor rigor que os sujeitos passivos do imposto estão obrigados a seguir. De acordo, e seguindo o nº1 do artigo 60º do CIVA, englobam-se neste regime, “... os retalhistas que sejam pessoas singulares, não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS e não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a 50000 euros.” Completando o artigo anterior, para o apuramento do imposto devido ao estado aplica-se “um coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação”.

Regime Especial dos Combustíveis líquidos aplicável aos revendedores: Este regime especial deve-se essencialmente à liberalização do regime dos combustíveis ocorrida em Janeiro de 2004, está regulado nos artigos 69º a 75º do CIVA, e é aplicável a todos os sujeitos passivos que revendam os seguintes combustíveis líquidos: gasolina; gasóleo; e petróleo carburante. Não se encontram abrangidos por este regime os sujeitos passivos que sejam empresas distribuidoras de combustíveis líquidos, os quais aplicarão às suas operações o regime geral do IVA. O imposto devido por tais combustíveis, efetuadas pelos revendedores serão liquidados por estes com base na margem efetiva de vendas segundo o artigo 69º do CIVA. O valor tributável (artigo 70º do CIVA) resulta da diferença, apurada em cada período de tributação, entre o valor das vendas de combustíveis realizadas, com exclusão do IVA, e o correspondente valor de aquisição, IVA excluído.

4.6.4 Obrigações declarativas

As obrigações declarativas estão previstas nos artigos 29º, 31º a 34º, 41º a 43º e artigo 67º do CIVA. Segundo a alínea a) do nº1 do artigo 29º do CIVA, os sujeitos passivos são obrigados a *“Entregar, segundo as modalidades e formas prescritas na lei, uma declaração de início, alteração e cessação da sua actividade.”*

Declaração de início de actividade: A entrega de uma declaração de início de actividade é uma das várias obrigações que um sujeito passivo em sede de IRS, IRC e IVA está obrigado a seguir. Antes do início de atividade a empresa deve apresentar esta declaração no serviço de

repartição de finanças, num prazo de 15 dias a partir da data da apresentação e registo na conservatória do registo comercial, referido no artigo 31º do CIVA e *nº1 do artigo 112º do CIRS*.

Declaração de alterações: A entrega da respectiva declaração de alterações por parte do sujeito passivo deve ocorrer sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade, nos termos do nº1 do artigo 32º do CIVA. Tal declaração de alterações poderá ser entregue em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração (nº2 do artigo 32º do CIVA).

Declaração de cessação de atividade: No caso de cessação de atividade, o sujeito passivo deve no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, entregar a respetiva declaração, como referido no artigo 33º do CIVA.

4.7 Modelo 10 – rendimentos e retenções residentes

O Modelo 10 destina-se a declarar as retenções na fonte e os rendimentos sujeitos a imposto, auferidos por sujeitos passivos de IRS ou IRC residentes no território nacional. Este deverá ser entregue pelas entidades devedoras dos rendimentos sujeitos a IRS (Categorias A, B, E, F, G e H) até ao final do mês de fevereiro do ano seguinte àquele a que se respeitam os rendimentos. A declaração deverá ser enviada obrigatoriamente pela Internet.

Antes de entregar a declaração, o procedimento adotado na empresa Economicus, Lda passa por ir à pasta contabilística de cada entidade cliente e fazer uma recolha de todos os documentos que contêm retenção na fonte, de seguida consulta-se na base de dados do respetivo cliente todas as retenções e honorários. Se as faturas fizerem referencia a mão-de-obra ou prestação de serviços e se respeitarem a fornecedores em nome individual também deverão ser considerados para a comunicação do modelo 10. No que respeita a faturas de entidades limitadas, só serão comunicadas se provierem de rendas ou contenham retenção na fonte.

Em suma a declaração Modelo 10 contém informação relativa ao ano anterior, dos rendimentos devidos ou colocados à disposição de titulares residentes no território português e respetivas retenções e deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados até ao final do mês de Fevereiro de cada ano ou até ao final do segundo mês seguinte ao termo do exercício

económico, quando o mesmo não coincida com o ano civil. A apresentação da Modelo 10 após o prazo referido, fica sujeita ao pagamento de uma coima, de acordo com o previsto no Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA).

4.8 Modelo 3 - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares incide sobre seis categorias específicas e distintas, sendo que cada uma delas tem as suas próprias taxas e as suas próprias formas de calcular o rendimento coletável. De acordo com o CIRS, este tipo de imposto sujeita o rendimento global dos contribuintes a uma única taxa de tributação, podendo contudo sofrer alterações anuais devido ao Orçamento de Estado. Encontra-se sujeito o valor anual dos rendimentos das diversas categorias, os rendimentos em dinheiro ou em espécie dos sujeitos passivos residentes com ou sem agregado familiar e os rendimentos dos sujeitos passivos não residentes que tenham sido obtidos em território português. Os rendimentos recebidos em Portugal podem ser tributados segundo duas formas distintas:

Tributação por taxa liberatória [art.71º, nº4, nº5]: taxa de 25% sobre o rendimento ilíquido, contudo em relação às pensões a taxa incide sobre o rendimento líquido;

Tributação por declaração [art.72º, nº1, nº2 e nº5]: incide uma taxa de 28% sobre as mais-valias, os rendimentos prediais e sobre os rendimentos de capitais não sujeitos a retenção na fonte.

A entrega da Declaração Modelo 3 de IRS deverá ser entregue em papel ou via eletrónica, durante o mês de março para os sujeitos passivos que tenham recebido ou colocado à disposição rendimentos das categorias A e H, nos restantes casos poderá ser entre até Abril em suporte papel e até Maio por transmissão eletrónica de dados (artigo 60º CIRS).

A Declaração Modelo 3 está dividida por vários formulários, sendo eles:

Folha de rosto: para enquadramento dos sujeitos passivos, seu agregado familiar, e dos rendimentos obtidos;

Anexo A: trabalho dependente e/ou de pensões;

Anexo B: rendimentos de categoria B - atividades profissionais, comerciais, industriais ou agrícolas - regime simplificado ou ato isolado;

Anexo C: rendimentos de categoria B - atividades profissionais, comerciais, industriais ou agrícolas - contabilidade organizada - entrega obrigatória pela internet;

Anexo D: rendimentos provenientes de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal ou de uma herança indivisa (imputação de rendimentos) - Categoria B;

Anexo E: rendimentos de capitais;

Anexo F: rendimentos prediais;

Anexo G: mais-valias e outros incrementos patrimoniais;

Anexo G1: mais-valias não tributadas e as manifestações de fortuna, ações detidas durante mais de 12 meses;

Anexo H: rendimentos e encargos ou investimentos que tenham benefícios fiscais, bem como as despesas e encargos do agregado familiar;

Anexo I: Rendimentos de actividades profissionais ou empresariais provenientes de uma herança indivisa;

Anexo J: Rendimentos obtidos no estrangeiro.

CAPÍTULO V – O ENCERRAMENTO E A PRESTAÇÃO DE CONTAS

As operações de fim de exercício consistem em todos os registos e movimentos contabilísticos realizados no final do exercício económico, com o objetivo de apurar os resultados, elaborar o balanço, a demonstração de resultados e demais demonstrações financeiras que mostrem de forma verdadeira e apropriada a situação contabilística da empresa no final do exercício económico a que diz respeito.

De acordo com o artigo 62º do Código Comercial, todas as empresas devem apurar o resultado líquido do exercício nos três primeiros meses do ano seguinte àquele a que o resultado respeita. Para proceder ao apuramento do resultado líquido do exercício, é necessário antes de mais conferir e regularizar alguns saldos de contas e fazer o inventário anual, depois há que realizar outras operações de encerramento tais como provisões, amortizações, imparidades, revalorizações, entre outras operações referidas posteriormente neste capítulo.

Como abordagem inicial a este tema irei fazer referência à legislação comercial relacionada e às obrigações de prestações de contas nas diferentes dimensões de sociedades. De seguida foram selecionadas as operações de encerramento mais relevantes, onde irei proceder ao respetivo enquadramento face à normalização contabilística, particularmente com o Sistema de Normalização Contabilística, bem como as diferenças para as empresas que adotam as normas contabilísticas e de relato financeiro para as pequenas entidades, as entidades do setor não lucrativo ou as disposições para as microentidades. Quando relevante, farei referência ao impacto fiscal causado por estas operações, referindo os ajustamentos que deverão ser feitos na declaração de rendimentos modelo 22 do IRC.

5.1 A prestação de contas

A prestação de contas é o método pelo qual uma entidade apresenta aos seus detentores de capital e terceiros, o desenvolvimento da atividade e os resultados obtidos durante o exercício económico, bem como a posição financeira no final desse período complementando com os valores obtidos no período anterior.

5.1.1 Enquadramento

A obrigação de prestar contas de uma empresa está prevista no artigo 18º do Código Comercial, que refere que os comerciantes são especialmente obrigados a: “1º A adotar uma firma; 2º A ter escrituração mercantil; 3º A fazer inscrever no registo comercial os atos a eles sujeitos; 4º A dar balanço, e a prestar contas”. Por outro lado o artigo 62º do mesmo código, clarifica que todo o comerciante é obrigado por Lei a informar através do balanço anual mostrando os seus ativos e passivos no espaço de três meses após o fim de ano. Esta obrigação também esta regulamentada no nº1 do artigo 65º do Código das Sociedades Comerciais, onde refere que os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes das sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual, é ainda obrigatória a elaboração da declaração de rendimentos Modelo 22.

A informação contida nos documentos de prestações de contas, designadamente nas demonstrações financeiras aprovadas em assembleia geral, é informação base para a elaboração da Informação Empresarial Simplificada (IES) num momento futuro, esta por si, não substitui a elaboração do relatório de gestão e das contas das entidades, de elaboração obrigatória, devendo pelo contrario refletir o conteúdo desses documentos. A informação empresarial simplificada (IES), é exigida nos termos do código do IRC e código do IVA, e deve ser submetida no portal das finanças até dia 15 de julho.

Assim, prestação de contas representa um momento essencial no ciclo anual das sociedades comerciais por quotas e anónimas. Para tal é necessário a elaboração e apresentação de documentos anuais que evidenciam a situação económico-financeira das sociedades e os resultados das operações por estas realizadas para efeitos da sua apreciação e aprovação na Assembleia Geral.

5.1.2 Documentos que compõem a prestação de contas

Os documentos que compõem a prestação de contas variam conforme o tipo de entidade e a normalização contabilística adotada. As entidades com legislação específica, como o setor publico, financeiro ou segurador têm obrigações de reporte adicionais que não serão aqui tratadas.

Entidades que adotem o “SNC completo”: no caso das entidades que adotem o SNC integral, composto pelas 28 NCRF, a prestação de contas é composta pelos seguintes documentos:

- Relatório de gestão;
- Anexo ao relatório de gestão (aplicável apenas a sociedades anónimas);
- Balanço;
- Demonstração de resultados por naturezas;
- Demonstração de resultados por funções (facultativa);
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Demonstração de alterações do capital próprio;
- Anexo.

Pequenas entidades que adotem a NCRF-PE: os documentos que compõem a prestação de contas da pequenas entidades que adotem as NCRF-PE são:

- Relatório de gestão;
- Balanço (Modelo reduzido);
- Demonstração de resultados por naturezas (modelo reduzido);
- Demonstração de resultados por funções (facultativa);
- Anexo (modelo reduzido).

Entidades do setor não lucrativo (ESNL): os documentos que compõem a prestação de contas das ESNL que adotem a normalização contabilística das entidades do setor não lucrativo são:

- Relatório de gestão (ou equivalente);
- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções;
- Demonstração das alterações nos fundo patrimoniais – por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras;
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Anexo.

Microentidades que adotem as NCM:

Os documentos que compõem a prestação de contas das microentidades que adotem as NCM são:

- Relatório de gestão;
- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas ;
- Anexo para as microentidades.

5.1.3. Relatório de gestão

A estrutura do relatório de gestão determinada pelo artº 66º do CSC é comum a todas as sociedades comerciais, ou entidades que apliquem aquele código, independentemente da sua dimensão ou sistema de normalização que adotem.

De acordo com o art 66º do CSC o relatório de gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta, devendo incluir quando adequado uma referência aos montantes inscritos nas contas do exercício e explicações adicionais relativas a esses montantes. Na medida do necessário deve abranger também tanto os aspetos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as atividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores. O relatório deve indicar em especial:

a) A evolução da gestão nos diferentes setores em que a sociedade exerceu atividade, designadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos , custos, proveitos e atividades de investigação e desenvolvimento;

b) Os fatores relevantes ocorridos após o termo do exercício ;

c) A evolução previsível da sociedade;

d) As aquisições de ações próprias, referindo os motivos de cada aquisição, o número e valor de emissão das ações e o preço de aquisição, bem como o número e valor de emissão de todas as ações próprias em carteira e a fração do capital subscrito que representam;

e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artº 397 do CSC;

f) uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;

g) A existência de sucursais da sociedade;

h) Os objetivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transacções previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do ativo e do passivo, da posição financeira e dos resultados em relação à utilização dos instrumentos financeiros.

O relatório de gestão deve ainda incluir informação relativa a dividas à segurança social e às condições em que tenha sido autorizado o pagamento prestacional da dívida à segurança social.

O relatório de gestão destina-se a descrever, com referência às contas apresentadas, o estado e evolução dos negócios sociais e deve ser assinado por todos os administradores, gerentes ou diretores. O relatório de gestão tem como objetivo completar e esclarecer as informações fornecidas pelas Demonstrações Financeiras.

5.1.4 Anexo ao relatório de gestão

Em conformidade com os artº 447º e 448º do CSC, as sociedades anónimas devem em anexo ao relatório anual do órgão de administração, prestar a seguinte informação relativa a cada um dos membros do órgão de administração e fiscalização: número de ações e de obrigações da sociedade de que são titulares tal como todas as suas aquisições, onerações ou cessações de titulares por qualquer causa, e de ações e de obrigações da mesma sociedade com as quais esteja em relação de domínio ou de grupo;

O disposto no parágrafo anterior é extensivo às ações e obrigações:

a) do cônjuge não separado judicialmente;

b) dos descendentes de menor idade;

c) das pessoas cujo nome as ações ou obrigações se encontrem, tendo sido adquiridas por conta dos membros do órgão de administração e fiscalização, cônjuges ou descendentes;

d) pertencentes à sociedade de que as pessoas anterior referidas sejam sócios de responsabilidade ilimitada, exerçam a gerência, administração ou fiscalização ou possuam, isoladamente ou em conjunto com pessoas referidas nas alíneas a) b) e c), pelo menos metade do capital social ou dos votos correspondentes a este;

Às aquisições ou alienações equiparam-se os contratos de promessa, de opção, de reporte ou outros que produzam efeitos semelhantes. São abrangidas as aquisições e alienações em bolsa e as que porventura estejam sujeitas a termo ou condição suspensiva. A informação a prestar deve fazer menção dos fatos enumerados anteriormente, ocorridos durante o exercício a que o relatório respeita, especificando o montante das ações ou obrigações negociadas ou oneradas, a data do facto e a contrapartida paga ou recebida.

O anexo ao relatório de gestão deve ainda apresentar uma lista dos acionistas que, à data de encerramento forem titulares de ações ao portador não registadas representativas de, pelo menos, um décimo, um terço ou metade do capital de uma sociedade, bem como dos acionistas que tenham deixado de ser titulares das referidas frações de capital.

5.1.5 Anexo às contas

Para além das informações contidas nas NCRFs e no artº 66º-A do CSC, o anexo às contas deverá ainda conter a seguinte informação:

a) Sobre a natureza e o objetivo comercial das operações não incluídas no balanço e o respetivo impacto financeiro, quando os riscos ou os benefícios resultantes de tais operações sejam relevantes e na medida em que a divulgação de tais riscos ou benefícios seja necessária para efeitos de avaliação da situação financeira da sociedade;

b) Separadamente, sobre os honorários totais faturados durante o exercício financeiro pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas relativamente à revisão legal de contas anuais, e os honorários totais faturados relativamente a outros serviços de garantia e fiabilidade, os honorários totais faturados a título de consultoria fiscal e os honorários totais faturados a título de outros serviços que não sejam de revisão ou auditoria.

As sociedades que não elaboram as suas contas de acordo com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos de regulamento comunitário devem ainda

proceder à divulgação no anexo às contas de informações sobre as operações realizadas com partes relacionadas, incluindo nomeadamente os montantes dessas operações, a natureza da relação com a parte relacionada e outras informações necessárias à avaliação da situação financeira da sociedade, se tais operações forem relevantes e não tiverem sido realizadas em condições normais de mercado.

5.1.6 Prazo para prestar contas

O artº 65º do CSC – dever de relatar a gestão e apresentar contas, refere que os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei no prazo de três meses a contar da data do encerramento de cada exercício, ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devem apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método de equivalência patrimonial.

O relatório de gestão e as contas do exercício são elaborados e assinados pelos gerentes ou administradores que estiverem em funções ao tempo de apresentação, mas os antigos membros da administração devem prestar todas as informações que para este efeito lhe forem solicitadas, relativamente ao período em que exerceram aquelas funções.

5.1.7 Assembleia geral de aprovação de contas

Convocatória e ordem do dia:

A convocatória para a assembleia geral de aprovação de contas deve conter, pelo menos e segundo o artº 377º n. 5 do CSC:

- a) a identificação completa da sociedade;
- b) o lugar, o dia e a hora da reunião;
- c) A indicação da espécie, geral ou especial da assembleia;
- d) os requisitos a que porventura estejam subordinados a participação e o exercício do direito de voto;
- e) a ordem do dia;
- f) no caso de voto por correspondência, a descrição do modo como o mesmo se processa.

Para as sociedades por quotas a convocação compete a qualquer dos gerentes e deve ser feita por meio de carta registada, expedida com antecedência mínima de quinze dias, a não ser que este previsto na lei ou no contrato de sociedade outras formalidades. Em relação às sociedades anónimas, as assembleias gerais são normalmente convocadas pelo presidente da mesa, devendo a convocatória ser publicada no portal do ministério da justiça. Se as ações forem nominativas, a convocatória pode ser efetuada por carta registada ou, em relação aos acionistas que comuniquem previamente o seu consentimento, por correio eletrónico com recibo de leitura (artigos 377 e 376º nº2 do CSC). O contrato de sociedade pode ainda exigir outras formas de comunicação aos acionistas

Entre a ultima divulgação e a data da reunião da assembleia deve mediar pelo menos um mês, ou se a convocatória for através de expedição de carta registada ou correio eletrónico pelo menos 21 dias.

Podem os sócios ou acionistas, em qualquer tipo de sociedade e de acordo com o artº 54º do CSC, reunir-se em assembleia geral, sem observância de formalidades prévias, desde que todos estejam presentes e manifestem a vontade de que a assembleia se constitua e delibere sobre determinado assunto, devendo tal facto ficar registado na própria ata.

Na ordem do dia da assembleia anual de aprovação de contas deve constar:

- a) Deliberar sobre o relatório de gestão e contas do exercício;
- b) Deliberar sobre a proposta de aplicação de resultados;
- c) Proceder à apreciação geral da administração e fiscalização da sociedade;
- d) Proceder às eleições que sejam da sua competência.

A partir da data em que a convocatória é feita nas sociedades por quotas, ou nos 15 dias anteriores à data da assembleia nas sociedades anónimas, devem ser facultados aos sócios ou acionistas os documentos de prestação de contas, incluindo a certificação legal das contas e outros pareceres.

Elaboração das atas das assembleias gerais

Deve ser lavrada uma ata de cada reunião da assembleia geral. De acordo com disposto no n. 2 do art.º 63.º do CSC, as atas devem conter, pelo menos:

- a) A identificação da sociedade, o lugar, o dia e a hora da reunião;

- b) O nome da presidente e, se os houver, dos secretários;
- c) Os nomes dos sócios presentes ou representados e o valor das quotas ou ações de cada um, salvo nos casos em que a lei mande organizar a lista de presenças (sociedades anónimas), que deve ser anexada à ata;
- d) A ordem do dia;
- e) Referência aos documentos e relatórios submetidos à assembleia;
- f) O teor das deliberações tomadas;
- g) Os resultados das votações;
- h) O sentido das declarações dos socios se estes o requererem.

Nas sociedades por quotas as atas devem ser assinadas por todos os sócios que nelas tenham participado (n. 6 do artº 248.º do CSC). Nas sociedades anónimas, as atas das reuniões da assembleia geral devem ser redigidas e assinadas por quem nelas tenha servido como presidente e secretário. (art.º 388.º do CSC).

5.1.8 Cronologia do processo de prestação de contas

O processo de encerramento das contas não se inicia na data de fecho do período. Este processo utiliza registos contabilísticos efetuados durante todo o ano e após o dia 31 de dezembro, designadamente os registos contabilísticos associados ao processo de conferência e encerramento das contas, normalmente executado no início do ano seguinte mas com referência à data de encerramento.

Na realidade, as entidades vão procedendo aos registos contabilísticos durante todo o período, contribuindo para a elaboração de um balancete de situação reportado a 31 de dezembro. Após obter este balancete, que idealmente seria nos primeiros dias de janeiro, as empresas devem iniciar o processo de encerramento das contas que integra duas tarefas em sentido lato: o processo de conferência das contas e o processo de concretização dos lançamentos de encerramento.

Durante todo o ano as entidades procedem aos lançamentos contabilísticos das suas operações, a partir de 31 de Dezembro todos os lançamentos contabilísticos “correntes” estão efetuados e inicia-se o período de conferência e encerramento das contas, e posteriormente a preparação dos documentos de prestação de contas. A data limite de aprovação de contas é até 31 de março, exceto para entidades que apliquem o método de equivalência patrimonial ou

que apresentem contas consolidadas, podendo estas entidades aprovar as suas contas até 31 de maio, data limite para submeter a declaração de rendimentos modelo 22. Por fim, 15 de junho é a data limite para entrega da informação empresarial simplificada (IES).

Os documentos de prestação de contas devem estar disponíveis com antecedência suficiente para o ROC ou órgão de fiscalização se pronunciar, emitir a consolidação de contas ou parecer, até à data em que as contas têm que estar disponíveis para consulta dos acionistas.

5.2 Operações de conferência e regularização

Antes de se proceder às operações de encerramento, exemplificados no ponto seguinte, é necessário proceder ainda algumas operações de carácter mais corrente, nomeadamente a conferência de saldos de algumas contas e respetivos lançamentos de regularização quando necessários. Os lançamentos de regularização têm por objetivo a certificação dos saldos das contas para que estas reflitam uma imagem verdadeira e apropriada da realidade dos factos patrimoniais que ocorram no exercício de acordo com os princípios contabilísticos.

No processo de encerramento de contas é necessário ter em conta um conjunto de considerações contabilísticas, de modo a permitir que as demonstrações financeiras daí resultantes sejam um reflexo da realidade económico-financeira da empresa na data de encerramento de contas.

5.2.1 Conferência dos saldos do balancete a 31 de Dezembro

O processo de conferência de saldos é um crucial na certificação da informação financeira usada para o encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras são elaboradas com base em balancetes da situação no final do período e para se garantir que estas estão isentas de erros e distorções tem que haver confiança nos saldos apresentados naquele balancete.

Na Economicus este processo não é efetuado apenas no final do período de relato, mas sim efetuado ao longo do período corrente através de alguns procedimentos como a conciliação bancária ou a análise das contas de terceiros (Estado, fornecedores, clientes). Apesar disto, antes de se iniciar o processo de encerramento das contas com os lançamentos de fim do período, é necessário conferir os saldos incluídos no balancete do final do período e que se resume os registos contabilísticos efetuados ao longo do ano. Os documentos de

conferência dos saldos apresentados no balancete são arquivadas no dossier fiscal da respetiva entidade, para consulta futura. Para a conferência dos saldos do balancete a 31 de dezembro são utilizados os procedimentos que se entendem melhores para aferir saldos e movimentos decorridos ao longo do ano. Estes procedimentos passam pela análise dos movimentos registados nos extratos de contas correntes e movimentos que justificam o saldo final. Para além destes procedimentos, destacam-se os seguintes:

- Conciliação bancária, incluindo as contas de depósitos à ordem, de depósito a prazo e as contas de empréstimos;
- Solicitação às entidades cliente, extratos de conta corrente de clientes e fornecedores para conciliação de saldos;
- Conciliação dos saldos das contas de impostos com os pagamentos/recebimentos já efetuados, no portal das finanças;
- Análise dos saldos de terceiros, e a eventual necessidade de reconhecer dívidas de cobrança duvidosa e perdas por imparidade;
- Conferência das contas correntes do pessoal, dos sócios, dos financiamentos obtidos e empréstimos concedidos e de outras contas a receber e a pagar, incluindo os saldos com entidades relacionadas;
- Conferência das contas de devedores por acréscimo de rendimentos, de credores por acréscimos de gastos e diferimentos, incluindo a regularização dos saldos de aberutra;
- Comparação entre os imóveis e veículos constantes no portal das finanças e os constantes na contabilidade;
- Conciliação do valor do inventário (permanente) com a conta de inventários;
- Comparação dos valores resultantes do programa de faturação (ou SAF-T), e comprar com os valores registado na contabilidade.

5.2.2 Contagem física dos inventários

Antes de dar início às operações de encerramento, é habitual o T.O.C responsável pelas entidades que utilizam o sistema de inventário intermitente, alterar os responsáveis para a contagem dos inventários em armazém à data de 31 de dezembro e solicitar a respetiva listagem com os artigos discriminados e valorizados. Esta contagem é a única maneira de

apurar o verdadeiro valor dos inventários e consequentemente os resultados do período, é também a altura ideal para identificar os inventários com defeito ou obsoletos, quantificar eventuais imparidades, e efetuar abates de inventários sem valor.

Em relação aos ativos mensurados pelo modelo de revalorização, caso existam indícios de divergência entre o valor contabilístico e o valor de mercado de alguns ativos pertencentes a uma entidade que adote o modelo de revalorização para mesurar alguns dos seus ativos, o T.O.C responsável pela entidade deverá solicitar às entidades avaliações dos bens revalorizados, efetuadas por entidades independentes, para assim se proceder à sua revalorização.

5.2.3 Processo de conferência entre as empresas do grupo e entidades relacionadas

Um ponto muito importante a considerar nas operações de conferência é o saldo das contas entre empresas do grupo e entidades relacionadas. Este saldo deve constar no anexo E da IES e esta informação deverá estar de acordo com a informação prestada pelas diversas entidades. Deverá ser tido em consideração que os saldos entre estas empresas deve constar no anexo e que esta informação deverá conciliar entre a informação prestada pelas várias entidades.

A informação respeitante às transações e saldos com as entidades relacionadas deverá também ser apresentada na Informação Empresarial Simplificada, designadamente no quadro 10 do Anexo A desta declaração. Desta informação consta:

- O NIF da entidade relacionada;
- A indicação da natureza da relação, por inclusão de um código pré-definido;
- O montante das transações efetuadas com cada entidade relacionada;
- A indicação se o dossier dos preços de transferência se encontra elaborado ou não;
- A referência à eventual dispensa de elaboração do dossier de preços de transferência.

O quadro de operações com entidades relacionadas da IES deverá ser preenchido sempre que o declarante tenha efetuado operações com outro sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual esteja em situação de relações especiais, em conformidade com o nº7 do artigo 63 do CIRC.

5.3 Operações Relevantes de Encerramento

Após o encerramento de um período económico, para além dos trabalhos habituais de uma empresa e a conferência e regularização de saldos de contas constantes do balancete à data de 31 de dezembro, é necessário preparar o fecho de contas realizando outros movimentos relevantes para apurar o resultado líquido do período. De seguida, apresenta-se uma exposição das operações de encerramento que a *Economicus* dá principal destaque.

5.3.1 Depreciações, amortizações e revalorizações

5.3.1.1 Modelo de custo e modelo de revalorização

Em conformidade com a NCRF 6 – Ativos intangíveis e NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, uma entidade deve escolher entre o modelo de custo e o modelo de revalorização como política contabilística e aplicá-la a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

Se uma entidade escolher o modelo de custo no reconhecimento dos seus ativos, um ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. No caso de uma entidade optar pelo modelo de revalorização, um ativo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado com fiabilidade, deve ser escriturado por uma quantia revalorizada que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

5.3.1.2 Depreciações e amortizações

Conceito

É importante distinguir depreciações de amortizações, uma vez que a ativos fixos tangíveis e a propriedades de investimento (NCRF 7) aplica-se o termo depreciações, enquanto aos ativos intangíveis (NCRF 6) utilizam-se as amortizações. As depreciações e amortizações correspondem à imputação aos resultados das quantias depreciáveis de um ativo ao longo da sua vida útil (período durante o qual a entidade espera que o ativo esteja disponível para uso e que dele resultem benefícios económicos). Se um ativo fixo tangível incluir elementos com um custo significativo em relação ao seu custo total, estes componentes devem ser depreciados separadamente segundo a respetiva vida útil e método de depreciação utilizado. O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro ativo.

Na Economicus, Lda, para calcular as depreciações e amortizações a efetuar procede-se primeiramente à elaboração de um mapa de ativos. Neste mapa constam alguns elementos como a descrição do ativo, a data de aquisição, o nome do fornecedor, a data de entrada em funcionamento que corresponderá à data do início da amortização, a taxa anual de amortização (de acordo com o Decreto - Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro) e o custo de aquisição do bem. Depois segue-se o preenchimento do mapa de amortizações/depreciações (modelo 32) para se efetuar o respetivo lançamento no programa Primavera. O registo contabilístico das amortizações é lançando na conta 64 a débito por contrapartida das contas 438 ou 448 a crédito. Posteriormente coloca-se no dossier fiscal da empresa a ficha de ativos, o mapa de depreciações e amortizações bem como um extrato da contas de ativos com a respetiva conferência dos valores.

Quantia depreciable

A quantia depreciable de um ativo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, e é obtida pelo valor de custo do ativo deduzido da estimativa do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo é muitas vezes insignificante e por isso não considerado no cálculo da quantia depreciable. A vida útil de um ativo consiste no período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso, ou pelo número de unidades de produção que uma entidade espera obter do ativo.

A depreciação de um ativo inicia quando este esteja disponível para uso, ou seja no local e condições necessárias ao funcionamento. Desta maneira, no ano de aquisição ou produção de um ativo, o valor da depreciação ou amortização corresponde apenas à proporção do período a partir do qual o bem se encontre disponível para uso. A depreciação de um ativo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda de acordo com a NCRF 8 – Ativos não correntes detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o ativo for desreconhecido. Contudo a depreciação não cessa quando este for retirado de uso e dele já não se esperarem benefícios económicos futuros, mas apenas quando o ativo esteja totalmente depreciado.

Métodos de depreciação

Em conformidade com a NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis ou a NCRF 6 – Ativos intangíveis, o método de depreciação usado deve ser o que melhor exprime o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade. O método de depreciação aplicado deve ser constante ao longo dos períodos que correspondem à vida útil de um ativo, a menos que surja alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos desse ativo.

Os métodos de depreciação mais utilizados são:

- Método da linha reta: A depreciação resulta num reconhecimento de um gasto constante durante a vida útil do ativo se o seu valor residual não se alterar.
- Método do saldo decrescente: resulta num débito decrescente durante a vida útil do ativo.
- Método das unidades de produção: resulta num débito baseado no uso ou produção que a entidade espera desse ativo.

Para as entidade que adotem a normalização contabilística para microentidades, apenas está previsto o método de depreciação da linha reta.

Impacto fiscal

Existem algumas divergências entre a contabilização de depreciações e amortização e a legislação presente no Código do IRC e o Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, que estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos de IRC, nomeadamente:

- As depreciações e amortizações só são aceites como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores (artigo 1º nº3 do DR 25/2009, de 14 de setembro).
- Não são aceites como gastos para efeitos fiscais as depreciações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil (art 3º nº5 do DR 25/2009, de 14 de setembro e art 34º nº 1 alínea d) do CIRC).
- As vidas úteis dos ativos estão normalmente limitadas ao período em que resulta da aplicação das taxas máximas e mínimas previstas no DR 25/2009, de 14 de setembro.

- No ano de aquisição ou produção dos ativos a legislação fiscal permite o reconhecimento como gasto de uma depreciação ou amortização correspondente a um período completo, independentemente do mês em que foi adquirido.
- Não é aceite o excesso do gasto de depreciações e amortizações resultantes da revalorização de ativos (excepto de reavaliações ao abrigo de diplomas legais que são aceites parcialmente).

Os métodos de depreciação previstos na legislação são em regra, o método das quotas constantes ou o método das quotas decrescentes, aplicável apenas em bens novos e que não sejam viaturas, edifícios, mobiliário ou equipamentos sociais.

As linhas previstas no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, relacionadas com as depreciações são:

Linha 719- Depreciações e amortizações /art.^a 34^a, n.^a1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.^o 35^o n.^o 4) e desvalorizações excepcionais (art.^a 38^a), não aceites como gastos.

Linha 763 – Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art. 20^o do D.R. 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (art.^o 35.^o, n^o4).

Ainda segundo o art 34^o n^o1 alínea e) do CIRC não são aceites como gasto fiscal as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças , que é de 25.000€ para 2013. Para além disto, os encargos incorridos com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, são tributados autonomamente a taxas de 10% ou 20% consoante o valor de aquisição da viatura seja inferior ou superior aos valores de aquisição referidos na portaria 467/2010, de 7 de julho. No caso da empresa apresentar prejuízo fiscal, as tributação autónomas são acrescidas em 10 pontos percentuais.

5.3.1.3 Revalorizações

Mensuração

Os ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser mensurados pelo seu custo, sendo este o seu valor de aquisição ou produção, mas como referido anteriormente também existe a opção de mensuração destes ativos pelo modelo de revalorização. Para os ativos intangíveis esta opção só é válida para as entidades que apliquem o SNC completo, ou seja todas as 28 normas e nas condições especificadas na NCRF 6 – Ativos intangíveis. Para os ativos fixos tangíveis esta opção também é válida para as entidades que apliquem as NCRF-PE, ficando obrigadas a aplicar na integralidade a NCRF 25 – Impostos sobre rendimento e os impostos diferidos. Na Economicus nenhuma das entidades/clientes adota este método na mensuração dos seus ativos, dando preferência ao modelo de custo.

No caso de uma entidade optar pelo método da revalorização, deverão ser efetuadas revalorizações aos ativos com regularidade de forma a assegurar que a quantia escriturada não seja muito diferente da quantia do justo valor à data do balanço. Desta forma, se o T.O.C responsável pela entidade achar que um ativo sofreu uma alteração significativa no seu justo valor, é adequado alertar os responsáveis pelas entidades clientes ou a gerência sobre a necessidade de efetuar novas revalorizações.

Determinação do justo valor

No modelo de revalorização o justo valor de terrenos e edifícios deve ser determinado com base em dados do mercado e por uma avaliação que deve ser realizada por avaliadores profissionais, qualificados e independentes. O justo valor dos restantes ativos, tais como instalações e equipamentos, é normalmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. Uma entidade não pode usar o método de revalorização de um ativo fixo tangível, que possui uma natureza muito particular e raramente existam operações de compra e venda do mesmo, pois desta maneira não existem provas concretas com base no mercado do seu justo valor.

Cálculo

À data de revalorização de um ativo fixo tangível ou intangível, qualquer depreciação/amortização acumulada deve ser expressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do ativo a fim de que a quantia escriturada do ativo após a

revalorização iguale a quantia revalorizada, ou eliminada até perfazer a quantia bruta escriturada do ativo, sendo a quantia líquida igualada à quantia revalorizada do ativo.

A diferença entre o valor contabilístico do ativo à data da revalorização e o valor de revalorização deve ser reconhecida:

a) Se a quantia escriturada de um ativo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente ao capital próprio numa conta com o título excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo ativo previamente reconhecido nos resultados.

b) Se a quantia escriturada de um ativo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada diretamente ao capital próprio até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização respeitante a esse ativo.

Impacto fiscal

A mensuração pelo modelo de revalorização não pode ter impacto no cálculo do imposto. Por isso o acréscimo dos gastos com depreciações e amortizações, deverá ser corrigido no quadro 07 da declaração modelo 22. O modelo de revalorização tem impacto no cálculo dos impostos diferidos, pois deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos. A revalorização de um ativo fixo tangível tem efeitos no imposto sobre o rendimento e estes efeitos devem ser reconhecidos e divulgados de acordo com a NCRF 25 – Imposto sobre o Rendimento.

O excedente dos gastos com depreciações de ativos revalorizados não é aceite fiscalmente, por isso deveremos proceder à sua regularização no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, acrescentando os valores em causa na:

Linha 719 – Depreciações e amortizações (art. 34º, n.º1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (artº35 nº4) e desvalorizações excepcionais (art.º 38º), não aceites como gastos.

Se estivermos perante as revalorizações efetuadas ao abrigo de diplomas legais, a correção no quadro 07 das depreciações não aceites deverá ser apresentada na:

Linha 720 – 40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15, n2 do DR 25/2009, de 14 de setembro).

5.3.2 Imparidades de ativos

Conceito

Quando a quantia escriturada de um ativo de uma entidade excede a sua quantia recuperável ou o seu valor realizável líquido, esta reconhece uma imparidade. Uma perda por imparidade é o excedente da quantia escriturada de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em relação à sua quantia recuperável. A quantia recuperável é a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender. Uma outros ativos ou grupo de ativos.

As normas referem imparidades em ativos para diversas situações tais como:

- Imparidades em ativos no âmbito da NCRF 12- Imparidades em ativos, que se reporta a ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento, quando mensuradas pelo método do custo e ativos não correntes detidos para venda;
- Imparidades em ativos financeiros no âmbito da NCRF 27 – Instrumentos financeiros.

Testes de imparidades

Uma entidade deve avaliar em cada período se existe alguma indicação de que um ativo possa estar em imparidade e existindo qualquer indicação de imparidade a entidade deve estimar a quantia recuperável desse ativo. Independentemente de existir ou não qualquer indicação, uma entidade deve testar anualmente a imparidade de um ativo intangível com vida útil indefinida ou indisponível para uso, confrontando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável e a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Os testes de imparidade anuais não são de carácter obrigatório, com exceção dos ativos intangíveis com vida útil indefinida e o goodwill, mas sempre que existam indícios, a entidade deverá proceder a testes de imparidade para verificar a eventual necessidade de reconhecimento deste gasto. Para além disto, o TOC responsável pela entidade também deverá alertar a gestão sempre que tenha elementos e indícios de que um a quantia escriturada

de um ativo excede o seu valor realizável líquido, para que procedam à execução de testes de imparidade. Se não forem realizados quaisquer testes de imparidade durante o período, o encerramento de contas é o momento indicado para analisar eventuais imparidades, proceder à elaboração dos testes e em caso de confirmação proceder ao registo do respetivo gasto.

Para avaliar a existência de qualquer indicação de que um ativo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo as seguintes indicações:

1) Fontes internas de informação: se o valor de um ativo diminui significativamente mais do que seria esperado como resultado do seu uso normal, ou da passagem do tempo; se ocorreram durante o período ou irão ocorrer num futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade; As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram, o que afeta a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor de uso desse ativo e diminui a sua quantia recuperável; e se a quantia escriturada dos ativos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.

2) Fontes externas de informação: é evidente um dano físico num ativo ou que este se tornou obsoleto; ocorreram alterações significativas adversas à entidade, na forma em que um ativo é usado ou se espera que seja usado; existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um ativo é, ou será pior do que o previsto.

A normalização contabilística para as microentidades (NCM) não prevê o reconhecimento de imparidades para os ativos fixos tangíveis e para os ativos intangíveis, pelo que este conceito não se aplica a estas entidades.

Imparidades em ativos financeiros (NCRF 27):

Uma entidade deve analisar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados, tais como contas de clientes ou outras contas a receber. No caso de existir uma evidência objetiva de imparidade num ativo ou grupo de ativos financeiros, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na sua demonstração de resultados do respetivo período.

Existe evidência objetiva de que um ativo ou grupo de ativos financeiros está em imparidade nos casos em que exista:

1) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;

- 2) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;
- 3) O credor, por razões económicas ou legais relacionadas com a dificuldade financeira do devedor oferece algumas concessões que de outro modo não consideraria;
- 4) Torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;
- 5) O desaparecimento de um mercado ativo par ao ativo financeiro devido a dificuldades financeiros do devedor;
- 6) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial.

Impacto fiscal

Para efeitos de tributação em sede de IRC apenas são aceites como gastos, as perdas por imparidades nas seguintes situações (art 28º-A d o CIRC).

- As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal que no fim do período de tributação possam ser consideradas de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;
- As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros.

As perdas por imparidade em ativos não são aceites para efeitos fiscais, sendo as depreciações consideradas antes do reconhecimento da imparidade as que deverão ser consideradas e aceites para efeitos fiscais. No caso das perdas por imparidade relacionadas com créditos de cobrança duvidosa, são assim considerados se o risco de incobrabilidade estiver devidamente fundamentado, assim os limites previstos para estes gastos estão relacionados com a antiguidade dos créditos, com processos de insolvência ou reclamações judiciais, conforme o art 28º-B do CIRC.

A regularização de um gasto por imparidade não aceite para efeitos fiscais deve ser feita acrescentando os valores em causa na linha correspondente do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22:

Linha 719 – Depreciações e amortizações (art 34, nº1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art 35, nº 4) e desvalorizações excepcionais (art 38º), não aceites como gastos;

Linha 721 – provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art 19º, nº3) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros;

Linha 763 – Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art 20º do DR 25/20009) e dedução da quota parte das perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (art 35 nº4).

5.3.3 Aplicação do justo valor

Conceito

Segundo o SNC , o justo valor é a quantia pela qual um ativo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação em que não existe relacionamento entre elas.

Aplicabilidade

O justo valor é essencialmente aplicado na mensuração de ativos em entidades que utilizem as NCRF e entidades que apliquem as NCRF-PE, mas excluindo as propriedades de investimento para estas últimas. A normalização contabilística prevê diversas normas que referem a opção ou a obrigatoriedade da mensuração ao justo valor de determinados ativos. As normas para as propriedades de investimento definem que o critério de mensuração é o modelo de mensuração pelo justo valor, mas existe a possibilidade de optar pelo modelo de custo. Contudo, existem casos onde é obrigatória a mensuração pelo justo valor, nomeadamente:

Todos os ativos biológicos;

Instrumento financeiros tais como:

a) Investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente;

b) Derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio, ou que fixem uma taxa de câmbio de uma conta a receber ou a pagar, mas que satisfaçam o paragrafo 12 (c) e 14 (d) da NCRF 27 ;

c) Instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;

d) Ativos financeiros ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação, ou seja: se for adquirido ou incorrido principalmente para a finalidade de venda ou de recompra num prazo muito próximo; ou, parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que sejam geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais.

As microentidades estão obrigadas a mensurar todos os seus ativos pelo modelo de custo, enquanto que para entidades que apliquem a NCRF-PE e entidades do setor não lucrativo só é válida e obrigatória a mensuração pelo justo valor nos instrumentos financeiros.

Cálculo

As entidades têm que ter conhecimento aprofundado do valor de mercado dos seus ativos para os poder mensurar pelo justo valor, algumas possibilidades são as avaliações realizadas por profissionais qualificados e independentes, e o recurso, quando exista, à cotação desses mesmos ativos.

No caso específico das propriedades de investimento, a NCRF 11 incentiva as entidades a determinarem o justo valor das suas propriedades de investimento com base numa avaliação realizada por um por um avaliador independente, que tenha uma qualificação profissional relevante e reconhecida, e que tenha experiência na localização e na categoria da propriedade de investimento que esteja a ser avaliada. Os restantes ativos devem ser avaliados pelo valor de mercado através de cotações.

Os ativos mensurados pelo justo valor não são depreciados, nem deverão estar sujeitos a testes de imparidade, isto porque os efeitos deverão ser todos refletidos na alteração do justo valor dos ativos.

Impacto fiscal

Os ganhos ou perdas por variações de justo valor não são aceites fiscalmente, conforme o art 18º nº 9 do CIRC, com exceção de alguns instrumentos de capital, desde que cotados e que a participação seja inferior a 5% do capital social, e ativos biológicos

consumíveis. Por isso, podemos estar perante situações que serão objeto de correção na declaração modelo 22, no quadro 07. Nestes casos, também deverá ser verificada a necessidade de reconhecimento de impostos diferidos. Os efeitos dos impostos sobre o rendimento resultantes da avaliação de imóveis são reconhecidos e divulgados de acordo com a NCRF – 25 Impostos sobre o rendimento.

Em relação ao reconhecimento dos ajustamentos no modelo 22 por aumentos ou diminuições no justo valor, sempre que estamos perante situações que não concorrem para a formação do lucro tributável, deveremos efetuar sua regularização no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, acrescentando ou deduzindo os valores em causa na linha 713 – Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art 18º, nº 9), ou na Linha 759 – Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art 18º, nº9).

5.3.4 Método da equivalência patrimonial

Conceito

O método de equivalência patrimonial é em conjunto com o método de custo uma metodologia de contabilização dos investimentos financeiros decorrentes de aquisições de partes de capital de outras entidades. Enquanto que no método de custo a participação nos resultados da empresa detida apenas é reconhecida quando os resultados são atribuídos, o método de equivalência patrimonial caracteriza-se pelo facto de a situação líquida de uma empresa participada, estar a todo o momento refletida na conta 41 – Investimentos Financeiros da empresa participante. Ou seja, o saldo da conta de investimentos financeiros é ajustado pelas variações percentuais positivas e negativas ocorridas na situação líquida da empresa detida. No momento da aquisição os investimentos financeiros devem ser sempre registados pelo respetivo custo, independentemente do método adotado no seu tratamento.

Na utilização do método de equivalência patrimonial pode existir um goodwill implícito, no caso do valor de aquisição do investimentos financeiro for superior ao seu justo valor. Esta diferença correspondente ao goodwill e pode ser explicada pela expectativa que a empresa participante tem em relação a lucros supranormais da participada. A parte correspondente ao “goodwill” adquirido numa participação financeira pode ser amortizada em cinco anos. O método de equivalência patrimonial deve ser interrompido sempre que a empresa deixe de ter controlo na filial, influência significativa na associada, ou a participação

do investidor nas perdas da filial ou associada igualar ou exceder a quantia registrada na conta de investimento.

Controlo Exclusivo: é o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras de uma empresa de forma a obter benefícios das suas atividades. Utiliza-se a consolidação Integral (NCRF 15).

Controlo conjunto: é a porção de controlo acordado contratualmente sobre uma atividade económica. Utiliza-se a consolidação proporcional (NCRF 13).

Influência significativa: é o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de uma atividade económica mas não é controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas. Utilização do método da equivalência patrimonial (NCRF 13).

Simples participação: quando a percentagem detida é inferior a 20%, presume-se que não existe qualquer influência sobre a sociedade participada decorrente dessa participação. Neste caso deve ser usado o modelo de custo.

Aplicabilidade

O método de equivalência patrimonial aplica-se a entidades que apliquem as NCRF ou a entidades que apliquem a NCRF-PE ou ESNL, mas utilizando as regras de superação de lacunas previstas nesta norma. Não se aplica às microentidades, que deverão manter sempre as suas participações mensuradas ao custo.

As participações com influência significativa sobre a participada, superior a 20% deverão ser mensuradas de acordo com o método de equivalência patrimonial. Uma participação financeiras cuja influência significativa seja inferior a 20%, considera-se uma simples participação e presume-se que não existe qualquer influencia sobre a entidade participada decorrente dessa participação, devendo neste caso ser mensurada pelo método do custo ou pelo justo valor se existir cotação no mercado organizado, conforme disposto na NCRF 27 – Instrumentos financeiros.

Caso existam restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora, as participações financeiras deverão ser mensuradas pelo método do custo, devendo ser divulgadas as restrições que impediram a utilização do método da equivalência patrimonial.

Procedimentos para adoção

Para adotar o método de equivalência patrimonial, os TOC têm de ter acesso às demonstrações financeiras emitidas para publicação de empresas participadas, harmonizar as políticas contabilísticas utilizadas pela entidade participante e participada e calcular assim os ajustamentos a efetuar nas contas individuais decorrentes das variações no capital próprio da participada. Poderão também ser necessárias informações sobre políticas contabilísticas, preços e margens, que deverão ser solicitadas às participadas. Por necessitar desta informação, as empresas que detêm participações financeiras poderão aprovar as suas contas no prazo de cinco meses a contar da data de encerramento de cada período.

Quadro 7: Utilização do método de equivalência patrimonial

	Contas individuais	Contas Consolidadas
Associada Participação de 20% a 50%	método da equivalência patrimonial	método da equivalência patrimonial
Subsidiária Participação > 50%		Consolidação integral

Fonte: Adaptado do livro “O Encerramento e a Prestação de contas em SNC, de Domingos Cascais e José Pedro Farinha”

Impacto fiscal

De acordo com a legislação fiscal (artº 18º CIRC), os rendimentos e gastos assim como quaisquer outras variações patrimoniais reveladas na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos. Assim, as correções dos rendimentos e gastos revelados na contabilidade em consequência da utilização do método de equivalência patrimonial devem ser efetuadas no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, acrescentando, ou deduzindo os valores em causa nas:

Linha 712 – Anulação dos efeitos da equivalência patrimonial (art 18º, nº8)

Linha 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art 18º, nº8)

5.3.5 Inventários

Conceito

De acordo com a NCRF 18 – Inventários que regulamenta a contabilização dos inventários, estes são ativos que:

- a) Se destinam a ser vendidos no decurso normal da entidade;
- b) Que se encontram no processo de produção para venda ou na forma de materiais ou consumíveis a serem incorporados ou consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

A quantia do custo do inventários é reconhecida como um ativo e deve ser transportada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Nesse momento o ativo é desreconhecido e reconhece-se um gasto.

Mensuração

Os inventários devem ser mensurados no balanço pelo custo ou, se inferior, o valor realizável líquido. O valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

O custo dos inventários deve incluir: o preço de compra deduzido de descontos comerciais ou outros abatimentos; direitos de importação e outros impostos; as despesas de transporte; os custos de conversão, tais como materiais incorporados, mão de obra diretamente imputada e outros gastos gerais de fabrico que também possam ser imputados; e ainda encargos financeiros, no caso dos inventários que necessitam de um longo período de tempo para serem construídos e estarem disponíveis para venda (NCRF 10).

Antes de efetuar as operações de encerramento, a entidade deverá proceder a testes ou a contagens dos inventários. Este processo torna-se importante pois aquando da conferência podem-se identificar artigos com defeito ou obsoletos. O TOC deverá no final do ano solicitar às entidades de que é responsável as listagens onde constam os artigos descriminados com a respetiva identificação e valores.

Quando o TOC tiver o documento com os valores de inventário à data de 31 de dezembro procede à transferência dos saldos das contas 311 (compras de mercadoria) e 312 (compras de matéria-prima, subsidiárias e de consumo) a crédito, para as respetivas contas de stocks 32 e 33 a débito. Se as contas de regularizações de existências apresentarem valores, deverão também ser saldadas em contra partida das contas 32 ou 33. Só após efetuado este lançamento é possível proceder-se ao apuramento do CMVMC (conta 61).)

Formulas de custeio de inventários

As três formas previstas de custeio dos inventários são:

- Identificação específica;
- FIFO - primeira entrada, primeira saída (first in, first out);
- custo médio ponderado.

A escolha de custeio de mensuração deve ser idêntica para todos os itens da mesma natureza e uso semelhante, independentemente da sua localização.

Imparidades

O valor da imparidades a reconhecer em inventários corresponde à diferença entre o custo do inventário e o seu valor realizável líquido e deve ser reconhecida no período em que ocorre.

A estimativa do valor realizável deve basear-se nas melhores estimativas existentes à data do seu cálculo, incluindo os acontecimentos após a data do balanço na medida em que estes confirmem as condições existentes à data da estimativa.

As estimativas do valor realizável líquido devem ser revistas pelo menos uma vez no período. No caso de ter sido registado uma imparidade (ou ajustamento) no período anterior, deve verificar-se se as condições se mantêm e se é preciso reforçar ou reverter a imparidade.

Impacto fiscal

De acordo com o nº1 e 2 do art 28º do código do IRC, os ajustamentos em inventários são dedutíveis no apuramento do lucro tributável. Entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo nos termos do nº4 do art 26º do CIRC, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda. O nº4 do art 26º refere que “consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.”

Estas disposições parecem assim limitar o reconhecimento, para efeitos fiscais, dos ajustamentos em inventários, uma vez que a empresa pode não dispor de preços de venda ou

vendas de itens semelhantes ou a venda dos inventários em imparidade, pode não fazer parte da atividade normal da empresa, por exemplo matérias-primas.

Assim, no caso dos ajustamentos em inventários não concorrerem para o apuramento do lucro tributável, devem ser reconhecidos impostos diferidos e proceder à sua regularização no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, acrescendo os valores em causa na linha 718 – Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art 35º)

Quando existir uma reversão de ajustamentos em inventários anteriormente tributados, deve desreconhecer-se os impostos diferidos associados e proceder-se à sua regularização no quadro 07 da declaração modelo 22, deduzindo os valores na linha 762 – Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art 28º nº3) e perdas por imparidade tributadas (art 35º nº3).

Sistemas de inventário

Existem dois sistemas de inventário, o sistema de inventário permanente e o sistema de inventário intermitente ou periódico. O decreto 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o SNC, obriga no seu art 12º as entidades que apliquem o sistema de normalização contabilística ou as normas internacionais de contabilidade e ultrapassem dois dos três limites indicados do nº2 do art 262º do código das sociedades comerciais a adotarem o sistema de inventário permanente. Ficam dispensadas da aplicação do sistema de inventario permanente, em termos gerais, as atividades relacionadas coma agricultura, silvicultura, exploração florestal, pesca, pontos de venda a retalho e entidades cuja atividade predominante consista na prestação de serviços.

5.3.6 Diferenças de câmbio

Conceito

No encerramento de contas devem ser verificados saldos de ativos e passivos em moeda estrangeira, como por exemplo contas de clientes, fornecedores, caixa e depósitos bancários, para serem convertidos para a moeda de relato (euros) utilizando o câmbio à data de 31 de dezembro. A diferença existente entre o cambio à data em que estes itens monetários foram reconhecidos e o câmbio à data de encerramento, corresponde a um ganho ou perda, e deve ser reconhecida como uma diferença de câmbio favorável ou desfavorável.

Aplicabilidade

A NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio, trata os efeitos nas demonstrações financeiras de alterações nas taxas de câmbio e aplica-se a:

- a) contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras;
- b) transposição das demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial;
- c) transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.

Em conformidade com esta norma, a contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras referidas na alínea a) deve cumprir as seguintes condições à data de encerramento:

- a) Os itens monetários devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- b) Os itens não monetários que sejam mensurados ao custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transação.
- c) Os itens não monetários que sejam mensurados ao justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data que os valores foram determinados.

5.3.7 Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (NCRF 21)

Conceito

A NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, prescreve os critérios de reconhecimento e mensuração de provisões, ativos e passivos contingentes. De acordo com esta norma considera-se que um ativo contingente é um ativo cuja confirmação dependerá da ocorrência de determinados acontecimentos futuros, incertos, que não são totalmente controlados pela entidade detentora. Um passivo contingente determina uma obrigação possível mas cuja ocorrência está dependente de certos eventos futuros que traduzem-se em incertezas quanto à fiabilidade da quantia inerente a essa obrigação, o que implicará uma saída de recursos para ser liquidada. Uma provisão é uma obrigação, um passivo de “quantia incerta”, ou seja representa uma obrigação presente, resultante de

acontecimentos passados que para a cumprir implicaria uma saída de recursos. A quantia reconhecida como provisão deverá ser a melhor estimativa do dispêndio que será exigido para a liquidar à data do balanço.

Aplicabilidade

Um ativo contingente nunca é reconhecido devendo apenas ser divulgado se for provável a ocorrência de um influxo de benefícios económicos futuros. Um passivo contingente também não é reconhecido devendo apenas ser divulgado, a menos que seja improvável a possibilidade de um dispêndio futuro para a sua liquidação

Uma provisão é reconhecida quando uma entidade tem uma obrigação presente resultante de um acontecimento passado, em que é provável que seja necessário um dispêndio para a sua liquidação, e seja possível estimar com fiabilidade a quantia da obrigação. Segundo a NCRF 23, nos casos raros de dúvida entre uma provisão ou um passivo contingente à data da elaboração do balanço, está-se perante uma provisão se for provável de que a estimativa efetuada do dispêndio futuro é fiável.

Como exemplo de situações que podem levar ao reconhecimento de provisões podem referir-se:

- garantias a clientes;
- processos judiciais em curso;
- acidentes no trabalho e doenças profissionais (NCRF 28);
- matérias ambientais (NCRF 26);
- Contratos onerosos;
- reestruturações.

O reconhecimento de provisões relativas a processos judiciais ou litígios em curso devem ser feitas com base na consulta de atas de reuniões e informação solicitada aos advogados. Os contratos onerosos e reestruturações de empresas também são acontecimentos que podem dar origem a provisões. Por exemplo, se uma entidade tiver contratos onerosos, em que os custos inevitáveis à sua realização excedem os rendimentos que se espera receber, esta deve reconhecer uma obrigação presente correspondente à diferença entre os custos totais previstos e o valor da receita prevista no contrato, como uma provisão. Uma reestruturação de uma entidade, por exemplo no caso de uma venda, fecho, deslocalização de uma unidade de

negócio ou de uma reorganização fundamental para as operações da entidade, pode também originar uma provisão para custos diretos da reestruturação.

No encerramento de contas, o TOC deve questionar as entidades de que é responsável acerca da existência de situações que possam dar origem ao reconhecimento de provisões, passivos contingentes ou ativos contingentes.

As provisões, os passivos contingentes e os ativos contingentes devem ser revistos todos os anos para refletir a melhor estimativa à data do balanço.

Impacto fiscal

O regime fiscal das provisões, previsto nos artigos 39º e 40º do CIRC, considera que as provisões fiscalmente dedutíveis são (nº1 do art 39º):

a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;

b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas empresas do grupo sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia; e

d) As que forem constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extrativas ou de tratamento e eliminação de resíduos e se destinem a fazer face a encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

De acordo com o nº5 do art 39º do CIRC, estão previstas algumas limitações na utilização de provisões como gasto do exercício, destacando-se a provisão para garantias a clientes que está limitada a um valor determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três meses de tributação e a soma das vendas e prestações de serviço sujeitas a garantia efetuadas nos mesmo períodos.

No caso de as provisões não concorrerem para o apuramento do lucro tributável e de se tratar de uma diferença fiscal temporária, devem ser reconhecidos impostos diferidos.

Relativamente ao apuramento do lucro tributável, deve-se proceder à sua regularização no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, acrescentando os valores em causa na linha 721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (artigos 19 n.º3 e 39) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros. Também há lugar a regularização no modelo 22, quando se registar a reversão da provisão tributada anteriormente, deduzindo os valores na linha 764 – Reversão de provisões tributadas (art 19º, n.º3 e 39, n.º4).

5.3.8 Regime de acréscimo ou da periodização económica

Conceito

Um dos princípios contabilísticos determinados pelas bases de apresentação das demonstrações financeiras propostas pelo SNC é o regime de acréscimo ou periodização económica. Neste regime, os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos como ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos, quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento previstos na estrutura conceptual e nas NCRF. Assim, os gastos e os rendimentos devem ser reconhecidos no período em que ocorrem, independentemente do período em que o fluxo financeiro se verifica.

Aplicabilidade

De acordo com a legislação em vigor, os empregados ganham o direito às férias e ao subsídio de férias, no dia 1 de janeiro de cada ano, por terem prestado serviços durante o ano anterior. A entidade empregadora deve reconhecer esta responsabilidade como um gasto do ano em que os empregados prestaram serviços e ganharam o respetivo direito a férias e subsídio de férias, independentemente do seu o pagamento (art 37º do código do trabalho).

Uma entidade também deve reportar o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus, mas apenas quando as duas condições seguintes se verificarem:

a) A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e

b) Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Impacto fiscal

Os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais estão previstos no art 23º-A CIRC. Em relação a esta matéria, as alíneas n) e o) do nº1 do art 23º-A, estabelecem que não são aceites como gasto fiscal:

a) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte.

Se uma entidade não pagar as importâncias no ano seguinte, deve liquidar o IRC em falta e os respetivos juros compensatórios, nos campos 363 e 366 do quadro 10 da declaração modelo 22 do período seguinte (art 23-Aº nº5 do CIRC).

b) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

Nestes casos a entidade deverá fazer a regularização do gasto não aceite, acrescentando o valor no quadro 07 da declaração modelo 22 na linha 735 – Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais (art 45 nº1, alínea n).

Para além disto, segundo art 88º, nº 13 do CIRC, são tributados autonomamente à taxa de 35% :

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

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

Estes valores são apresentados na declaração modelo 22, no quadro 11, no campo 422 – Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente (art 88º, nº13). O valor das tributações autónomas é apresentado no quadro 10 da declaração modelo 22, no campo 365 – tributações autónomas, em conjunto com todas as outras tributações autónomas.

5.3.9 Impostos diferidos

Existem várias situações em que o tratamento contabilístico difere do tratamento fiscal, o que dá lugar a regularizações temporárias ou definitivas na declaração de rendimentos modelo 22. Os ajustamentos temporários na declaração modelo 22, originam o reconhecimento de ativos ou passivos por impostos diferidos, em situações como:

- Contabilização de imparidades em ativos;
- Contabilização de gastos com provisões não aceites fiscalmente;
- Utilização do MEP nas participações financeiras;
- Reconhecimento de subsídios ao investimento e capital próprio;
- Opção pelo modelo de revalorização de ativos fixos tangíveis;
- Opção pelo modelo de revalorização de ativos fixos intangíveis;
- Ajustamentos no justo valor de ativos não aceites para efeitos fiscais;
- Contabilização do ativo relacionado com as entregas ao fundo de compensação do trabalho;
- Existência de prejuízos fiscais acumulados ou do período para os quais a entidade tem perspectivas de utilizar no prazo prescrito na legislação fiscal;

- Utilização de benefícios fiscais com deduções à coleta não utilizados no ano corrente;

A NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento e os impostos diferidos aplicam-se a:

- entidades que utilizem o SNC integral (as 28 NCRF);
- entidades que adotem as NCRF-PE e que optem pelo modelo de revalorização dos ativos fixos tangíveis;
- entidades do setor não lucrativ, e que optem pelo modelo de revalorização dos ativos fixos tangíveis.

Impacto fiscal

Os impostos diferidos não têm qualquer impacto no valor do imposto a pagar, pelo que os valores respeitantes deverão ser acrescidos ou deduzidos nas linhas 725 e 766, do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22.

5.4 Apuramento de resultados e modelo 22

O apuramento do resultado líquido do período coincide com o processo de finalização do balancete que espelha a situação de uma empresa à data de 31 de dezembro. Na Economicus, Lda, este processo é feito pelo “software” Primavera e posteriormente procede-se à sua conferência.

Na Economicus para apurar o resultado líquido das entidades, há que proceder primeiramente ao apuramento do resultado antes de impostos, saldando todas as contas de gastos e rendimentos em contrapartida da conta 811 – Resultado antes de impostos. Depois realizam-se todos os movimentos relacionados com a estimativa de imposto para o período através da elaboração do modelo 22 e lança-se o imposto apurado na conta 812 - imposto sobre o rendimento do período. Ficam assim reunidas todas as condições para apurar o resultado líquido no programa Primavera e posteriormente fazer a entrega do modelo 22.

A entrega da declaração de rendimentos modelo 22, resulta da obrigatoriedade imposta pela alínea b) do n.º1 do artigo 117.º do CIRC, que tem por fim a determinação da matéria coletável e o cálculo do IRC. A declaração modelo 22 é constituída por três quadros

principais que representam as três fases do apuramento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Assim, as três fases de apuramento do IRC são:

Fase I – Apuramento do Lucro Tributável: obtêm-se através do Quadro 07 do Modelo 22;

Fase II – Apuramento da Matéria Colectável: obtêm-se através do Quadro 09 da mesma declaração;

Fase III – Cálculo do Imposto: realiza-se no Quadro 10 da Modelo 22.

O lucro tributável é obtido através do resultado antes de imposto adicionado das variações patrimoniais e das correções previstas no CIRC, também corresponde à diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as respetivas correções. O lucro tributável serve de base à determinação da matéria coletável e é calculado segundo o artº 15 do CIRC da forma seguinte:

Os residentes que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola;

Lucro bruto contabilístico (RAI) + Variações patrimoniais positivas - Variações patrimoniais negativas +/- Variações previstas no CIRC = Lucro tributável

Lucro tributável - Prejuízos fiscais – Benefícios fiscais = Matéria colectável

Os residentes que não exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola;

Rendimento global – Gastos comuns imputáveis = Matéria colectável

Os não residentes com estabelecimento estável;

Rendimentos obtidos em Portugal = Matéria colectável

Após determinada a matéria coletável no modelo 22, surge a coleta, que se obtém através multiplicação da matéria coletável pelas taxas de IRC previstas no artigo 87.º do CIRC:

Matéria Colectável x Taxa de IRC (artigo 87º do CIRC) = Colecta

Colecta (+/-) Deduções à colecta – Benefícios Fiscais (Estatuto dos Benefícios Fiscais) + Derrama + Tributações autónomas (artigo 88º do CIRC) = IRC

Em relação à estrutura de funcionamento da declaração modelo 22, importante para o cálculo da estimativa para IRC, apresenta-se sintetizada no quadro seguinte:

Quadro 8: Estrutura de funcionamento da declaração modelo 22

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL – Quadro 07		
Linha 701	Resultado Líquido do Período	Inclui o resultado líquido contabilístico da empresa
Linha 702 a Linha 707	Variações Patrimoniais positivas e negativas	Incluídas as variações patrimoniais no âmbito dos artºs 21º e 24º do CIRC
A acrescentar: Linha 709 a Linha 752		Gastos contabilísticos não aceites fiscalmente
A deduzir: Linha 754 a Linha 775		Rendimentos contabilísticos Não tributados
Linha 777	Prejuízo para efeitos fiscais	
Linha 778	Lucro tributável	

APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL – Quadro 09		
	prejuízos fiscais dedutíveis	Deve ser apresentada a totalidade Dos prejuízos fiscais dedutíveis
Campo 309	Prejuízos fiscais deduzidos	Existindo prejuízos fiscais dedutíveis e no período em que a empresa obtenha um lucro tributável, deverá deduzir os prejuízos fiscais correspondentes a 75% do valor do lucro tributável do período (aplica-se aos prejuízos deduzidos a partir de 01-2012, Conforme alteração OE 2012)
Campo 311	Matéria coletável	Lucro tributável menos prejuízos fiscais deduzidos

CÁLCULO DO IMPOSTO – Quadro 10		
Campo 351	Colecta	Matéria coletável * Taxa de IRC
Deduções: Campo 355	Benefícios Fiscais	Deduções CFEI, RFAI ou SIFIDE
Campo 356	Pagamento especial por conta	Devem ser apresentados pelo valor total , sendo que só serão utilizados até à concorrência da coleta.
Campo 358	IRC Liquidado	Coleta – deduções
Campo 371		
Campo 359	Retenções na fonte	Este valor deve ser conciliado com as declarações Recebidas das entidades que efectuam estas retenções
Campo 360	Pagamentos por conta	Deve ser incluído o valor total dos pagamentos Por conta efetuados no período
Campo 361	IRC a pagar	IRC liquidado + resultado liquidação – Retenções na fonte – pagamentos por conta
Campo 362	IRC a recuperar	
Campo 364	Derrama	Lucro Tributável * taxa de derrama definida por Cada município
Campo 373	Derrama estadual	Se Lucro tributável for superior a 1.500.000€, Tem uma taxa adicional de 3% ou 5%
Campo 374	Pagamentos adicionais por conta	Pagamentos antecipados de derrama estadual
Campo 365	Tributações autónomas	Conforme quadro apresentado a seguir
Campo 367	Total a Pagar	
Campo 368	Total a Recuperar	

Fonte: Elaboração própria

A estimativa do IRC resulta do somatório da coleta, resultado da liquidação, derramas e tributações autónomas e da dedução de eventuais benefícios fiscais à coleta.

Tributações autónomas:

As tributações autónomas de IRC são taxas de tributação que incidem sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC e devem ser interpretadas como um pagamento independente da existência ou não de matéria colectável. As situações passíveis de tributação autónoma apresentam taxas diversas, e podem ser agrupadas segundo o quadro seguinte:

Quadro 9: Taxas de tributação autónoma

Artº 88 do CIRC	Taxa de Tributação autónoma	Taxa de Tributação autónoma para sujeitos passivos com prejuízo fiscal no período de tributação
Despesas não documentadas (nº1)	50%	60%
Despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou que auferam rendimentos de atividade sujeitas ao imposto especial de jogo (nº2)	70%	80%
Encargos efetuados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do nº1 do artº 34º, (para viaturas adquiridas até 2009 – 29,927,87€, adquiridas em 2010 – 40.000€; adquiridos em 2011 – 30.000€; adquiridas em 2012 e seguintes – 25.000€), motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica (nº3)	10%	20%
Encargos efetuados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do nº1 do artº 34º, (para viaturas adquiridas até 2009 – 29,927,87€, adquiridas em 2010 – 40.000€; adquiridos em 2011 – 30.000€; adquiridas em 2012 e seguintes – 25.000€), motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica (nº4)	20	30%
Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação (nº7)	10,00%	20%
Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável (nº 8)	35%	45%
Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável , efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (nº8)	55%	65%
Encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador , ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS e Segurança Social na esfera do respetivo beneficiário e documentadas por mapa justificativo da despesa . (nº9)	5%	15%
Encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador , ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS e Segurança Social na esfera do respetivo beneficiário, bem como estes encargos, sem que exista mapa justificativo da despesa (nº9)	Acréscio Q 07 Sem Tributação autónoma	Acréscio Q 07 Tributação autónoma 15%
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial, quando as partes sociais sejam detidas por período inferior a um ano (nº11)	25%	35%
Gastos relacionados com indemnizações ou compensações não relacionadas com a concretização de objetivos pelos gerentes (nº13, alínea a))	35%	45%
Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500€, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período (nº13 alínea b))	35%	45%

Fonte: Adaptado artº88 do CIRC

Dedução de prejuízos fiscais

O Orçamento de estado de 2013 introduziu alterações legislativas incorporadas no CIRC no que respeita aos prejuízos fiscais, cujo artº 52º do CIRC dispõe o seguinte:

Em conformidade com o artº 52º do CIRC, “Os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos 12 períodos de tributação posteriores .”

Assim, os prejuízos fiscais podem ser deduzidos de acordo com o quadro seguinte:

Quadro 10: Dedução de prejuízos fiscais

Período de tributação em que o prejuízo é apurado	Período de dedução (nº de anos)	Período de tributação limite para a dedução do prejuízo
2006	6	2012
2007	6	2013
2008	6	2014
2009	6	2015
2010	4	2014
2011	4	2015
2012	5	2017
2013	5	2018

Fonte: Adaptado do CIRC

Para além disto, a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável, não ficando prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de tributação (art 52º nº2 do CIRC).

A dedução de prejuízos de períodos anteriores faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo, até aos períodos imediatos, por ordem cronológica de ocorrência.

5.5 Elaboração das demonstrações financeiras

Após o encerramento do período com o apuramento do resultado líquido de uma entidade, procede-se à elaboração das demonstrações financeiras (DF), designadamente, balanço, demonstração de resultados, anexos, entre outras.

A elaboração das demonstrações financeiras deve obedecer às disposições previstas pelo SNC nas bases para a apresentação de demonstrações financeiras, designadamente:

-Não compensação de saldos: em termos simples, os passivos não devem ser compensados com ativos, isto é, os saldos devedores da classe 1 e classe 2 não devem ser compensados com os saldos credores das mesmas classes, exceto os respeitantes a perdas por imparidade acumuladas.

-Saldos credores de depósitos à ordem: no caso de existirem saldos de depósito à ordem credores (descobertos bancários), os saldos, apenas das subcontas credoras, devem ser levados no passivo, em financiamentos obtidos. Existindo um processo automático de elaboração das demonstrações de fluxo de caixa, poderá existir necessidade de efetuar registo contabilístico, no qual será debitada a conta de depósitos à ordem e creditada a conta dos financiamentos, pelo valor dos saldos credores em depósitos à ordem.

-Um ativo ou o passivo nunca devem apresentar valores negativos. Apenas no capital próprio se pode verificar essa situação. Um saldo negativo no ativo, por exemplo caixa e depósitos bancários, representa um erro. De facto esse valor representa um passivo.

-Dívidas correntes e dívidas não correntes: em termos simples, são correntes as dívidas que se vencem no prazo de um ano. Por exemplo, num contrato de locação financeira, relevado em financiamentos obtidos, a amortização da dívida prevista para o ano seguinte deve ser relevada no passivo corrente. A restante deve ser relevada no passivo não corrente.

-Sempre que uma linha no balanço ou demonstração não tenha valor, ou uma nota no anexo não tenha aplicação, deve ser eliminada. Apenas, no anexo das microentidades está previsto que as notas não aplicáveis se mantenham com a designação de não aplicável.

-Materialidade / agregação – os modelos de balanço e restantes demonstrações financeiras constantes nas diversas portarias contêm a informação mínima a apresentar. Assim, desde que relevante ou material, podem e devem ser acrescentadas nas demonstrações financeiras outras rubricas, assim como devem ser eliminadas linhas de itens relativamente aos quais não existam quantias a apresentar. Isto também se aplica às microentidades.

5.6 Informação empresarial simplificada (IES)

Com a aprovação da IES / Declaração anual, toda a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais passa a ser transmitida num único momento

perante uma única entidade, através do preenchimento de formulários únicos submetidos por via electrónica em www.portaldasfinancas.gov.pt.

A IES / Declaração anual deve ser enviada pelos sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada e pelos sujeitos passivos de IRC, incluindo as entidades ou organismos públicos. Esta declaração anual deve ser enviada até ao dia 15 de Julho do ano seguinte ao que respeita a declaração, ou para os sujeitos passivos de IRC que adotem um período de tributação diferente do ano civil, deverá ser apresentada até ao dia 15 do sétimo mês seguinte à data do termo desse período.

A Informação Empresarial Simplificada (IES), foi criada com a publicação do DL nº8/2007, de 17 de Janeiro, que implementou novas medidas de eliminação e simplificação dos atos no setor do registo comercial e dos atos notariais. A IES permite aos sujeitos passivos entregar a informação da empresa a nível estatístico, fiscal e também contabilístico, agregando deste modo, num único ato o cumprimento de quatro obrigações legais diferentes, designadamente:

- 1) Entrega da Declaração anual de informação contabilística e fiscal, prevista na alínea c) do nº1 do artigo 109º do CIRC no nº1 do artigo 113º do CIRS;
- 2) Registo da prestação de contas, a realizar na Conservatória do Registo Comercial;
- 3) Prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (INE) (nº1 do artigo 6º da Lei do Sistema Estatístico Nacional);
- 4) Prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal (artigo 13º da Lei Orgânica do Banco de Portugal).

Como principais vantagens da IES / Declaração Anual podem apontar-se:

- a) Simplificação de processo, na medida em que a empresa passa a cumprir 4 obrigações através do envio de um formulário único;
- b) Redução de custos, pois a empresa poupa em deslocações e na produção de documentos em diferentes formatos e para diferentes entidades públicas;
- c) Economia mais competitiva e transparente, já que existe mais informação sobre o mercado português, passando a informação a ser disponibilizada mais rapidamente;

- d) Informação estatística abrange a universalidade das empresas, permitindo uma visão mais fidedigna e completa da evolução da economia nacional.

Sujeitos passivos obrigados a entregar a IES

A entrega da Declaração anual é obrigatória para todos os sujeitos passivos de IRC, incluindo os isentos nos termos dos artigos 8º e 9º do respetivo Código e para os sujeitos passivos de IRS que possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou que, em qualquer caso, sejam obrigados à entrega de um dos anexos de IRS, IVA ou IS (Impostos de selo).

Anexos da IES/DA

Anexo A – Entidades residentes que exercem, a título principal, a atividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável.

Anexo L – Elementos Contabilísticos e Fiscais - este anexo é apresentado juntamente com a Declaração anual, por todos os sujeitos passivos abrangidos pela alínea d) do nº 1 do artigo 28º do CIVA , mencionando os valores das operações realizadas pelo sujeito passivo enquadradas em IVA.

Anexo N – regimes especiais.

Anexo O – mapa recapitulativo de clientes – identifica os sujeitos passivos clientes com os quais o montante total de operações realizadas com cada um deles no ano anterior foi superior a 25000 euros, conforme alínea e) do nº1 do artigo 29º do CIVA.

Anexo P – mapa recapitulativo de fornecedores - este anexo diz respeito às operações da empresa com fornecedores, se estas ultrapassarem 25000 euros, nos termos da alínea f) do nº1 do artigo 29º do CIVA.

Anexo Q – Elementos contabilísticos e fiscais - este anexo reflete as operações e factos sujeitos a imposto de selo, cumprindo o estabelecido no nº 1 do artigo 52º e 56º do Código do imposto de Selo.

Anexo R – Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e EIRL.

Preenchimento da IES/DA

Folha de Rosto

Quadro 01: refere-se ao período de tributação.

Quadro 02: menciona a área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável.

Quadro 03: identifica o sujeito passivo através do número de identificação fiscal.

Quadro 04: designa a Código da atividade económica e estabelecimentos.

Quadro 05: indica os anexos que acompanham a declaração.

Quadro 06: faz referência a declarações especiais, por exemplo no início de atividade.

Quadro 07: menciona o tipo de declaração (1ª do ano ou de substituição).

Quadro 08: menciona a situação da empresa, no ultimo período de tributação.

Quadro 09: identifica o sujeito passivo ou representante legal e o TOC.

A parte mais relevante e complexa do preenchimento da IES é o anexo A. Neste anexo, a primeira questão que se coloca é o tipo de entidade, se o enquadramento contabilístico é feito pelas NIC (normas internacionais de contabilidade), NCRF, NCRF-PE ou NCM. Se a decisão for mal tomada não é possível simplesmente alterar-se, originando o preenchimento total do anexo A novamente. Este anexo subdivide-se em 13 quadros:

Quadro 02-A: opção tomada aquando da seleção deste anexo (a sua alteração implica o preenchimento completo deste anexo novamente);

Quadro 03-A: onde se preenche os valores da demonstração de resultados do período de tributação;

Quadro 04-A: preenche-se os valores do balanço do período de tributação;

Quadro 04-B: coloca-se os valores a demonstração das alterações no capital próprio;

Quadro 04-C: valores da demonstração de fluxos de caixa (não é obrigatório a todas as tipologias de entidades);

Quadro 05-A: agrupa os campos 501-A a 516-A, incorporando tudo o que foi referido aquando do estudo do anexo ao balanço e demonstração de resultados (como por exemplo, identificação da entidade, as principais políticas contabilísticas, os valores do ativo intangível e do ativo fixo tangível, locações, custos de empréstimos, entre outros);

Quadro 05-B: compreende os campos 517-A a 532-A. Estes quadros correspondem à continuação dos quadros referidos no anexo ao balanço e demonstração de resultados (como por exemplo, inventário, rédito, imposto sobre o rendimento, benefícios aos empregados, capital próprio, entre outros);

Quadro 6: carregam-se os valores do balancete final do ano da conta 21 à 278, da 62 à 698, da 74 e da 76 à 8;

Quadro 7: faz referência à deliberação da aprovação de contas;

Quadro 8: relaciona-se com informações sobre o relatório de gestão/parecer do órgão de fiscalização – certificação legal de contas;

Quadro 9: faz referência às mais-valias e reinvestimento dos valores de realização;

Quadro 10: diz respeito a operações com entidades relacionadas em território nacional;

Quadro 11: expressa se o sujeito passivo usufrui ou não do comércio eletrónico.

CAPÍTULO VI – ANÁLISE CRÍTICA

No decorrer destes dez meses de estágio foram-me solicitadas inúmeras tarefas ao longo de várias etapas, nas quais empreguei toda a minha capacidade, dedicação e conhecimentos teóricos para corresponder da melhor forma às mesmas. Estas tarefas desenvolveram em larga medida os meus conhecimentos no âmbito das finanças empresariais, pois foi possível aplicar na prática a teoria adquirida na licenciatura em gestão e particularmente no Mestrado em Gestão Financeira, por isso considero que foram fundamentais para o meu desenvolvimento tanto a nível profissional como pessoal.

Dos conhecimentos adquiridos no decorrer da licenciatura e mestrado, destaco algumas disciplinas cruciais para a realização deste estágio, como a Contabilidade Financeira e Analítica, o Controlo de Gestão, o Controlo Orçamental, o Direito Empresarial, as Finanças, a Gestão financeira, a Análise Financeira, a Avaliação de Empresas, a Matemática Aplicada, a Estatística e a Fiscalidade.

Neste capítulo pretendo destacar as principais competências adequadas no decorrer do estágio curricular, bem como as contribuições dos conhecimentos adquiridos para o exercício das atividades desenvolvidas. Assim, destaco a minha integração e colaboração entre todos os colaboradores da Economicus, pois o trabalho em equipa facilita a realização de tarefas, o cumprimento do objetivo organizacional e a satisfação de todos os clientes. Também considero essencial a comunicação nas interações profissionais, visto que temos que saber adaptar o comportamento pessoal ao profissional e a comunicação consoante as situações e as pessoas com quem interagimos para facilitar a interação e a perceção de cada um.

Neste estágio foram-me disponibilizadas excelentes condições, quer ao nível de instalações, quer ao nível de recursos técnicos e humanos, para que me sentisse da melhor forma possível no local de trabalho. Contudo as minhas principais dificuldades prenderam-se com o ritmo de trabalho da empresa onde realizei o estágio, o elevado grau de responsabilidade com que estas executam as tarefas diárias, bem como o facto da área de contabilidade e fiscalidade sofrer constantes alterações legislativas, o que obriga a uma permanente atualização e de conhecimentos. Estas dificuldades criaram em mim um receio inicial que foi progressivamente ultrapassado com o apoio incondicional dos colegas.

O estágio proporcionou-me uma nova perspetiva das dificuldades e desafios do mundo do trabalho, mas também ajudou a consolidar conhecimentos, métodos e técnicas de trabalho, principalmente nas áreas da contabilidade, fiscalidade e finanças empresariais.

Assim, estes nove meses de prática foram muito úteis e benéficos para o desenvolvimento de competências adequadas ao início do meu percurso profissional, nomeadamente o aumento de responsabilidade e autonomia, a tomada de decisão, a interação com os *softwares* de contabilidade e gestão e uma melhor utilização de folhas de cálculo. Ao longo deste estágio foram várias as situações em que tive de aplicar na prática toda formação teórica adquirida até hoje, o que possibilitou a consolidação de conhecimentos e de bases sólidas para o meu desenvolvimento profissional futuro, contudo estou consciente de que ainda existe muito mais para aprender e pôr em prática.

Em relação à Economicus, Gestão e Contabilidade, Lda destaco os processos e métodos adotados, os recursos humanos e *softwares* sofisticados como fatores críticos para o excelente desempenho dos seus profissionais, uma vez que estes programas são de fácil interação e o equipamento de escritório avançado possibilita a realização das tarefas de forma eficiente.

CAPÍTULO VII – CONCLUSÃO

Na sequência do estágio realizado na empresa Economicus, Gestão e Contabilidade Lda, o presente relatório permitiu concluir que é essencial o contacto direto com as funções relacionadas com a área profissional, uma vez que no decorrer do estágio são transpostos para a prática os conhecimentos adquiridos ao longo da licenciatura e mestrado, o que permite consolidar a sua aplicação.

É importante referir que no contexto prático, um gestor financeiro deve ser capaz de compreender o processo de preparação da informação financeira constante da prestação de contas e interpretar toda esta informação, tal como a legislação fiscal em vigor, por forma a enfrentar desafios futuros e uma vez que necessita de tomar decisões de carácter financeiro e lida com alterações constantes à legislação. Assim, podemos compreender que no mundo profissional existem alguns constrangimentos e dificuldades que impedem a aplicação linear dos conceitos teóricos adquiridos.

Analisando o trabalho desenvolvido e o plano de atividades proposto pelos coordenadores de estágio Doutor António Pires Caiado e Doutor António Jaime Domingos, considero que os conteúdos propostos foram cumpridos e todas as atividades propostas foram executadas. Por forma a ir ao encontro do sigilo profissional, a parte prática do presente relatório não é colocada em anexo, sendo um dos aspetos que foi solicitado no decurso do estágio.

Desta forma, ao abordar diversos temas contabilísticos, financeiros e fiscais considero que o relatório e o estágio proporcionaram-me bases sólidas para o exercício da profissão de Técnico Oficial de Contas e para o meu desenvolvimento de competências na área da gestão financeira, o que resultou numa experiência bastante enriquecedora tanto a nível pessoal como profissional.

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia Geral

a) Manuais

- i. BORGES, A. RODRIGUES, J. A. e RODRIGUES, R. (2010), *Elementos de Contabilidade Geral*. 25.ª Ed., Lisboa: Áreas Editora.
- i. RODRIGUES, J. (2014), *Sistema de Normalização Contabilística*. 4ª Ed., Lisboa: Porto Editora
- i. ARAÚJO, D., CARDOSO, P., NOVAIS, J. (2011), *Manual de Prestação de Contas nas Sociedade Comerciais*. 3ª Ed., Lisboa: VidaEconómica
- i. RODRIGUES, J. (2009), *SNC: Sistema de Normalização Contabilística*. 2ª Ed., Lisboa: Áreas Editora.
- i. ALMEIDA, R., ALMEIDA, M., DIAS, A., CARVALHO, F., ALBUQUERQUE, F., e PINHEIRO, P. (2013), *SNC: casos práticos e exercícios resolvidos*. 3.ª Ed., Coimbra: ATF-Edições Técnicas.
- i. BORGES A., GAMELAS E., RODRIGUES J.P., MARTINS M., MAGRO N., FERREIRA P. (2009), *SNC: Sistema de Normalização Contabilística – Casos Práticos* Lisboa: Áreas Editora.
- i. GOMES J., PIRES J. (2011), *Normalização Contabilística para Microentidades -Casos Práticos e enquadramento legal* : 2.ª Ed., Porto: Vida Económica.
- i. NEVES F. (2012), *Código do IVA e Legislação Complementar – Comentado e Anotado*. 2.ª Ed., Porto: Vida Económica.

b) Legislação

- ii. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) – Republicado pelo Decreto-lei, n.º 159/2009, de 13 de julho.
- ii. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).
- ii. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) – Republicado pelo Decreto-lei n.º102/2008, de 20 de Junho.
- ii Código das Sociedades Comerciais.
- ii Código Comercial
- ii. Código do Trabalho.
- ii. EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais.

- ii. Diário da República, 1.ª série — N.º 163 — 23 de Agosto de 2010.
- ii. Diário da República, 1.ª série — N.º 48 — 9 de Março de 2011.
- ii. Diário da República, 2.ª série — N.º 125 — 30 de Junho de 2010.
- ii. Decreto-Lei n.º 8/2007 de 17 de janeiro.
- ii. Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março.
- ii. Decreto-Lei 42/91 de 22 de janeiro.
- ii. Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho.
- ii. Decreto-Lei n.º 265/95 de 17 de outubro.
- ii. Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro.
- ii. Decreto-Lei n.º 452/99 de 5 de novembro.
- ii. Decreto - Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro.
- ii. Lei 66-B/2012, de 31/12 (orçamento de estado 2013).
- ii. Portaria n.º 92-A/2011.
- ii. Portaria 1011/2009, de 9 de setembro.
- ii. Regime Geral das Infrações Tributárias

Webgrafia

- iii. <http://www4.seg-social.pt/>.
- iii. <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>.
- iii. <http://www.otoc.pt/pt/>.
- iii. <http://www.cnc.min-financas.pt/>
- iii. www.pwc.pt/guia-fiscal/2014

ANEXOS

Anexo 1 - Decreto Lei 158/2009, de 13 de Julho

Diário da República, 1.ª série — N.º 133 — 13 de Julho de 2009

4375

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

Resolução da Assembleia da República n.º 46/2009

Designação do Provedor de Justiça

A Assembleia da República, em reunião plenária de 10 de Julho de 2009, elegeu e resolve designar, nos termos do n.º 3 do artigo 23.º, da alínea h) do artigo 163.º e do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, o juiz conselheiro Alfredo José de Sousa para o cargo de Provedor de Justiça.

Aprovada em 10 de Julho de 2009.

O Presidente da Assembleia da República, *Jaime Gama*.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Decreto-Lei n.º 158/2009

de 13 de Julho

O actual modelo nacional de normalização contabilística para as empresas comerciais e industriais e outras entidades foi instituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e criou a Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

O POC foi, entretanto, objecto de sucessivas alterações, essencialmente motivadas pela necessidade de adaptação do modelo contabilístico nacional a instrumentos jurídicos comunitários. Assim:

A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, em 1986, implicou, em relação às matérias contabilísticas, a obrigatoriedade de ajustamento dos nossos normativos à Directiva n.º 78/660/CEE (Quarta Directiva), pelo que foi publicado, em 1989, o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que procedeu a diversos ajustamentos e melhorias ao Plano Oficial de Contabilidade de 1977.

Dois anos mais tarde, foi publicado o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho, que transpôs para a ordem jurídica interna o tratamento contabilístico de consolidação de contas, em consonância com o estabelecido na Directiva n.º 83/349/CEE (Setima Directiva) e introduziu novos ajustamentos ao POC de 1989, que consistiram em algumas modificações e no aditamento dos capítulos 13 e 14, respeitantes a normas de consolidação de contas e demonstrações financeiras consolidadas, respectivamente.

Outras alterações relevantes ao POC de 1989 foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, que acolheu o sistema de inventário permanente e a demonstração dos resultados por funções, e pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril, que introduziu a demonstração dos fluxos de caixa, pelo Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril, que estabeleceu as condições de aplicação do justo valor, transpondo para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro.

O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, relativa à modernização das directivas contabilísticas, que alterou as Directivas n.º 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às

contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros visando assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as normas internacionais de contabilidade (NIC), em vigor desde 1 de Maio de 2002. Através deste decreto-lei, o Estado Português exerceu a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, com respeito à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

No presente decreto-lei reafirma-se tal opção, agora no quadro do Sistema de Normalização Contabilística.

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 veio estabelecer a adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade — International Accounting Standards (IAS) e International Financial Reporting Standards (IFRS) e interpretações conexas — International Financial Reporting Interpretations Committee (SIC/IFRIC), dando, assim, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira e que se traduzem, designadamente, por:

- Concentração de actividades empresariais a nível nacional, europeu e mundial;
- Desenvolvimento de grandes espaços económicos — «União Europeia», «Nafta», «Mecrosul», «Sudeste Asiático»;
- Regionalização e globalização dos mercados financeiros e das bolsas de valores;
- Liberalização do comércio e globalização da economia;
- Internacionalização das empresas, criação de subsidiárias, fusões, aquisições, empreendimentos conjuntos e alianças estratégicas.

Assim, e por força da orientação estratégica em matéria contabilística da União Europeia esboçada com a apresentação, pela Comissão Europeia, em Novembro de 1995, do documento «Harmonização contabilística — uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional» e do subsequente impulso político dado no Conselho de Lisboa, em Março de 2000, que estabeleceu a criação de serviços financeiros plenamente integrados, a União Europeia (UE) decidiu adoptar as normas internacionais de contabilidade do International Accounting Standards Board (IASB).

Tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, o POC tem-se revelado, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, para além de carecer de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspectos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas.

Entende-se, assim, facilmente, que à luz das profundas alterações verificadas nos últimos 25 anos, os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal, que nos domínios conceptual e instrumental transitam de 1977, já não respondem adequadamente às exigências contemporâneas e que por, conseguinte, importa proceder à sua modificação.

Adicionalmente, o acompanhamento da dinâmica de adopção, pela UE, das normas internacionais de contabilidade, tendo em vista a sua absorção no quadro contabilístico nacional, que se pretende actualizado, apela a que se adoptem procedimentos normativos suficientemente flexíveis.

Assim, a normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português.

Consequentemente, procede-se à revogação do POC e legislação complementar criando-se o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que vem na linha da modernização contabilística ocorrida na UE que é constituído pelos elementos fundamentais que se enunciam em seguida.

A «Estrutura conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras» do IASB, assumida e publicada pela UE. Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o Sistema.

As «Bases para a apresentação de demonstrações financeiras», nas quais se enunciam as regras sobre o que constitui e a que princípios essenciais deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Os «Modelos de demonstrações financeiras», nos quais se consagram a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações de balanço, de resultados (por funções e por naturezas), de alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.

O «Código de contas», traduzido numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acutelar as necessidades dos distintos utentes, privados e públicos, e alimentar o desenvolvimento de plataformas e bases de dados particulares e oficiais.

As «Normas contabilísticas e de relato financeiro» (NCRF), núcleo central do SNC, adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

A «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRF-PE), que, de forma unitária e simplificada, contempla os tratamentos de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação que, do cômputo dos consagrados nas NCRF, são considerados como os pertinentes e mínimos a ser adoptados por entidades cuja dimensão não ultrapasse dois dos três limites seguintes: a) total do balanço: € 500 000; b) total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 1 000 000; c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

Conceptualmente, o SNC caracteriza-se pelas linhas mestras essenciais adiante explicitadas.

Trata-se de um corpo de normas coerente com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE e, por outro lado, com as actuais versões das quarta e sétima directivas comunitárias sobre contas, respectivamente, de entidades individuais e grupos de sociedades.

Em conexão com o primeiro aspecto indicado, o SNC é um instrumento moderno ao serviço daquelas empresas portuguesas que, não tendo valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, têm

uma dimensão, uma estrutura de capitais ou uma presença em determinadas actividades que as colocam em pleno ambiente globalizado de negócios, parceiros e fontes de financiamento. Com capitais públicos ou privados, existe um significativo universo de grandes e médias empresas e grupos nacionais que carecem de produzir e divulgar demonstrações financeiras adequadas aos vários mercados onde operam ou onde se financiam.

Tendo em conta as entidades a que se destina o SNC, no processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade houve a preocupação de, sem distorcer a homogeneidade, a qualidade e a coerência globais, eliminar tratamentos pouco ou nada aplicáveis à realidade nacional e evitar níveis de exigência informativa porventura excessivos.

Por outro lado, é criada uma norma especificamente destinada às entidades de menor dimensão que, assente na mesma filosofia de conceitos e orientada pelos mesmos requisitos técnicos de referência, permite delimitar e simplificar num único documento, mais acessível e de mais fácil aplicação, as exigências contabilísticas mais comuns a este universo.

Assegura-se, assim, inteira compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos seguintes três grandes grupos de entidades que operam em Portugal:

Empresas com valores cotados que aplicam directamente as normas internacionais de contabilidade;

Restantes empresas dos sectores não financeiros, que aplicam as NCRF;

Empresas de menor dimensão que aplicam as NCRF-PE.

É criada, deste modo, uma estrutura que pretende assegurar a coerência horizontal entre as normas, e, quanto às entidades a que se aplica, viabilizar uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações na sua dimensão impliquem diferentes exigências de relato.

Com a preocupação de integrar no SNC a problemática da consolidação de contas, inclui-se no presente decreto-lei a respectiva disciplina jurídica e normativa, estabelecendo os requisitos relativos à obrigatoriedade de certas entidades terem de preparar e apresentar demonstrações financeiras consolidadas, bem como a sua dispensa e exclusão.

Foi ouvida a Comissão de Normalização Contabilística.

Foram ouvidos, a título facultativo, a Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários, o Banco de Portugal e o Instituto de Seguros de Portugal.

Assim:

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º

Objecto

É aprovado o Sistema de Normalização Contabilística, doravante designado por SNC, anexo ao presente decreto-lei e que dele faz parte integrante.

Artigo 2.º

Definições

Para efeitos do presente decreto-lei, considera-se:

a) «Controlo» o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma;

b) «Demonstrações financeiras consolidadas» as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica;

c) «Empresa mãe» uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias;

d) «Subsidiária» uma entidade, ainda que não constituída sob a forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa mãe.

Artigo 3.º

Âmbito

1 — Com excepção das entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º e pelo artigo 5.º, o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;

b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;

c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;

d) Empresas públicas;

e) Cooperativas;

f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

2 — As que sejam publicadas normas para as entidades sem fins lucrativos, são abrangidas pelo SNC outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade, doravante designado POC, ou venham a estar sujeitas ao SNC.

3 — O disposto nos artigos 6.º a 8.º não prejudica o regime constante do Decreto-Lei n.º 147/94, de 25 de Maio, e não se aplica às entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 36/92, de 28 de Março.

Artigo 4.º

Aplicação das normas internacionais de contabilidade

1 — As entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado devem, nos termos do artigo 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

2 — As entidades obrigadas a aplicar o SNC, que não sejam abrangidas pelo disposto no número anterior, podem optar por elaborar as respectivas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal das contas.

3 — As entidades cujas contas sejam consolidadas de acordo com o disposto no n.º 1 devem elaborar as respectivas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas.

4 — As entidades obrigadas a aplicar o SNC, mas que estejam incluídas no âmbito da consolidação de entidades abrangidas pelo n.º 2, podem optar por elaborar as respectivas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas.

5 — As opções referidas nos n.ºs 2 a 4 devem ser globais, mantendo-se por um período mínimo de três exercícios.

6 — O período referido no número anterior não se aplica às entidades que, tendo optado pela aplicação de normas internacionais de contabilidade, passem a estar incluídas no âmbito da consolidação de entidades que não as adoptem.

7 — A aplicação das normas internacionais de contabilidade a que se refere o presente artigo não prejudica que, para além das informações e divulgações inerentes a estas normas, as entidades abrangidas sejam obrigadas a divulgar outras informações previstas na legislação nacional.

Artigo 5.º

Competência das entidades de supervisão do sector financeiro

1 — Sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 4.º, e da competência:

a) Do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal a definição do âmbito subjectivo de aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como a definição das normas contabilísticas aplicáveis às contas consolidadas, relativamente às entidades sujeitas a respectiva supervisão;

b) Da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários a definição do âmbito subjectivo de aplicação das normas internacionais de contabilidade relativamente às entidades sujeitas a respectiva supervisão.

2 — O disposto no presente decreto-lei não prejudica a competência do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal para definir:

a) As normas contabilísticas aplicáveis às contas individuais das entidades sujeitas a respectiva supervisão;

b) Os requisitos prudenciais aplicáveis às entidades sujeitas a respectiva supervisão.

Artigo 6.º

Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas

1 — Qualquer empresa mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, sobre as quais:

a) Independentemente da titularidade do capital, se verifique que, em alternativa:

i) Possa exercer, ou exerça efectivamente, influência dominante ou controlo;

ii) Exerça a gestão como se as duas constituíssem uma única entidade;

b) Sendo titular de capital, quando ocorra uma das seguintes situações:

i) Tenha a maioria dos direitos de voto, excepto se for demonstrado que esses direitos não conferem o controlo;

ii) Tenha o direito de designar ou de destituir a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais desta entidade;

iii) Exerça uma influência dominante sobre uma entidade, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma outra cláusula do contrato social desta;

iv) Detenha pelo menos 20% dos direitos de voto e a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais desta entidade, que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto;

v) Disponha, por si só ou por força de um acordo com outros titulares do capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

2 — Para efeitos do disposto nas subalíneas i), ii), iv) e v) da alínea b) do número anterior, aos direitos de voto, de designação e de destituição da empresa mãe devem ser adicionados os direitos de qualquer outra subsidiária e os das subsidiárias desta, bem como os de qualquer pessoa agindo em seu próprio nome, mas por conta da empresa mãe ou de qualquer outra subsidiária.

3 — Para os mesmos efeitos, aos direitos indicados no número anterior devem ser deduzidos os direitos relativos:

a) As partes de capital detidas por conta de uma entidade que não seja a empresa mãe ou uma subsidiária; ou

b) As partes de capital detidas como garantia, desde que os direitos em causa sejam exercidos em conformidade com as instruções recebidas ou que a posse destas partes seja para a entidade detentora uma operação decorrente das suas actividades normais, em matéria de empréstimos, com a condição de que os direitos de voto sejam exercidos no interesse do prestador da garantia.

4 — Ainda para os efeitos do disposto nas subalíneas i), iv) e v) da alínea b) do n.º 1, a totalidade dos direitos de voto dos titulares do capital da entidade subsidiária devem deduzir-se os direitos de voto relativos às partes de capital detidas por essa entidade, por uma subsidiária desta ou por uma pessoa que actue no seu próprio nome, mas por conta destas entidades.

Artigo 7.º

Dispensa da elaboração de contas consolidadas

1 — Uma empresa mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites a seguir indicados:

- a) Total do balanço: € 7 500 000;
- b) Total das vendas líquidas e outros rendimentos: € 15 000 000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250.

2 — A dispensa da obrigação de elaborar contas consolidadas só ocorre quando dois dos limites definidos no

número anterior se verificarem durante dois exercícios consecutivos.

3 — Não obstante o disposto nos números anteriores, é ainda dispensada da obrigação de elaborar contas consolidadas qualquer empresa mãe que seja também uma subsidiária, quando a sua própria empresa mãe esteja subordinada à legislação de um Estado membro da União Europeia e:

a) Seja titular de todas as partes de capital da entidade dispensada, não sendo tidas em consideração as partes de capital desta entidade detidas por membro dos seus órgãos de administração, de direcção, de gestão ou de fiscalização, por força de uma obrigação legal ou de cláusulas do contrato de sociedade; ou

b) Detenha 90%, ou mais, das partes de capital da entidade dispensada da obrigação e os restantes titulares do capital desta entidade tenham aprovado a dispensa.

4 — A dispensa referida no número anterior depende da verificação das seguintes condições:

a) A entidade dispensada, bem como todas as suas subsidiárias, serem consolidadas nas demonstrações financeiras de um conjunto mais vasto de entidades cuja empresa mãe esteja sujeita a legislação de um Estado membro da União Europeia;

b) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea anterior, bem como o relatório consolidado de gestão do conjunto mais vasto de entidades, serem elaborados pela empresa mãe deste conjunto e sujeitos a revisão legal segundo a legislação do Estado membro a que ela esteja sujeita, adaptada a Directiva n.º 83/349/CEE, de 13 de Junho;

c) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea a) e o relatório consolidado de gestão referido na alínea anterior, bem como o documento de revisão legal dessas contas, serem objecto de publicidade por parte da empresa dispensada, em língua portuguesa;

5 — As dispensas referidas nos n.ºs 1 e 3 não se aplicam caso uma das entidades a consolidar seja uma sociedade cujos valores mobiliários tenham sido admitidos ou estejam em processo de vir a ser admitidos a negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia.

Artigo 8.º

Exclusão da consolidação

1 — Uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para a realização do objectivo de as demonstrações financeiras darem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira do conjunto das entidades compreendidas na consolidação.

2 — Quando duas ou mais entidades estejam nas circunstâncias referidas no número anterior, mas sejam, no seu conjunto, materialmente relevantes para o mesmo objectivo devem ser incluídas na consolidação.

3 — Uma entidade pode também ser excluída da consolidação sempre que:

a) Restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa entidade;

b) As partes de capital desta entidade tenham sido adquiridas exclusivamente tendo em vista a sua cessão

posterior, e enquanto se mantenham classificadas como detidas para venda.

4 — Uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo simples facto de as suas actividades empresariais serem dissimilares das actividades das outras entidades do grupo.

5 — O disposto nos números anteriores não se aplica quando as demonstrações financeiras consolidadas sejam preparadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE.

Artigo 9.º

Pequenas entidades

1 — A «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRF-PE), compreendida no SNC, apenas pode ser adoptada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades, de entre as referidas no artigo 3.º e excluindo as situações dos artigos 4.º e 5.º, que não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas:

- a) Total do balanço: € 500 000;
- b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 1 000 000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

2 — Os limites previstos no número anterior operam da seguinte forma:

- a) Para as entidades constituídas em ano anterior à data da publicação do presente decreto-lei, os limites reportam-se às demonstrações financeiras do exercício anterior ao da publicação do mesmo, produzindo efeitos a partir do exercício em que este entre em vigor;
- b) Para as entidades que se constituam no ano de publicação do presente decreto-lei, os limites reportam-se às previstas para esse ano e produzem efeitos a partir do exercício em que este entre em vigor;
- c) Para as entidades que se constituam nos anos seguintes ao da publicação do presente decreto-lei, os limites reportam-se às previstas para o ano da constituição e produzem efeitos imediatos;
- d) Sempre que os limites sejam ultrapassados num determinado exercício, a opção deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte, inclusive;
- e) Sempre que os limites deixem de ser ultrapassados num determinado exercício, a entidade pode exercer a opção a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.

3 — Nos casos em que uma pequena entidade integre o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas, aquela não pode aplicar o regime previsto na NCRF-PE.

Artigo 10.º

Dispensa de aplicação

Ficam dispensadas do previsto no artigo 3.º as pessoas que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a € 150 000.

Artigo 11.º

Demonstrações financeiras

1 — As entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo;
- e) Anexo.

2 — As entidades a que se refere o artigo 9.º são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.

3 — Adicionalmente, pode ser apresentada uma demonstração dos resultados por funções.

Artigo 12.º

Inventário permanente

1 — As entidades a que seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE ficam obrigadas a adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos:

- a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do exercício, ou, ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício;
- b) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respectivos registos contabilísticos.

2 — A obrigação prevista no número anterior não se aplica às entidades nele referidas que não ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando esta dispensa de produzir efeitos no exercício seguinte ao termo daquele período.

3 — Cessa a obrigação a que se refere o n.º 1, sempre que as entidades nele referidas deixem de ultrapassar, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites referidos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, produzindo esta cessação efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.

4 — Ficam também dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas relativamente às seguintes actividades:

- a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça;
- b) Silvicultura e exploração florestal;
- c) Indústria piscatória e aquicultura;
- d) Pontos de venda a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a € 300 000 nem a 10% das vendas globais da respectiva entidade.

5 — Ficam ainda dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas cuja actividade predominante consista na prestação de serviços, considerando-se como tais, para efeitos deste artigo, as que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda € 300 000 nem 20% dos respectivos custos operacionais.

6 — As dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 mantêm-se até ao termo do exercício seguinte aquele em que, respectivamente, as actividades e as entidades neles referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram.

7 — Não obstante o disposto no número anterior, podem voltar a beneficiar das dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 as actividades e as entidades neles referidas em relação às quais deixem de se verificar, durante dois exercícios consecutivos, os requisitos estabelecidos para a concessão da dispensa, produzindo efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.

Artigo 13.º

Referências ao Plano Oficial de Contabilidade

Todas as referências ao Plano Oficial de Contabilidade previstas em anteriores diplomas devem passar a ser entendidas como referências ao SNC.

Artigo 14.º

Índice de mera ordenação social

1 — A entidade sujeita ao SNC que não aplique qualquer das disposições constantes nas normas contabilísticas e de relato financeiro cuja aplicação lhe seja exigível e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

2 — A entidade sujeita ao SNC que efectue a supressão de lacunas de modo diverso do aí previsto e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

3 — A entidade sujeita ao SNC que não apresente qualquer das demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

4 — Caso as infracções referidas nos números anteriores sejam praticadas a título de negligência, as coimas são reduzidas a metade.

5 — Na graduação da coima são tidos em conta os valores dos capitais próprios e do total de rendimentos das entidades, os valores associados à infracção e a condição económica dos infractores.

6 — A organização do processo e a decisão sobre aplicação da coima competem ao presidente da Comissão de Normalização Contabilística, com possibilidade de delegação no vice-presidente da comissão executiva.

7 — O produto das coimas reverte nas seguintes proporções:

- a) 60 % para o Estado;
- b) 40 % para a Comissão de Normalização Contabilística.

8 — Aos ilícitos de mera ordenação social previstos no presente decreto-lei é subsidiariamente aplicável o regime geral do ilícito de mera ordenação social.

Artigo 15.º

Norma revogatória

1 — São revogados:

- a) O Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro;
- b) O Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho;
- c) O Decreto-Lei n.º 29/93, de 12 de Fevereiro;
- d) O Decreto-Lei n.º 127/95, de 1 de Junho;

e) O Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril;

f) O Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril;

g) Os artigos 4.º, 7.º e 11.º a 15.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro.

2 — São revogadas as directrizes contabilísticas n.º 1 a 29 emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística.

Artigo 16.º

Produção de efeitos

O presente decreto-lei entra em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 23 de Abril de 2009. — José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa — Fernando Teixeira dos Santos — Alberto Bernardes Costa.

Promulgado em 26 de Junho de 2009.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CANAVO SILVA.

Referendado em 1 de Julho de 2009.

O Primeiro-Ministro, José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa.

ANEXO

Sistema de Normalização Contabilística

1 — Apresentação:

1.1 — O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC) e é designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este Sistema, a semelhança do POC, não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º do presente decreto-lei.

1.2 — Trata-se de um modelo de normalização assente num conjunto de princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE), bem como coerente com a Directiva n.º 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978 (Quarta Directiva), e a Directiva n.º 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983 (Sétima Directiva), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE. Tal coerência encontra-se, aliás, garantida a partida, uma vez que o processo de adopção na UE das normas internacionais de contabilidade implica o respeito pelos critérios estabelecidos no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

1.3 — O SNC, que assimila a transposição das directivas contabilísticas da UE, é composto pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BAPF);
- Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
- Código de contas (CC);
- Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF);
- Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE);
- Normas interpretativas (NI).

A estrutura conceptual, baseada no anexo 3 das «Observações» relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, publicado pela Comissão Europeia em Novembro de 2003, que enquadra aqueles instrumentos, constitui um documento autónomo a publicar por aviso do membro do Governo com responsabilidade própria ou delegada pela área das finanças, no *Diário da República*.

1.4 — Sempre que o SNC não responda a aspectos particulares de transacções ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, a presente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

As normas internacionais de contabilidade (NIC), adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

As normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

2 — Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF):

2.1 — Âmbito, finalidade e componentes:

2.1.1 — As BADF de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade, quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e os aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados nas NCRF.

2.1.2 — As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas isoladamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospecto.

2.1.3 — As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução, por parte do órgão de gestão, dos recursos a ele confiados. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

- a) Activos;
- b) Passivos;
- c) Capital próprio;
- d) Rendimentos (réditos e ganhos);
- e) Gastos (gastos e perdas);
- f) Outras alterações no capital próprio; e
- g) Fluxos de caixa.

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

2.1.4 — Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- a) Um balanço;
- b) Uma demonstração dos resultados;
- c) Uma demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- e) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.

2.1.5 — As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na estrutura conceptual. Presume-se que a aplicação das NCRF, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.

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

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

2.1.7 — As políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas em notas ou outros materiais explicativos.

2.1.8 — A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade, quando usada juntamente com as restantes demonstrações financeiras, é útil se proporcionar aos utentes das mesmas uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e para determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a tempestividade e certeza da sua geração.

2.2 — Continuidade:

2.2.1 — Quando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir encarrando-a como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser adoptar uma dessas alternativas. O órgão de gestão deve divulgar as incertezas

materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade. Quando as demonstrações financeiras não sejam preparadas no pressuposto da continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com os fundamentos pelos quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão pela qual a entidade não é considerada como estando em continuidade.

2.2.2 — Ao avaliar se o pressuposto da entidade em continuidade é apropriado, o órgão de gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é considerado, pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tenha uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, pode concluir-se, sem necessidade de uma análise pormenorizada, que a base de contabilidade de entidade em continuidade é apropriada. Noutros casos, o órgão de gestão pode necessitar de considerar um vasto leque de factores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, com esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamento de substituição, para poder preencher de forma apropriada o pressuposto da entidade em continuidade.

2.3 — Regime de periodização económica:

2.3.1 — Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de periodização económica.

2.3.2 — Ao ser usado o regime contabilístico de periodização económica, os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisficam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na estrutura conceptual.

2.4 — Consistência da apresentação:

2.4.1 — A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras devem ser mantidas de um período para outro, a menos que:

a) Seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação é mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NCRF aplicável; ou

b) Uma NCRF estabeleça uma alteração na apresentação.

2.4.2 — Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fidedigna e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido no ponto 2.7 — Informação comparativa.

2.5 — Materialidade e agregação:

2.5.1 — Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissimilares devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais quando podem, individual

ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou do erro, ajustados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

2.5.2 — As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração de fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessas demonstrações, seja nas notas do anexo. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode, porém, ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.

2.5.3 — Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de apresentação específico contido numa NCRF não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.

2.6 — Compensação:

2.6.1 — Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados, excepto quando tal for exigido ou permitido por uma NCRF.

2.6.2 — É importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação, quer na demonstração dos resultados, quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de activos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é considerada uma compensação.

2.6.3 — O rédito deve ser mensurado tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram rédito, mas que são inerentes às principais actividades que o geram. Os resultados de tais transacções são apresentados, quando esta apresentação reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção. Por exemplo:

a) Os ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, são relatados, deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do activo e os gastos de venda relacionados; e

b) Os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a NCRF respectiva e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.

2.6.4 — Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças

cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

2.7 — Informação comparativa:

2.7.1 — A menos que uma NCRF o permita ou exija de outra forma, deve ser divulgada informação comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando seja relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

2.7.2 — Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e que esteja ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam com a informação de que a incerteza existia à data do último balanço e com a informação acerca das medidas adoptadas durante o período corrente para resolver a incerteza.

2.7.3 — Quando a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que tal seja impraticável. Considera-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

2.7.4 — Quando as quantias comparativas sejam reclassificadas, uma entidade deve divulgar:

- a) A natureza da reclassificação;
- b) A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e
- c) A razão para a reclassificação.

2.7.5 — Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:

- a) A razão para não as reclassificar; e
- b) A natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

2.7.6 — Aperfeiçoar a comparabilidade de informação interperíodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável recriar a informação.

3 — Modelos de demonstrações financeiras (MDF):

3.1 — São publicados, através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, os modelos para as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados (por naturezas e por funções);
- c) Demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa;
- e) Anexo (divulgação das bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e divulgações exigidas pelas NCRF).

3.2 — Os referidos modelos obedecem, em particular, ao disposto no capítulo 2, podendo, também, ser utilizados pelas entidades que se encontrem obrigadas ou que tenham usado a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

3.3 — São igualmente publicados através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, os modelos redigidos de demonstrações financeiras a utilizar pelas entidades que, nos termos do artigo 9.º do presente decreto-lei, possam adoptar a «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades», a que se refere o capítulo 6.

4 — Código de contas:

4.1 — É publicado através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, o Código de Contas (CC), que se pretende seja um documento não exaustivo, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O código de contas (lista codificada de contas); e
- c) Notas de enquadramento.

4.2 — O CC deve, também, ser adoptado pelas entidades que, nos termos do artigo 9.º do presente decreto-lei, possam aplicar a «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades», a que se refere o capítulo 6, e pode, ainda, ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas, ou que tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

5 — Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF):

5.1 — As NCRF constituem uma adaptação das normas internacionais de contabilidade, adoptadas pela UE, tendo em conta o tecido empresarial português e o facto de algumas entidades se encontrarem obrigadas ou terem a opção de aplicar as citadas normas internacionais, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho. Assim, o conjunto das NCRF pode não contemplar algumas normas internacionais e as NCRF podem dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes normas internacionais, embora garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas.

5.2 — As NCRF são propostas pela CNC e publicadas através de avisos no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

6 — Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE):

6.1 — Para as entidades que cumpram os requisitos do artigo 9.º do presente decreto-lei e proposta pela CNC e publicada através de aviso no *Diário da República*, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE). Esta norma é de aplicação obrigatória para as entidades que, de entre aquelas, não optem pela aplicação do conjunto das NCRF.

6.2 — A NCRF-PE condensa os principais aspectos do reconhecimento, mensuração, e divulgação extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades.

6.3 — Sempre que a NCRF-PE não responda a aspectos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

As NCRF e NI;

As NIC, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

As normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

7 — Normas interpretativas (NI):

7.1 — Sempre que as circunstâncias o justifiquem e para esclarecimento e, ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC serão produzidas normas interpretativas (NI).

7.2 — As NI são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

Decreto-Lei n.º 153/2009

de 15 de Julho

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, veio introduzir a obrigação de, relativamente aos exercícios iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2005, as sociedades com valores mobiliários cotados elaborarem as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (NIC) tal como adoptadas pela União Europeia, e atribuir a cada Estado membro a opção de alargamento do âmbito de aplicação daquelas normas a outras situações, designadamente as contas anuais individuais de sociedades cotadas e as contas consolidadas e ou contas anuais individuais das restantes sociedades.

O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, veio consagrar a possibilidade de sociedades não cotadas sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade elaborarem as suas contas consolidadas em conformidade com as NIC e permitir que as entidades incluídas no âmbito da consolidação das entidades que estejam obrigadas ou que optem pela aplicação das NIC as suas contas consolidadas, desde que sejam objecto de certificação legal de contas, elaborem as suas contas anuais individuais em conformidade com aquelas normas.

Por outro lado, o Banco de Portugal veio obrigar a generalidade das entidades sujeitas à sua supervisão a elaborar as contas individuais em conformidade com as normas de contabilidade ajustadas (NCA), enquanto que o Instituto

de Seguros de Portugal aprovou o novo Plano de Contas para as Empresas de Seguros (PCEs), ambos convergentes com as NIC, tendo sido estabelecidos regimes transitórios, a vigorar enquanto não se introduzissem no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código do IRC) e na legislação complementar as necessárias adaptações às NIC.

Com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, cuja filosofia e estrutura são muito próximas das NIC, estão criadas as condições para alterar o Código do IRC e legislação complementar, por forma a adaptar as regras de determinação do lucro trienal dos sujeitos passivos às NIC.

Considerando que a estrutura actual do Código do IRC se mostra, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos, procedendo-se apenas às alterações necessárias à adaptação do Código do IRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como a terminologia que dele decorre.

A manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas.

Ainda no domínio da aproximação entre contabilidade e fiscalidade, e aceite a aplicação do modelo do justo valor em instrumentos financeiros, cuja contrapartida seja reconhecida através de resultados, mas apenas nos casos em que a fiabilidade da determinação do justo valor esteja em princípio assegurada. Assim, excluem-se os instrumentos de capital próprio que não tenham um preço formado num mercado regulamentado. Além disso, manteve-se a aplicação do princípio da realização relativamente aos instrumentos financeiros mensurados ao justo valor cuja contrapartida seja reconhecida em capitais próprios, bem como as partes de capital que correspondam a mais de 5% do capital social, ainda que reconhecidas pelo justo valor através de resultados.

Aceita-se, igualmente, a aplicação desse modelo na valorização dos activos biológicos consumíveis que não respeitem a exploração silvícola plurianual, bem como nos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos no momento da colheita.

Esta convergência entre contabilidade e fiscalidade é, ainda, evidente no acolhimento do método do custo amortizado para apuramento dos rendimentos ou gastos decorrentes da aplicação da taxa de juro efectiva, na aceitação do valor realizável líquido (embora obedecendo à definição que lhe é dada no próprio Código do IRC) para efeitos do cálculo do ajustamento dos inventários, no novo regime fiscal aplicável aos instrumentos financeiros derivados e às operações de cobertura, bem como no novo regime de contratos de construção, no âmbito do qual se prevê que o apuramento dos resultados se faça sempre segundo o método da percentagem de acabamento.

Noutros casos foi a própria alteração do referencial contabilístico que ditou a eliminação de normas próprias do sistema fiscal que se tornaram desnecessárias. É o que sucede, nomeadamente, quanto às despesas de investiga-

1344-(2)

Diário da República, 1.ª série — N.º 48 — 9 de Março de 2011

**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Decreto-Lei n.º 36-A/2011

de 8 de Março

A aprovação do presente decreto-lei consagra quatro medidas essenciais: i) a aprovação do regime da normalização contabilística para as microentidades (NCM), ii) a aprovação do regime da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo (ESNL), iii) a consagração de regras que dispensam, em certos casos, a apresentação de contas consolidadas por empresas mbe e iv) a alteração do prazo para entrega dos pedidos de reembolso do IVA por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, referentes aos períodos de imposto do ano de 2009.

Assim, em primeiro lugar, o presente decreto-lei aprova o regime da NCM. O actual modelo nacional de normalização contabilística para as empresas comerciais e industriais e outras entidades foi instituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), inspirado nas normas internacionais de contabilidade adoptadas na União Europeia.

Posteriormente, a Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, veio instituir um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às designadas microentidades, determinando ao Governo a aprovação de normas contabilísticas e de um quadro de contas simplificado para estas entidades, a aplicar já no exercício de 2010.

É a aprovação deste regime simplificado para as microentidades que o presente decreto-lei vem concretizar, em termos que permitem reduzir a carga administrativa suportada pelas microentidades, ao mesmo tempo que asseguram aos utilizadores das demonstrações financeiras uma informação adequada.

Destacam-se três aspectos essenciais do novo regime da NCM.

Assim, quanto ao conceito de microentidades, o presente decreto-lei segue na íntegra os requisitos estabelecidos na Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, determinando que a normalização contabilística para microentidades se aplica às empresas que, a data do balanço, não ultrapassem dois dos seguintes limites: i) um total do balanço de € 500 000, ii) um volume de negócios líquido de € 500 000 e iii) um número médio de empregados durante o exercício de cinco.

No que respeita à simplificação trazida pelo novo regime, destaca-se o facto de as entidades abrangidas pela normalização contabilística para microentidades serem dispensadas da obrigação de apresentar quer as demonstrações de fluxos de caixa, quer as demonstrações de alterações no capital próprio. Acresce que o anexo exigido pelo SNC é substituído pelo anexo para microentidades, cujas divulgações, a aprovar por portaria, são estabelecidas em termos menos exigentes por comparação com as divulgações exigidas, no âmbito do SNC, para as pequenas entidades.

Finalmente, salienta-se que o novo regime contabilístico aplicável às microentidades recorre a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de acção generalizada em Portugal, tal como enunciados no SNC. Tal metodologia permite uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações na dimensão das entidades vitadas impliquem diferentes exigências de relato financeiro ou as entidades encaixem a opção pela aplicação das normas contabilísticas gerais, contidas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, tal como previsto no artigo 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro.

Em segundo lugar, o presente decreto-lei aprova o regime da normalização contabilística para as ESNL, que faz parte integrante do SNC, e que corresponde à criação de regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente às entidades que prossigam, a título principal, actividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, pessoas colectivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações.

A criação de regras contabilísticas próprias aplicáveis às ESNL justifica-se por duas razões essenciais. Desde logo, em razão da disseminação que estas entidades têm vindo a conhecer e do importante papel e peso que desempenham na economia, que justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às actividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas actividades. Seguidamente, porque as entidades que integram o sector não lucrativo respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços.

Quanto às regras que resultam da aprovação do regime da normalização contabilística para as ESNL, estas entidades apresentam um balanço, a demonstração de resultados por natureza ou por funções, a demonstração dos fluxos de caixa e um anexo, podendo ainda apresentar uma demonstração de alterações nos fundos patrimoniais, quer por opção, quer por exigência das entidades públicas financiadoras.

De referir ainda que estas entidades ficam sujeitas a certificação legal das contas sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos.

Faço a heterogeneidade de entidades que integram o sector não lucrativo, entendeu-se ser de dispensar a aplicação da normalização contabilística para as ESNL quando as vendas e outros rendimentos não excedam, em nenhum dos dois exercícios anteriores, € 150 000, excepto nos casos em que as entidades integram o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas a apresentar de qualquer das demonstrações financeiras a que se refere o presente decreto-lei.

Estas entidades, desde que não optem por aplicar a normalização contabilística para as ESNL, ficam obrigadas a apresentação de contas em regime de caixa, divulgando informação referente aos pagamentos e recebimentos realizados, bem como aos bens que integram o seu património fixo e aos direitos e compromissos futuros existentes num dado ano.

De referir, ainda, que o decreto-lei revoga os planos de contas sectoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade (POC), entretanto substituído pelo SNC, a saber, i) o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março, ii) o Plano de Contas das Associações Mutualistas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 295/95, de 17 de Novembro, e iii) o Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/98, de 27 de Março. Contudo mantêm-se inalterados os planos sectoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Esta solução corresponde a um procedimento faseado, permitindo que o POC para o sector público, baseado no anterior POC, seja previamente adaptado às alterações decorrentes da substituição do POC pelo SNC.

Em terceiro lugar, com o objectivo de reduzir os encargos administrativos para as médias sociedades, alargam-se as situações em que as empresas não estão dispensadas de apresentar contas consolidadas, transpondo-se para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2009/49/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, relativa a determinados requisitos de divulgação para as médias sociedades e a obrigação de apresentar contas consolidadas.

Em quarto lugar, transpondo agora para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2010/66/UE, do Conselho, de 14 de Outubro, que altera o n.º 1 do artigo 13.º da Directiva n.º 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, procede-se à alteração do prazo para entrega dos pedidos de reembolso do IVA por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro do reembolso, referentes aos períodos de imposto do ano de 2009.

Assim:

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

CAPÍTULO I

Disposição geral

Artigo 1.º

Objecto

1 — É aprovado no anexo I ao presente decreto-lei, do qual faz parte integrante, o regime da normalização contabilística para microentidades (NCM).

2 — É aprovado no anexo II ao presente decreto-lei, do qual faz parte integrante, o regime da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo (ESNL), que integra o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

3 — O presente decreto-lei transpõe para a ordem jurídica nacional:

a) A Directiva n.º 2009/49/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, relativa a determinados requisitos de divulgação para as médias sociedades e a obrigação de apresentar contas consolidadas;

b) A Directiva n.º 2010/66/UE, do Conselho, de 14 de Outubro, relativa às modalidades do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

CAPÍTULO II

Regime da normalização contabilística para microentidades

Artigo 2.º

Microentidades

1 — Para efeitos do presente decreto-lei consideram-se microentidades as empresas que, a data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 500 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 500 000;
- c) Número médio de empregados durante o exercício: cinco.

2 — Os limites previstos no número anterior reportam-se às demonstrações financeiras do exercício anterior, excepto na determinação do regime contabilístico a aplicar no ano da continuação, em que se consideram as previstas para esse mesmo exercício.

Artigo 3.º

Adopção da NCM

1 — As microentidades ficam dispensadas da aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, passando a adoptar a NCM, salvo quando por determinação legal ou estatutária tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas ou integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ao abrigo dos artigos 6.º a 8.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, as microentidades podem optar pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro.

3 — A dispensa referida no n.º 1 cessa sempre que nos dois exercícios consecutivos imediatamente anteriores se ultrapassem dois dos três limites enunciados no n.º 1 do artigo 2.º, a data do balanço.

4 — Ocorrendo a situação prevista no número anterior, as entidades podem novamente ser dispensadas nos termos do n.º 1 caso nos dois exercícios consecutivos imediatamente anteriores deixem de ultrapassar dois dos três limites enunciados no n.º 1 do artigo 2.º, a data do balanço.

Artigo 4.º

Demonstrações financeiras

As entidades que adoptem a NCM apresentam as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Anexo para microentidades.

CAPÍTULO III

Regime da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo

Artigo 5.º

Entidades do sector não lucrativo

1 — A normalização contabilística para as ESNL aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma actividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, fundações e pessoas colectivas públicas de tipo associativo.

2 — Exceptuam-se do disposto no número anterior as cooperativas e as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade nos termos do artigo 6.º

Artigo 6.º

Aplicação das normas internacionais de contabilidade e competência das entidades do supervisão

1 — As entidades abrangidas pelo presente capítulo aplicam-se o disposto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as necessárias adaptações.

2 — Sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, é aplicável o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

Artigo 7.º

Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas

1 — As entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL ficam obrigadas a elaborar contas consolidadas nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as necessárias adaptações.

2 — Para os efeitos do disposto no número anterior, a existência de controlo entre entidades deve ser analisada casuisticamente, em função das circunstâncias concretas, tomando por referência a condição de poder e a condição de resultado, tal como estabelecidos na International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 6, aprovada e publicada em Dezembro de 2006.

3 — Para os efeitos do número anterior consideram-se:

a) Condições de poder, nomeadamente, a detenção da maioria dos direitos de voto de outra entidade, a homologação dos estatutos ou do regulamento interno de outra entidade, a faculdade de designar, homologar a designação ou destituir a maioria dos membros do órgão de gestão de outra entidade;

b) Condições de resultado, nomeadamente, o poder de exigir a distribuição de activos de outra entidade e o poder de devolver a outra entidade, obtendo, assim, um significativo nível de benefícios económicos, ou suportando um significativo nível de obrigações.

4 — Presume-se a existência de controlo quando se verifique, pelo menos, um indicador de poder ou de resultado.

5 — Para os efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

a) Indicadores de poder, a faculdade de votar os orçamentos de outra entidade, a possibilidade de votar, derrogar ou modificar as decisões do órgão de gestão de outra entidade ou o facto de o mandato da outra entidade ser estabelecido e limitado por legislação;

b) Indicadores de resultado, a detenção da titularidade dos activos líquidos de outra entidade com o direito de livre acesso a estes, a capacidade de conseguir que a outra entidade coopere na realização dos seus próprios objectivos e a assunção da responsabilidade subsidiária pelos passivos de outra entidade.

Artigo 8.º

Dispensa de elaboração de contas consolidadas

1 — A entidade não fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 5 000 000;
- b) Total das vendas líquidas e outros rendimentos: € 10 000 000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250.

2 — A dispensa de elaborar contas consolidadas só ocorre quando dois dos limites definidos no número anterior se verificarem durante dois exercícios consecutivos.

3 — A dispensa de elaboração de contas consolidadas aplica-se ainda o disposto nos n.ºs 3 a 6 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, na redacção conferida pelo presente decreto-lei, com as necessárias adaptações.

Artigo 9.º

Exclusões da consolidação

As entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL podem ser excluídas da consolidação nos casos e nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

Artigo 10.º

Dispensa de aplicação

1 — Ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas a apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras.

2 — No exercício do início de actividade, o limite referido no número anterior reporta-se ao valor anualizado do total dos rendimentos estimados.

3 — As entidades dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL, nos termos do disposto nos números anteriores, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas a prestação de contas em regime de caixa.

4 — Cessa a dispensa a que se refere o n.º 1 quando for ultrapassado o limite nela referido, ficando a entidade obrigada a partir do exercício seguinte, inclusive, a aplicar a normalização contabilística para as ESNL.

Artigo 11.º

Demonstrações financeiras

1 — As entidades sujeitas a normalização contabilística para as ESNL apresentam as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções;
- c) Demonstração dos fluxos de caixa;
- d) Anexo.

2 — As entidades sujeitas a normalização contabilística para as ESNL apresentam uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras.

3 — As entidades obrigadas a apresentação de contas em regime de caixa nos termos do disposto no n.º 3 do artigo anterior divulgam a seguinte informação:

- a) Pagamentos e recebimentos;
- b) Património fixo;
- c) Direitos e compromissos futuros.

4 — As entidades públicas financiadoras podem exigir outros mapas, designadamente para efeitos de controlo orçamental.

Artigo 12.º

Certificação legal das contas

Ficam sujeitos anualmente a certificação legal das contas as demonstrações financeiras das entidades que apresentem contas consolidadas e, bem assim, das que ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos.

CAPÍTULO IV

Transposição de directivas comunitárias

Artigo 13.º

Transposição da Directiva n.º 2009/40/CE, do Parlamento Europeu, de 18 de Junho

Os artigos 7.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, passam a ter a seguinte redacção:

«Artigo 7.º

[—]

- 1 —
- 2 —
- 3 —
- 4 —

5 — As disposições referidas no presente artigo não se aplicam caso uma das entidades a consolidar seja uma sociedade cujos valores mobiliários tenham sido admitidos ou estejam em processo de vir a ser admitidos a negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia.

6 — É ainda dispensada de elaborar contas consolidadas a empresa mãe que apenas possua subsidiárias que não sejam materialmente relevantes para a realização do objectivo das demonstrações financeiras: darem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das empresas compreendidas na consolidação, tanto individualmente quanto no seu conjunto.

Artigo 8.º

[—]

1 — Uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para a realização do objectivo de as demonstrações financeiras darem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades compreendidas na consolidação.

- 2 —
- 3 —
- 4 —
- 5 —

Artigo 14.º

Transposição da Directiva n.º 2010/66/UE, do Conselho, de 14 de Outubro

Excepcionam-se do disposto no n.º 5 do artigo 8.º do regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, aprovado pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, os

pedidos de reembolso de IVA referentes ao ano de 2009, os quais podem ser apresentados até 31 de Março de 2011.

CAPÍTULO V

Alterações legislativas:

Artigo 15.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de Julho

Os artigos 3.º, 4.º, 9.º, 13.º e 18.º do regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de Julho, passam a ter a seguinte redacção:

«Artigo 3.º

[—]

A CNC tem por missão emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira das entidades que apliquem o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) ou a normalização contabilística para microentidades (NCM), bem como promover as acções necessárias para que tais normas sejam efectiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas.

Artigo 4.º

[—]

- 1 —

a) Apresentar ao Governo propostas de alteração ao SNC e à NCM;

b) Emitir normas contabilísticas e normas interpretativas que sejam, nos termos do SNC e da NCM, de efeito obrigatório;

c)

d)

e)

f)

g)

h)

i) Responder, nos termos e condições fixados por regulamento interno, a consultas relativas a aplicação ou interpretação do SNC e da NCM, quando para tal for consultada.

2 —

3 —

Artigo 9.º

- 1 —

a)

b)

c)

d)

e)

f)

g)

h)

i) Exercer as competências que lhe sejam atribuídas por lei inerentes à aplicação das disposições relativas aos ilícitos de mera ordenação social.

2 —

Artigo 13.º

[—]

1 —

a)

b)

c)

d)

e)

f)

g)

h)

i) Aprovar o respectivo regulamento interno, bem como os tendentes ao exercício das competências relativas ao controlo da aplicação do SNC e da NCM.

2 —

Artigo 15.º

[—]

.....

a)

b)

c)

d)

e)

f) Preparar as propostas de regulamentos necessários ao exercício das competências relativas ao controlo da aplicação do SNC e da NCM;

g) Aplicar os regulamentos tendentes ao exercício das competências relativas ao controlo da aplicação do SNC e da NCM aprovadas pelo conselho geral.»

CAPÍTULO VI

Regime sancionatório

Artigo 16.º

Contra-ordenações no regime da NCM

1 — A entidade que adopte a NCM e que não respeite qualquer das disposições constantes nas normas contabilísticas e de relato financeiro cuja aplicação lhe seja exigível, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

2 — A entidade que adopte a NCM e que efectue a integração de lacunas de modo diverso do aí previsto, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

3 — A entidade que adopte a NCM e que não apresente qualquer das demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

Artigo 17.º

Contra-ordenações no regime da normalização contabilística para as ESNL

1 — A entidade sujeita a normalização contabilística para as ESNL que não respeite qualquer das disposições constantes na norma contabilística e de relato financeiro que esteja obrigada a aplicar, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 10 000.

2 — A entidade sujeita a normalização contabilística para as ESNL que efectue a integração de lacunas de modo diverso do previsto, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

3 — A entidade sujeita a normalização contabilística para as ESNL que não apresente qualquer das demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

Artigo 18.º

Coimas

1 — Caso as infracções referidas nos artigos 16.º e 17.º sejam praticadas a título de negligência, as coimas são reduzidas a metade.

2 — Na graduação da coima são tidos em conta os valores dos capitais próprios ou dos fundos patrimoniais e do total de rendimentos das entidades, os valores associados a infracção e a condição económica dos infractores.

Artigo 19.º

Competência para aplicação das coimas

A organização do processo e a decisão sobre aplicação da coima competem ao presidente da Comissão de Normalização Contabilística, com possibilidade de delegação.

Artigo 20.º

Produto das coimas

O produto das coimas reverte em:

a) 60 % para o Estado;

b) 40 % para a Comissão de Normalização Contabilística.

CAPÍTULO VII

Disposições finais

Artigo 21.º

Norma revogatória

São revogados:

a) O Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março;

b) O Decreto-Lei n.º 295/93, de 17 de Novembro;

c) O Decreto-Lei n.º 74/98, de 27 de Março.

Artigo 22.º

Aplicação no tempo

1 — Em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 6.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, e sem prejuízo

zo da opção prevista no n.º 2 do artigo 3.º, para efeitos de determinação do regime contabilístico aplicável em 2010 os limites previstos no n.º 1 do artigo 2.º têm como referência:

- a) As demonstrações financeiras do exercício de 2009, no caso das entidades constituídas anteriormente a 1 de Janeiro de 2010;
- b) As previstas para o exercício da constituição, no caso das entidades constituídas em 1 de Janeiro de 2010, ou em data posterior.

2 — A normalização contabilística para as ESNL aplica-se a partir do exercício que se inicie em 1 de Janeiro de 2012, ou em data posterior, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

3 — As entidades podem optar por aplicar a normalização contabilística para as ESNL ao exercício que se inicie em 1 de Janeiro de 2011, ou em data posterior.

Artigo 23.º

Entrada em vigor

O presente decreto-lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 13 de Janeiro de 2011. — José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa — Luís Filipe Marques Amado — Fernando Teixeira dos Santos — Alberto de Sousa Martins.

Promulgado em 1 de Março de 2011.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendado em 3 de Março de 2011.

O Primeiro-Ministro, José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa.

ANEXO I

(a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º)

Normalização contabilística para microentidades

1 — Apresentação:

1.1 — A normalização contabilística para microentidades (NCM) constitui um modelo de normalização que, embora operando de forma autónoma, recorre a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de aceitação generalizada em Portugal, tal como enunciados no Sistema de Normalização Contabilística e que se pretende coerente com a Directiva n.º 78/660/CEE, do Conselho, de 25 de Julho (Quarta Directiva).

1.2 — A NCM é composta pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades (BADF-ME);
- Modelos de demonstrações financeiras para microentidades (MDF-ME);
- Código de contas para microentidades (CC-ME);
- Norma contabilística para microentidades (NC-ME);
- Normas interpretativas para microentidades (NI-ME).

1.3 — A estrutura conceptual constante do Anexo n.º 15 652/2009 constitui uma base de referência da NCM. Os termos e expressões utilizados na NCM correspondem às definições do apêndice I do Anexo n.º 15 654/2009, de

7 de Setembro, excepto se de outra forma for especificamente estabelecido.

2 — Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades (BADF-ME):

2.1 — Âmbito, finalidade e componentes:

2.1.1 — As BADF-ME estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade, quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e os aspectos particulares de apresentação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados na NC-ME.

2.1.2 — As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras das microentidades proporcionam informação acerca do seguinte:

- a) Activos;
- b) Passivos;
- c) Capital próprio;
- d) Rendimentos (réditos e ganhos);
- e) Gastos (gastos e perdas).

2.1.3 — Um conjunto completo de demonstrações financeiras para microentidades inclui:

- a) Um balanço;
- b) Uma demonstração dos resultados; e
- c) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas no modelo, contratualmente, ou em diplomas legais.

2.1.4 — As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira e o desempenho financeiro de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na NC-ME.

2.2 — Continuidade:

2.2.1 — Quando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir encarando-a como uma entidade em continuidade.

2.2.2 — As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser adoptar uma dessas alternativas.

2.3 — Regime de acréscimo (periodização económica):

2.3.1 — Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, utilizando o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica).

2.3.2 — Ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica), os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (ou elementos das demonstrações financeiras) quando satisficam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na NC-ME.

2.4 — Consistência de apresentação:

2.4.1 — A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras devem ser mantidas de um período para outro, a menos que outra apresentação ou

classificação seja mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NC-ME.

2.4.2 — Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fidedigna e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido no ponto 2.7.

2.5 — Materialidade e agregação:

2.5.1 — Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissimilares devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais quando podem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou do erro, ajustados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

2.5.2 — As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens no balanço, na demonstração dos resultados ou no Anexo.

2.5.3 — Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de apresentação específico contido num capítulo da NC-ME não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.

2.6 — Compensação:

2.6.1 — Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados, excepto quando tal for exigido ou permitido por um capítulo da NC-ME.

2.6.2 — É importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação, quer na demonstração dos resultados, quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade.

2.6.3 — O crédito deve ser mensurado tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram crédito, mas que são inerentes às principais actividades que o geram. Os resultados de tais transacções são apresentados, quando esta apresentação reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção.

2.7 — Informação comparativa:

2.7.1 — A menos que um capítulo da NC-ME o permita ou exija de outra forma, deve ser divulgada informação comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando seja relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

2.7.2 — Quando a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que tal seja impraticável. Considera-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

3 — Modelos de demonstrações financeiras para microentidades (MDF-ME):

3.1 — São publicados, através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, os modelos para as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço para microentidades;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas para microentidades;
- c) Anexo para microentidades (divulgação das bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e divulgações exigidas pela NC-ME).

3.2 — Os referidos modelos obedecem, em particular, ao disposto no capítulo 2 deste anexo.

4 — Código de contas para microentidades (CC-ME):

4.1 — É publicado através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, o Código de Contas para microentidades (CC-ME), que se pretende seja um documento não exaustivo, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O código de contas (lista codificada de contas); e
- c) Notas de enquadramento.

5 — Normas contabilísticas para microentidades (NC-ME):

5.1 — Esta norma é de aplicação obrigatória para as microentidades que não optem pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

5.2 — A NC-ME estabelece os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação tidos como requisitos contabilísticos simplificados aplicáveis às referidas entidades.

5.3 — A NC-ME é proposta pela CNC e publicada através de aviso no *Diário da República*, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar.

6 — Normas interpretativas para microentidades (NI-ME):

6.1 — Sempre que as circunstâncias o justifiquem e para esclarecimento e ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram a NCM, serão produzidas normas interpretativas (NI-ME).

6.2 — As NI-ME são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

ANEXO II

(a que se refere o n.º 2 do artigo 1.º)

Regime da normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo

1 — Apresentação:

1.1 — A normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo, doravante designadas ESNL, criada

pelo presente decreto-lei insere-se na aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC).

1.2 — O Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo (SNC-ESNL) é composto pelos seguintes instrumentos:

Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF);
Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
Código de Contas (CC);
Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL);
Normas interpretativas (NI).

1.3 — Sempre que o SNC-ESNL não responda a aspectos particulares de transacções ou situações que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que a sua não integração impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista somente a integração desta lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

a) Ao SNC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, e demais legislação complementar;
b) As normas internacionais de contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
c) As normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

2 — Características específicas das entidades do sector não lucrativo:

2.1 — A disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às actividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas actividades.

2.2 — As ESNL apresentam três características básicas distintivas relativamente às entidades com finalidades lucrativas:

a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou colectivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;
b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;
c) Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas actividades e ser objecto de liquidação.

Acresce que estas entidades contam, com frequência, com o trabalho de voluntários, sem que, por esse facto, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade.

2.3 — Nas ESNL, os utilizadores da informação financeira são as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública entre outros. Nesta conformidade:

a) Os doadores/financiadores/associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objectivos desenvolvidos;

b) Os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos;

c) Os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas actividades;

d) Os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos;

e) O Estado, na medida em que proporciona os recursos para a actividade de diversas entidades do sector não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/moios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património;

f) O público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou prestão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, directa ou indirectamente, no futuro da actividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do sector em que se insere.

3 — Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF):

3.1 — Âmbito, finalidade e componentes:

3.1.1 — As bases para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades.

O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados na Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Sector Não Lucrativo.

3.1.2 — As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação.

3.1.3 — As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

a) Activos;
b) Passivos;
c) Fundos patrimoniais;
d) Rendimentos (réditos e ganhos);
e) Gastos (gastos e perdas);
f) Outras alterações nos fundos patrimoniais; e
g) Fluxos de caixa.

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

3.1.4 — Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- a) Um balanço;
- b) Uma demonstração dos resultados;
- c) Uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- d) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pela NCRF-ESNL.

3.1.5 — As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento estabelecidos pela NCRF-ESNL. Presume-se que a aplicação da NCRF-ESNL, com divulgação adicional quando necessária (por exemplo, número de pessoal cooperante, número de voluntários e beneficiários, órgãos de direcção ou outra informação), resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.

3.1.6 — Na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela aplicação da NCRF-ESNL. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

- a) Selecione e adopte políticas contabilísticas de acordo com a NCRF-ESNL;
- b) Apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione informação relevante, fidedigna, comparável e compreensível;
- c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos na NCRF-ESNL possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.

3.1.7 — As políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas em notas ou material explicativo.

3.1.8 — A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade, quando usada conjuntamente com as restantes demonstrações financeiras, revela-se útil, ao proporcionar aos utentes das mesmas uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a temporividade e certeza da sua geração.

3.2 — Continuidade:

3.2.1 — Quando da preparação das demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade prosseguir como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que existam circunstâncias anormais em que se deva considerar um horizonte temporal para a entidade, caso em que no anexo se indica tal facto, assim como os critérios utilizados na elaboração da informação financeira. No entanto, nas ESNL, este princípio não corresponde a um conceito económico ou financeiro puro, mas antes a

manutenção da actividade de prestação de serviços ou a capacidade da entidade cumprir os fins propostos.

3.2.2 — Ao avaliar se o pressuposto da entidade em continuidade é apropriado, o órgão de gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é pelo menos de 12 meses a partir da data do balanço. O órgão de gestão deve divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade em prosseguir em continuidade.

3.3 — Regime de acréscimo (periodização económica):

3.3.1 — Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica).

3.3.2 — Ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica), os itens são reconhecidos como activos, passivos, fundos patrimoniais, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisficam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos.

3.4 — Consistência de apresentação:

3.4.1 — A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser mantida de um período para outro, a menos que seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NCRF-ESNL.

3.4.2 — Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fidedigna e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido no n.º 3.7. «Informação comparativa».

3.5 — Materialidade e agregação:

3.5.1 — Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissimilares devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajustados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

3.5.2 — As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações nos fundos patrimoniais e na demonstração de fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens, seja na face dessas demonstrações, seja nas notas do anexo. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas de-

monstração pode porém ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.

3.6 — Compensação:

3.6.1 — Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados.

3.6.2 — É importante que os activos e passivos e os rendimentos e gastos sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de activos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

3.7 — Informação comparativa:

3.7.1 — Regra geral, a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação descritiva quando for relevante para compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

3.7.2 — Por alteração de políticas contabilísticas, as quantias comparativas afectadas pela reclassificação devem ser divulgadas, tendo em conta:

- a) A natureza da reclassificação;
- b) A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e
- c) Razão para a reclassificação.

4 — Modelos de demonstrações financeiras (MDF):

4.1 — São publicados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças os modelos para as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados (por naturezas e por funções);
- c) Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa;
- e) Anexo (divulgação das bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e divulgações exigidas pela NCRF-ESNL).

4.2 — A portaria referida no número anterior publica ainda os modelos de mapas de pagamentos e recebimentos, de inventariação do património fixo e dos direitos e compromissos futuros, para as entidades que utilizam o regime de caixa, previsto no n.º 3 do artigo 11.º

5 — Código de Contas (CC):

5.1 — É aprovado, por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, o Código de Contas, que se pretende seja um documento não exaustivo, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O Código de Contas (lista codificada de contas) relativo apenas às especificidades inerentes à ESNL; e
- c) As notas de enquadramento às contas específicas da ESNL.

5.2 — O CC, com as especificidades relativas à ESNL, pode ser utilizado pelas entidades que se encontram obrigadas a aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

6 — Norma contabilística e de relato financeiro para entidades sem fins lucrativos (NCRF-ESNL):

6.1 — Para as entidades obrigadas a aplicar o regime previsto no presente decreto-lei é proposta pela CNC, e publicada como aviso no *Diário da República*, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Sector Não Lucrativo (NCRF-ESNL).

6.2 — A NCRF-ESNL condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração, e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades.

7 — Normas Interpretativas (NI):

7.1 — Sempre que as circunstâncias o justifiquem, e, para o esclarecimento ou a orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram a normalização contabilística para as ESNL, são produzidas normas interpretativas (NI).

7.2 — As NI são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas.

Gabinete do Secretário de Estado do Tesouro e Finanças

Despacho n.º 20183/2008

Determino, a seu pedido, a cessação de funções no cargo de adjunto do meu Gabinete da Dr.ª Maria Leonor Saldanha Pereira Carreira da Cunha Torres, para o qual foi nomeada pelo despacho n.º 18 765/2005 (2.ª série), publicado no *Diário da República*, n.º 166, de 30 de Agosto de 2005.

O presente despacho produz efeitos reportados a 31 de Agosto de 2009.

28 de Agosto de 2009. — O Secretário de Estado do Tesouro e Finanças, *Carlos Manuel Costa Pina*.

202252053

Louvor n.º 684/2008

Ao cessar as suas funções louvo a Dr.ª Maria Leonor Saldanha Pereira Carreira da Cunha Torres, pela actividade desempenhada. Possuidora de agraçados conhecimentos técnicos, na área do direito económico e financeiro e com uma carreira profissional excepcional, desempenhou sempre com excelente qualidade, dedicação e lealdade o trabalho que realizou, do qual destaco o exemplar acompanhamento dos processos de privatização, bem como das matérias referentes à actividade financeira, designadamente bancária, seguradora, e de cooperação financeira. Destaco ainda a sua participação em diversos grupos de trabalho, tendentes ao estudo e desenvolvimento de diversos projectos legislativos de índole financeira e de reforma administrativa e financeira do Estado, dos quais sublinho a sua participação no PRACE, no grupo de trabalho da reforma da lei das finanças regionais, da lei do combate ao branqueamento de capitais e da falsificação de moeda e também do contrato de seguro. E assim, da mais elementar justiça manifestar-lhe o meu profundo agradecimento neste louvor público.

28 de Agosto de 2009. — O Secretário de Estado do Tesouro e Finanças, *Carlos Manuel Costa Pina*.

202252045

Secretaria-Geral

Aviso n.º 15652/2009

Por Despacho n.º 589/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado das Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009, em substituição do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, foi homologada a seguinte Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

**Sistema de Normalização Contabilística
Estrutura Conceptual (EC)**

Este documento tem por base a Estrutura Conceptual do IASB, constante do Anexo 5 das "Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho", publicado pela Comissão Europeia em Novembro de 2003.

Prefácio (parágrafo 1)

1 — As demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Com efeito, todos os utentes tomam decisões económicas, nomeadamente para:

- (a) Decidir quando comprar, deter ou vender um investimento em capital próprio;
- (b) Avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão;
- (c) Avaliar a capacidade de a entidade pagar e proporcionar outros benefícios aos seus empregados;
- (d) Avaliar a segurança das quantias emprestadas à entidade;
- (e) Determinar as políticas fiscais;
- (f) Determinar os lucros e dividendos distribuíveis;
- (g) Preparar e usar as estatísticas sobre o rendimento nacional; ou
- (h) Regular as actividades das entidades.

As demonstrações financeiras são a maior parte das vezes preparadas de acordo com um modelo de contabilidade baseado no custo histórico recuperável e no conceito de manutenção do capital financeiro nominal.

Isto não significa que outros modelos e conceitos não pudessem ser mais apropriados, a fim de ir ao encontro do objectivo de proporcionar informações específicas.

Introdução (parágrafos 2 a 11)

Finalidade (parágrafos 2 a 4)

2 — Esta Estrutura estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades. O propósito desta Estrutura Conceptual é o de:

- (a) Ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;
- (b) Ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;
- (c) Ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
- (d) Proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.

3 — Esta Estrutura Conceptual não é uma NCRF e por isso não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação.

4 — A CNC reconhece que em alguns casos pode haver um conflito entre esta Estrutura Conceptual e uma qualquer NCRF. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à Estrutura Conceptual.

Âmbito (parágrafos 5 a 7)

5 — Esta Estrutura Conceptual trata:

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

6 — Esta Estrutura Conceptual respeita às demonstrações financeiras de finalidades gerais (daqui por diante referidas como "demonstrações financeiras") incluindo as demonstrações financeiras consolidadas. Tais demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e dirigem-se às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes. Alguns destes utentes podem exigir, e têm o poder de obter, informação para além da contida nas demonstrações financeiras. Muitos utentes, porém, têm de depender das demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira e, por isso, tais demonstrações financeiras devem ser preparadas e apresentadas com vista às suas necessidades. Os relatórios financeiros de finalidades especiais, por exemplo, prospectos e cálculos preparados para efeitos de tributação, estão fora do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, a Estrutura Conceptual pode ser aplicada na preparação de tais relatórios para finalidades especiais quando os seus requisitos o permitirem.

7 — Esta Estrutura Conceptual aplica-se às demonstrações financeiras de todas as entidades comerciais, industriais e de negócios que relatem, sejam do sector público ou do privado. Uma entidade que relata é uma entidade relativamente à qual existem utentes que confiam nas demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira acerca da entidade.

Conjunto completo de demonstrações financeiras (parágrafo 8)

8 — As demonstrações financeiras fazem parte do processo do relato financeiro. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira e uma demonstração de fluxos de caixa, bem como as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituem parte integrante das demonstrações financeiras. Elas podem também incluir mapas suplementares e informação baseada em tais demonstrações ou derivada delas, e que se espera que seja lida juntamente com elas. Tais mapas e informações suplementares podem tratar, por exemplo, de informação financeira de segmentos industriais e geográficos e de divulgações acerca dos efeitos das variações de preços. As demonstrações financeiras não incluem, porém, elementos preparados pelo órgão de gestão, tais como relatórios, exposições, debate e análise e elementos similares que possam ser incluídos num relatório financeiro ou anual.

Utilizadores e as suas necessidades de informação (parágrafos 9 a 11)

9 — Nos utilizadores das demonstrações financeiras incluem-se investidores actuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público. Eles utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazer algumas das suas diferentes necessidades de informação. Estas necessidades incluem o seguinte:

(a) **Investidores** — Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente aos, e ao retorno proporcionado pelos, seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os acionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da entidade pagar dividendos.

(b) **Empregados** — Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da entidade proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego.

(c) **Mutuantes** — Os mutuantes estão interessados em informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.

(d) **Fornecedores e outros credores comerciais** — Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se os quantos que lhes são devidos serão pagos no vencimento. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa entidade durante um período mais curto que os mutuantes a menos que estejam dependentes da continuação da entidade como um cliente importante.

(e) **Clientes** — Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma entidade, especialmente quando com ela têm envolvimento a prazo, ou dela estão dependentes.

(f) **Governo e seus departamentos** — O Governo e os seus departamentos estão interessados na alocação de recursos e, por isso, nas actividades das entidades. Também exigem informação a fim de regulamentar as actividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como base para estatísticas do rendimento nacional e outras semelhantes.

(g) **Público** — As entidades afectam o público de diversos modos. Por exemplo, podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinam comércio dos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na propriedade da entidade e sobre as suas actividades.

10 — Se bem que nem todas as necessidades de informação destes utilizadores possam ser supridas pelas demonstrações financeiras, há necessidades que são comuns a todos os utilizadores.

11 — O órgão de gestão de uma entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras. O órgão de gestão está também interessado na informação contida nas demonstrações financeiras mesmo que tenha acesso a informação adicional de gestão e financeira que o ajude a assumir as suas responsabilidades de planeamento, de tomada de decisões e de controlo. O órgão de gestão tem a capacidade de determinar a forma e conteúdo de tal informação adicional para satisfazer as suas próprias necessidades. Porém, o relato de tal informação, está para além do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, as demonstrações financeiras publicadas são baseadas na informação usada pelo órgão de gestão acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira da entidade.

Objectivo das demonstrações financeiras (parágrafos 12 a 21)

12 — 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 utilizadores na tomada de decisões económicas.

13 — As demonstrações financeiras preparadas com esta finalidade vão de encontro às necessidades comuns da maior parte dos utilizadores. Contudo, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação de que os utilizadores possam necessitar para tomarem decisões económicas uma vez que elas, em grande medida, retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação sobre o futuro.

14 — Os utilizadores das demonstrações financeiras que desejem avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão pelos recursos que lhe foram confiados fazem-no a fim de que possam tomar decisões económicas; estas decisões podem incluir, por exemplo, deter ou vender o seu investimento na entidade ou reconduzir ou substituir o órgão de gestão.

Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira (parágrafos 15 a 21)

15 — As decisões económicas que sejam tomadas pelos utilizadores das demonstrações financeiras requerem uma avaliação da capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e da tempestividade e certeza da sua geração. Esta capacidade determina em última instância, por exemplo, a capacidade de uma entidade pagar aos seus empregados e fornecedores, satisfazer pagamentos de juros, reembolsar empréstimos e fazer distribuições aos seus proprietários. Os utilizadores ficam mais habilitados para avaliar esta capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa se lhes for proporcionada informação que foque a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade.

16 — A posição financeira de uma entidade é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera. A informação acerca dos recursos económicos controlados pela entidade e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos é útil na previsão da capacidade da entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes de caixa. A informação acerca da estrutura financeira é útil na previsão de futuras necessidades de empréstimos e de como os lucros futuros e fluxos de caixa serão distribuídos entre os que têm interesse na entidade, é também útil ao predizer que sucesso a entidade provavelmente terá em conseguir fundos adicionais. A informação acerca da liquidez e solvência é útil na previsão da capacidade da entidade para satisfazer os seus compromissos financeiros à medida que se vencerem. A liquidez refere-se à disponibilidade de caixa no futuro próximo depois de ter em conta os compromissos financeiros durante este período. A solvência refere-se à disponibilidade de caixa durante prazo mais longo para satisfazer os compromissos financeiros à medida que se vencem.

17 — A informação acerca do desempenho de uma entidade, em particular a sua lucratividade, é necessária a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro. A informação acerca da variabilidade do desempenho é, a este respeito, importante. A informação acerca do desempenho é útil na previsão da capacidade da entidade gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos básicos existentes. É também útil na formação de juízos de valor acerca da eficácia com que a entidade pode empregar recursos adicionais.

18 — A informação respeitante às alterações na posição financeira de uma entidade é útil a fim de avaliar as suas actividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato. Esta informação é útil ao proporcionar ao utente uma base para determinar a capacidade de uma entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. Ao construir uma demonstração de alterações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de várias maneiras, tais como todos os recursos financeiros, capital circulante, activos líquidos ou caixa. Esta estrutura conceptual não assume nenhuma definição específica de fundos.

19 — A informação acerca da posição financeira é principalmente proporcionada num balanço. A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados. A informação acerca das alterações na posição financeira é proporcionada nas demonstrações financeiras por meio de uma demonstração separada.

20 — As partes componentes das demonstrações financeiras inter-relacionam-se porque reflectem aspectos diferentes das mesmas transacções ou outros acontecimentos. Se bem que cada demonstração proporcione informação distinta das outras, é provável que nenhuma só por si sirva um propósito único ou proporcione toda a informação que satisfaça as necessidades particulares dos utilizadores. Por exemplo, uma demonstração de resultados proporciona uma imagem incompleta do desempenho a menos que seja usada juntamente com o balanço e a demonstração das alterações da posição financeira.

Notas às demonstrações financeiras (parágrafo 21)

21 — As demonstrações financeiras também contêm notas e quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, elas podem conter informação adicional que seja relevante para as necessidades dos utilizadores acerca dos itens do balanço e da demonstração dos resultados. Podem incluir divulgações acerca dos riscos e incertezas que afectem a entidade e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no balanço (tais como recursos minerais). A informação acerca dos segmentos geográficos e industriais e os efeitos na entidade das variações de preços é também muitas vezes proporcionada na forma de informação suplementar.

Pressupostos subjacentes (parágrafos 22 e 23)**Regime de acréscimo (periodização económica) (parágrafo 22)**

22 — A fim de satisfazerem os seus objetivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrem (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionam. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas.

Continuidade (parágrafo 23)

23 — As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Dequi que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.

Características qualitativas das demonstrações financeiras (parágrafos 24 a 46)

24 — As características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes. As quatro principais características qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Compreensibilidade (parágrafo 25)

25 — Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência. Porém, a informação acerca de matérias complexas, a incluir nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para a tomada de decisões dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes.

Relevância (parágrafos 26 a 28)

26 — Para ser útil, a informação tem de ser relevante para a tomada de decisões dos utentes. A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.

27 — As funções preditiva e confirmatória da informação estão inter-relacionadas. Por exemplo, a informatória acerca do nível corrente e da estrutura da detenção de activos tem valor para os utentes, quando estes se esforçam por prever a capacidade da entidade para tirar vantagem das oportunidades e a capacidade de reagir a situações adversas. A mesma informação desempenha um papel confirmatório a respeito de predições passadas, acerca, por exemplo, do caminho em que a entidade seria estruturada ou do resultado de operações planeadas.

28 — A informação acerca da posição financeira e do desempenho passado é frequentemente usada como a base para prever a posição financeira e o desempenho futuro e outros assuntos em que os utentes estejam directamente interessados, tais como pagamento de dividendos e de salários, movimentos de preços de títulos e a capacidade da entidade de satisfazer os seus compromissos à medida que se vencem. Para ter valor preditivo, a informação não necessita de estar na forma de uma previsão explícita. A capacidade de fazer predições a partir das demonstrações financeiras é porém melhorada pela maneira como é apresentada a informação sobre as transações e acontecimentos passados. Por exemplo, o valor preditivo da demonstração dos resultados é aumentado se os itens dos rendimentos ou de gastos não usuais, anormais e não frequentes forem separadamente divulgados.

Materialidade (parágrafos 29 e 30)

29 — A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Nalguns casos, a natureza da informação é por si mesma suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, o relato de um novo segmento pode afectar a avaliação dos riscos e oportunidades que se deparam à entidade independentemente da materialidade dos resultados conseguidos pelo novo segmento no período de relato. Noutros casos, quer a natureza quer a materialidade não importantes, como por exemplo, as quantias de inventários detidas em cada uma das principais categorias que sejam apropriadas para o negócio.

30 — A informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação tenha de ter para ser útil.

Fiabilidade (parágrafos 31 a 38)

31 — Para que seja útil, a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, o balanço deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos de que resultem activos, passivos e capital próprio da entidade na data do relato que satisfazem os critérios de reconhecimento.

32 — A informação pode ser relevante mas tão pouco fiável por natureza ou representação que o seu reconhecimento pode ser potencialmente enganador. Por exemplo, se a validade e quantia de uma reclamação por danos sob acção legal estiverem em disputa, pode ser inapropriado para a entidade reconhecer no balanço a quantia inteira da reclamação, embora possa ser apropriado divulgar a quantia e circunstâncias da reclamação.

Representação fidedigna (parágrafos 33 e 34)

33 — Para ser fiável, a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que ela ou pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, o balanço deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos de que resultem activos, passivos e capital próprio da entidade na data do relato que satisfazem os critérios de reconhecimento.

34 — A maior parte da informação financeira está sujeita a algum risco de não chegar a ser a representação fidedigna daquilo que ela pretende retratar. Isto não é devido a preconceito, mas antes a dificuldades inerentes seja na identificação das transações e outros acontecimentos a serem mensurados seja na concepção e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir mensagens que correspondam a essas transações e acontecimentos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens poderá ser tão incerta que as entidades geralmente não os reconhecem nas demonstrações financeiras, por exemplo, se bem que a maior parte das entidades gerem internamente *trespass* (*goodwill*) no decorrer do tempo, é geralmente difícil identificar ou mensurar com fiabilidade esse *trespass* (*goodwill*). Noutros casos, porém, pode ser relevante reconhecer os itens e divulgar o risco de erro que rodeia o seu reconhecimento e a sua mensuração.

Substância sobre a forma (parágrafo 35)

35 — Se a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. A substância das transações ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é mostrada pela sua forma legal ou idealizada. Por exemplo, uma entidade pode alienar um activo a uma terceira entidade de tal maneira que a documentação tenha por fim passar a propriedade legal a essa entidade, contudo, podem existir acordos que assegurem que a entidade continua a fruir os benefícios económicos incorporados no activo. Em tais circunstâncias, o relato de uma venda não representaria fidedignamente a transação celebrada (se na verdade houve uma transação).

Neutralidade (parágrafo 36)

36 — Para que seja fiável, a informação contida nas demonstrações financeiras tem de ser neutra, isto é, livre de preconceitos. As demonstrações financeiras não são neutras se, por via da selecção ou da apresentação da informação, elas influenciarem a tomada de uma decisão ou um juízo de valor a fim de atingir um resultado ou um efeito predeterminado.

Prudência (parágrafo 37)

37 — Os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de activos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade.

Plenitude (parágrafo 38)

38 — Para que seja fiável, a informação nas demonstrações financeiras deve ser completa dentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode fazer com que a informação seja falsa ou enganadora e por conseguinte não fiável e deficiente em termos da sua relevância.

Comparabilidade (parágrafos 39 a 42)

39 — Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira. Daqui que a mensuração e exposição dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos semelhantes devam ser levados a efeito de maneira consistente em toda a entidade e ao longo do tempo nessa entidade e de maneira consistente para diferentes entidades.

40 — Uma implicação importante da característica qualitativa da comparabilidade é a de que os utentes sejam informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações nessas políticas e dos efeitos de tais alterações. Os utentes necessitam de ser capazes de identificar diferenças entre as políticas contabilísticas para transacções e outros acontecimentos semelhantes usados pela mesma entidade de período para período e entre diferentes entidades. A conformidade com as NCRF, incluindo a divulgação das políticas contabilísticas usadas pela entidade, ajuda a conseguir comparabilidade.

41 — A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade e não deve ser permitido que se tome um impedimento à introdução de normas contabilísticas melhoradas. Não é apropriado que uma entidade continue a contabilizar da mesma maneira uma transacção ou outro acontecimento se a política adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade. É também inapropriado que uma entidade deixe as suas políticas contabilísticas inalteradas quando existam alternativas mais relevantes e fiáveis.

42 — Porque os utentes desejam comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente dos períodos precedentes.

Constrangimentos à informação relevante e fiável (parágrafos 43 a 45)**Tempestividade (parágrafo 43)**

43 — Se houver demora indevida no relato da informação ela pode perder a sua relevância. O órgão de gestão pode necessitar de balancear os méritos relativos do relato tempestivo com o fornecimento de informação fiável. Para proporcionar informação numa base tempestiva pode muitas vezes ser necessário relatar antes de serem conhecidos todos os aspectos de uma transacção ou outro acontecimento, diminuindo por conseguinte a fiabilidade. Ao contrário, se o relato for demorado até que todos os aspectos sejam conhecidos, a informação pode ser altamente fiável mas de pouca utilidade para os utentes que tenham sido entretidos de tomar decisões. Para conseguir a ponderação entre relevância e fiabilidade, a consideração dominante é a de como melhor satisfazer as necessidades dos utentes nas tomadas de decisões económicas.

Balanciamento entre benefício e custo (parágrafo 44)

44 — Na ponderação entre benefício e custo é mais um constrangimento influente do que uma característica qualitativa. Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de a proporcionar. A avaliação dos benefícios e custos é, contudo, substancialmente um processo de julgamento. Para além disso, os custos não recaem necessariamente sobre os utentes que fruem os benefícios. Os benefícios podem também ser usufruídos pelos utentes que não sejam aqueles para quem a informação é preparada, por exemplo, o fornecimento de informação adicional a múltiplos pode reduzir os custos dos empréstimos obtidos por uma entidade. Por estas razões é difícil aplicar um teste custo-benefício a qualquer caso particular. Não obstante, os normalizadores em particular, assim como os preparadores e utentes das demonstrações financeiras, devem estar conscientes deste constrangimento.

Balanciamento entre características qualitativas (parágrafo 45)

45 — Na prática é muitas vezes necessário um balanciamento, ou um compromisso, entre características qualitativas. Geralmente a aspiração é conseguir um balanciamento apropriado entre as características a fim de ir ao encontro dos objectivos das demonstrações financeiras. A importância relativa das características em casos diferentes é uma questão de juízo de valor profissional.

Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada (parágrafo 46)

46 — As demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando apropriadamente, a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade. Se bem que esta Estrutura Conceptual não trate directamente tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação.

Elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 47 a 79)

47 — As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço, coordenadamente, esta Estrutura Conceptual não identifica nenhum elemento que sejam exclusivos daquela demonstração.

48 — A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados envolve um processo de subclassificação. Os activos e passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nas actividades da entidade a fim de mostrar a informação da maneira mais útil aos utentes para fins de tomada de decisões económicas.

Posição financeira (parágrafos 48 a 61)

49 — Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio. São definidos como segue:

- (a) Activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
- (b) Passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos;
- (c) Capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

50 — As definições de activo e de passivo identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Por conseguinte, as definições abarcam itens que não são reconhecidos como activos ou como passivos no balanço porque não satisfazem os critérios de reconhecimento debatidos nos parágrafos 80 a 96. Particularmente, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluam para ou de

uma entidade tem de ser suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade do parágrafo 81 antes de um activo ou passivo ser reconhecido.

51 — Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal. Por conseguinte, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado para a maior parte da sua vida útil em troca de registar uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia aproximada ao respectivo justo valor do activo e respectivo encargo financeiro. Daqui que, a locação financeira dá origem a itens que satisfazem a definição de activo e passivo e são reconhecidos como tais no balanço do locatário.

Activos (parágrafos 62 a 68)

52 — Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das actividades operacionais da entidade. Pode também tomar a forma de convertibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou a capacidade de reduzir os efluxos de caixa, tais como quando um processo alternativo de fabricação baixe os custos de produção.

53 — Uma entidade emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou as necessidades de clientes, pelo facto de estes bens e serviços poderem satisfazer esses desejos ou necessidades, os clientes estão preparados para pagá-los, contribuindo assim para o fluxo de caixa da entidade. O próprio dinheiro presta um serviço à entidade por causa da sua predominância sobre os outros recursos.

54 — Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:

- (a) Usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
- (b) Trocado por outros activos;
- (c) Usado para liquidar um passivo; ou
- (d) Distribuído aos proprietários da entidade.

55 — Muitos activos, por exemplo, activos fixos tangíveis, têm uma forma física. Porém, a forma física não é essencial à existência de um activo, daí que as patentes e os direitos de autor, por exemplo, sejam activos se se espera que deles fluam benefícios económicos futuros para a entidade e se eles forem controlados pela entidade.

56 — Muitos activos, por exemplo, as dívidas a receber e propriedades, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial, por conseguinte, por exemplo, a propriedade detida sob locação é um activo se a entidade controlar os benefícios que espera que fluam da propriedade. Se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de activo mesmo quando não haja controlo legal. Por exemplo, o "know-how" obtido das actividades de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, ao conservar secreto esse "know-how", uma entidade controle os benefícios que espera que dele fluam.

57 — Os activos de uma entidade resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. As entidades normalmente obtêm activos pela sua compra ou produção, mas outras transacções ou acontecimentos podem gerar activos, incluem-se como exemplos a propriedade recebida do Governo por uma entidade como parte de um programa para encorajar o crescimento económico numa área e a descoberta de depósitos minerais. As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos; daí que, por exemplo, uma intenção de comprar inventários não satisfaz a definição de activos.

58 — Há uma íntima associação entre dispêndios em que se incurrem e activos que se geram mas ambos não coincidem necessariamente. Daqui que, quando uma entidade incorre em dispêndios, isto possa proporcionar prova de que benefícios económicos futuros foram procurados mas não é prova conclusiva de que um item que satisfaz a definição de activo tenha sido obtido. Semelhantemente a ausência de um dispêndio relacionado não evita que um item satisfaça a definição de activo e por conseguinte se torne um candidato ao reconhecimento no balanço; por exemplo, itens que tenham sido doados à entidade podem satisfazer a definição de activo.

Passivos (parágrafos 69 a 83)

59 — Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário. Este é geralmente o caso, por exemplo, de quantias a pagar por bens e serviços recebidos. As obrigações também surgem, porém, das práticas normais dos negócios, costumes e de um desejo de manter boas relações comerciais ou de agir de maneira equilibrada. Se, por exemplo, uma entidade decidir como questão de política rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando estas se tornem evidentes após o período de garantia ter expirado, são passivos as quantias que se espera que sejam gastas respeitantes a bens já vendidos.

60 — Deve distinguir-se entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. Por exemplo, uma decisão do órgão de gestão de uma entidade para adquirir activos no futuro não dá, por si própria, origem a uma obrigação presente. Normalmente uma obrigação surge somente quando o activo é entregue ou a entidade entra num acordo irrevogável para adquirir o activo. No último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas da falta de honrar o compromisso, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade substancial, detem a entidade com pesos ou nenhuma margem para evitar o efluxo de recursos para uma outra parte.

61 — A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente que a entidade onde recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de maneiras várias, por exemplo, por:

- (a) Pagamento a dinheiro;
- (b) Transferência de outros activos;
- (c) Prestação de serviços;
- (d) Substituição dessa obrigação por outra ou
- (e) Conversão da obrigação em capital próprio.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como um erro judicial ou perder os seus direitos.

62 — Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagas imediatamente ou no acto da entrega) e o recultamento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma entidade pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras assinaladas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a operação que dá origem ao passivo.

63 — Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa, designando-se estes passivos como provisões. Quando uma provisão envolve uma obrigação presente e satisfaz a definição do parágrafo 49(b), ela é um passivo mesmo que a respectiva quantia tenha de ser estimada. Como exemplos indicam-se as provisões para pagamentos a serem feitos relativamente a garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações de pensões de reforma.

Capital próprio (parágrafos 84 a 87)

64 — Se bem que o capital próprio seja definido no parágrafo 49(c) como um resíduo, ele pode ser subclassificado no balanço. Por exemplo, numa sociedade, os fundos contribuídos pelos acionistas, os resultados transitados, as reservas que representem apropriações de resultados transitados e as reservas que representem ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostradas separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da entidade distribuir ou, de outra maneira, aplicar o seu capital próprio. Podem também reflectir o facto de detentores de capital numa entidade terem direitos diferentes em relação ao reembolso de dividendos ou ao reembolso de capital próprio contribuído.

65 — A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar à entidade e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. Podem ser estabelecidas outras reservas se a legislação fiscal nacional conceder isenções de, ou redução em, passivos fiscais quando sejam feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes. As transferências para tais reservas são apropriações de resultados transitados, não sendo, por conseguinte, gastos.

66 — A quantia pela qual o capital próprio é mostrado no balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos. Normalmente, a quantia agregada do capital próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das acções da entidade ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos activos líquidos

numa base fragmentária quer da entidade como um todo segundo o pressuposto da continuidade.

67 — As actividades comerciais, industriais e de negócios, são muitas vezes levadas a efeito por meio de entidades tais como entidades em nome individual, parcerias, empreendimentos conjuntos e variados tipos de entidades estatais de negócios. A estrutura legal e reguladora para tais entidades é muitas vezes diferente da aplicável às sociedades. Por exemplo, podem existir algumas restrições na distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de quantias incluídas no capital próprio. Contudo, a definição de capital próprio e os outros aspectos desta Estrutura Conceptual que tratam do capital próprio são apropriados para tais entidades.

Desempenho (parágrafos 68 a 71)

68 — O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são rendimentos e gastos. O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, e consequentemente do lucro, depende em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação das suas demonstrações financeiras. Estes conceitos são tratados nos parágrafos 100 a 108.

69 — Os elementos de rendimentos e de gastos são definidos como se segue:

(a) Rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio;

(b) Gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de efluxos ou deperimentos de activos ou na incerteza de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

70 — As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados. Os critérios para o reconhecimento de rendimentos e de gastos são tratados nos parágrafos 80 a 96.

71 — Os rendimentos e os gastos são apresentados na demonstração dos resultados de formas diversificadas, a fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas. Esta diversificação é feita na base de que a origem de um item é relevante na avaliação da capacidade da entidade gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro.

Rendimentos (parágrafos 72 a 76)

72 — A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas.

73 — Os ganhos representam outros itens que satisfazem a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do réditos. Daqui que não são vistos como constituindo um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

74 — Os ganhos, incluem, por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de rendimentos também inclui ganhos não realizados, por exemplo, os que provêm da revalorização de títulos negociáveis e os que resultem de aumentos na quantia escriturada de activos a longo prazo. Quando os ganhos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, eles são geralmente apresentados em separado porque o seu conhecimento é útil para o propósito de tomar decisões económicas. Os ganhos são muitas vezes relatados líquidos de gastos relacionados.

75 — Várias espécies de activos podem ser recebidos ou aumentados através dos rendimentos, exemplos incluem o dinheiro, dívidas a receber e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, uma entidade pode fornecer bens e serviços a um mutuante em liquidação de uma obrigação para reembolsar um empréstimo por liquidar.

Gastos (parágrafos 78 a 78)

76 — A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da

entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Toman geralmente a forma de um efluxo ou deperimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.

77 — As perdas representam outros itens que satisfazem a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistos como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

78 — As perdas incluem, por exemplo, as que resultem de desastres como os incluídos e as insinuações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas de rendimentos relacionados.

Ajustamentos de manutenção do capital (parágrafo 79)

79 — A revalorização ou reagrupamento de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições de capital próprio. Se bem que estes aumentos ou diminuições satisfazem a definição de rendimentos e de gastos, eles não são incluídos na demonstração dos resultados segundo certos conceitos de manutenção do capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção do capital ou reservas de revalorização. Estes conceitos de manutenção do capital são tratados nos parágrafos 100 a 108 desta Estrutura Conceptual.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 80 a 96)

80 — Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 81. Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falta do reconhecimento de tais itens não é rectificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

81 — Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:

- (a) For provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e
- (b) O item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

82 — Ao avaliar se um item satisfaz estes critérios e por isso se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, é necessário ter em atenção as condições de materialidade tratadas nos parágrafos 29 e 30. A inter-relação entre os elementos significa que um item que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento, por exemplo, um activo, requer automaticamente o reconhecimento de um outro elemento, por exemplo, rendimento ou um passivo.

Probabilidade de benefícios económicos futuros (parágrafo 83)

83 — O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para referir o grau de incerteza em que os benefícios económicos futuros associados ao item fluirão para, ou de, a entidade. O conceito está em harmonia com a incerteza que caracteriza o ambiente em que uma entidade opera. As avaliações do grau de incerteza ligadas ao fluxo de benefícios económicos futuros são feitas com base nas provas disponíveis quando da preparação das demonstrações financeiras. Por exemplo, quando for provável que uma dívida a receber devida por uma entidade venha a ser paga, é justificável crer, na ausência de provas em contrário, reconhecer a dívida a receber como um activo. Para uma grande população de dívidas a receber, porém, é considerado provável algum grau de não pagamento, daqui que seja reconhecido um gasto que represente a redução esperada de benefícios económicos.

Fiabilidade da mensuração (parágrafos 84 a 86)

84 — O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possa um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade

como referido nos parágrafos 31 a 38 desta Estrutura Conceptual. Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados, o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não destrói a sua fiabilidade. Quando, porém, uma estimativa razoável não possa ser feita o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados. Por exemplo, os proventos esperados de uma acção judicial podem estar de acordo com as definições quer de activo quer de rendimento assim como do critério de probabilidade para reconhecimento, porém, se não for possível que a reivindicação seja mensurada com fiabilidade, ela não deve ser reconhecida como activo ou como rendimento, a existência da reivindicação, porém, será divulgada nas notas anexas, material explicativo ou mapas suplementares.

85 — Um item que, num dado momento, falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento do parágrafo 81 pode qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes.

86 — Um item que possua as características essenciais de um elemento mas falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento pode no entanto exigir divulgação nas notas, material explicativo ou em mapas suplementares. Isto é apropriado quando o conhecimento do item seja considerado relevante pelos utentes das demonstrações financeiras para a avaliação da posição financeira, desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade pelos utentes das demonstrações financeiras.

Reconhecimento de activos (parágrafos 87 e 88)

87 — Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

88 — Um activo não é reconhecido no balanço quando, relativamente ao dispêndio incorrido, seja considerado improvável que benefícios económicos fluam para a entidade para além do período contabilístico corrente. Em vez disso, tal transacção resulta no reconhecimento de um gasto na demonstração dos resultados. Este tratamento não implica que a intenção do órgão de gestão, ao incorrer no dispêndio, fosse outra que não a de gerar benefícios económicos futuros para a entidade, ou que a gestão dos negócios fosse mal orientada. A única implicação é a de que o grau de certeza de que os benefícios económicos fluam para a entidade para além do período contabilístico corrente é insuficiente para justificar o reconhecimento de um activo.

Reconhecimento de passivos (parágrafo 89)

89 — Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade. Na prática, as obrigações ao abrigo de contratos que estejam proporcionais e igualmente não executadas (por exemplo passivos por inventários encomendados mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidos como passivos nas demonstrações financeiras. Porém, tais obrigações podem satisfazer a definição de passivos e, desde que os critérios de reconhecimento sejam satisfeitos nas circunstâncias particulares, podem qualificar-se para reconhecimento. Em tais circunstâncias, o reconhecimento de passivos implica o reconhecimento dos activos ou gastos relacionados.

Reconhecimento de rendimentos (parágrafos 90 e 91)

90 — Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento dos rendimentos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos em activos ou com diminuições em passivos (por exemplo, o aumento líquido em activos provenientes de uma venda de bens ou de serviços ou a diminuição em passivos provenientes do período de uma dívida a pagar).

91 — Os procedimentos geralmente adoptados na prática para o reconhecimento de um rendimento, por exemplo, o requisito de que o réditio deve ser gerado, são aplicações dos critérios de reconhecimento nesta Estrutura Conceptual. Tais procedimentos dirigem-se geralmente à restrição do reconhecimento como rendimentos àqueles itens que possam ser mensurados com fiabilidade e que tenham um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de gastos (parágrafos 92 a 96)

92 — Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de

um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação de equipamento).

93 — Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o *balançamento de custos com réditos*, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos; por exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos. Porém, a aplicação do conceito de *balançamento segundo esta Estrutura Conceptual* não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.

94 — Quando se espera que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário ao se reconhecerem os gastos associados com o consumo de activos tais como os activos fixos tangíveis, o *trepassage* (*goodwill*), as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como *depreciação* ou *amortização*. Estes procedimentos de imputação destinam-se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extinguem.

95 — Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e somente se, os benefícios económicos futuros não se qualificarem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.

96 — Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, o que sucede quando surge um passivo por garantia de um produto.

Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 97 a 99)

97 — Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção da base particular de mensuração.

98 — São utilizadas diferentes bases de mensuração em graus diferentes e em várias combinações nas demonstrações financeiras. Elas incluem as seguintes:

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

(b) *Custo corrente*. Os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.

(c) *Valor realizável* (de liquidação). Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.

(d) *Valor presente*. Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros fluxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros fluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

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

99 — A base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Este é geralmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente escriturados pelo mais baixo do custo ou

do valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser escriturados pelo seu valor de mercado e os passivos por penões de reforma são escriturados pelo seu valor presente.

Conceitos de capital e manutenção de capital (parágrafos 100 a 108)

Conceitos de capital (parágrafos 100 e 101)

100 — Geralmente as entidades adoptam um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras. No conceito financeiro de capital, tal como dinheiro investido ou poder de compra investido, o capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da entidade. No conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, em unidades de produção diárias.

101 — A selecção por uma entidade do conceito apropriado de capital deve basear-se nas necessidades dos utentes das suas demonstrações financeiras. Por conseguinte, um conceito financeiro de capital deve ser adoptado se os utentes das demonstrações financeiras estiverem principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, porém, a principal preocupação dos utentes for a capacidade operacional da entidade, deve ser usado um conceito físico de capital. O conceito escolhido indica o objectivo a ser atingido na determinação do lucro, mesmo que possam existir algumas dificuldades de mensuração para tornar o conceito operacional.

Conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro (parágrafos 102 a 108)

102 — Os conceitos de capital no parágrafo 100 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção do capital:

(a) **Manutenção do capital financeiro.** Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser mensurada quer em unidades monetárias nominais quer em unidades de poder de compra constante.

(b) **Manutenção do capital físico.** Por este conceito um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período.

103 — O conceito de manutenção do capital está ligado à forma como uma entidade define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado, é um pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e o retorno do seu capital, só os fluxos de activos em excesso das quantias necessárias para manter o capital podem ser vistos como lucro e por conseguinte como um retorno sobre o capital. Deixar que o lucro seja a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriados) tem sido deduzidos dos rendimentos. Se os gastos excederem os rendimentos a quantia residual é um prejuízo.

104 — O conceito de manutenção do capital físico requer a adopção da base de mensuração pelo custo corrente. O conceito de manutenção do capital financeiro, porém, não requer o uso de uma base particular de mensuração. A selecção da base segundo este conceito está dependente do tipo de capital financeiro que a entidade está a procurar manter.

105 — A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção do capital é o tratamento dos efeitos das alterações dos preços nos activos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade que mantém o seu capital se vive tanto capital no fim do período como tinha no começo do mesmo.

106 — Pelo conceito de manutenção do capital financeiro quando o capital seja definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal durante o período. Por conseguinte, os aumentos dos preços dos activos detidos durante o período, convencionalmente reflectidos como ganhos de detenção, são, conceptualmente, lucros. Podem, porém, não ser reconhecidos como tal até que os activos sejam alienados numa transacção de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro seja definido em termos de unidades de poder de compra constante, o lucro representa o aumento de poder de compra investido durante o período. Por conseguinte, apenas aquela parte do aumento nos preços dos activos que exceda o aumento no nível geral de preços é vista como lucro. O resto do aumento é tratado como ajustamento da manutenção do capital e, daqui, como parte do capital próprio.

107 — Pelo conceito de manutenção do capital físico quando o capital seja definido em termos da capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento nesse capital durante o período. Todas as alterações de preços que afectem os activos e passivos da entidade são vistas como alterações na mensuração da capacidade física produtiva da entidade; daqui que sejam tratadas como ajustamentos da manutenção do capital, que fazem parte do capital próprio, e não como lucros.

108 — A selecção das bases de mensuração e do conceito de manutenção do capital determina o modelo contabilístico usado na preparação das demonstrações financeiras. Modelos contabilísticos diferentes exibem diferentes graus de relevância e de fiabilidade e, como outras áreas, tem de se procurar um balanceamento entre relevância e fiabilidade.

27 de Agosto de 2009. — Pelo Secretário-Geral, em substituição,
Ana Bernardo.

202246984

Artigo n.º 16863/2008

Por Despacho n.º 586/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009, em substituição do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, foram homologadas as seguintes Normas Interpretativas do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

Norma Interpretativa 1

Consolidação — Entidades de Finalidade Especial

Esta Norma Interpretativa decorre da SIC 12 — Consolidação — Entidades de Finalidade Especial, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Questão (parágrafos 1 a 7)

1 — Uma entidade pode ser criada para cumprir um objectivo restrito e bem definido (por exemplo, efectuar actividades de locação, de pesquisa e desenvolvimento ou uma titularização de activos financeiros). Tal entidade de finalidade especial ("EFE") pode tomar a forma de uma sociedade, uma parceria ou um trust. As EFEs são muitas vezes criadas com acordos jurídicos que impõem limites estritos e por vezes permanentes aos poderes de tomada de decisão do seu órgão de gestão ou trustee sobre as operações da EFE. Frequentemente, estas cláusulas especificam que a política que guia as actividades contínuas da EFE não podem ser modificadas, a não ser pelo seu criador ou patrocinador (isto é, funcionam no chamado "autopiloto").

2 — O patrocinador (ou a entidade a favor de quem a EFE foi constituída) frequentemente transfere activos para a EFE, obtém o direito de usar activos detidos pela EFE ou presta serviços para a EFE, embora outras partes ("fornecedores de capital") possam proporcionar o financiamento da EFE. Uma entidade que efectue transacções com uma EFE (frequentemente o criador ou o patrocinador) pode em subordinação controlar a EFE.

3 — Um interesse de beneficiário numa EFE pode, por exemplo, tomar a forma de um instrumento de dívida, de um instrumento de capital próprio, de um direito de participação, de um interesse residual ou de uma locação. Alguns interesses de beneficiários podem simplesmente proporcionar ao detentor uma taxa de retorno fixada ou declarada, enquanto outros dão ao detentor direitos ou o acesso a outros benefícios económicos futuros das actividades da EFE. Na maioria dos casos, o criador ou o patrocinador (ou a entidade a favor de quem a EFE foi criada) retém um interesse de beneficiário significativo nas actividades da EFE, mesmo que possa possuir pouco ou nenhum do capital próprio da EFE.

4 — A NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação exige a consolidação de entidades que sejam controladas pela entidade que relata. Porém, a Norma não proporciona orientação específica sobre a consolidação de EFE.

5 — A questão que se coloca é em que circunstâncias uma entidade deve considerar uma EFE.

6 — Esta Norma Interpretativa não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou planos de remuneração em capital próprio.

7 — Uma transferência de activos de uma entidade para uma EFE pode qualificar-se como uma venda por essa entidade. Mesmo se a transferência se qualificar como uma venda, as disposições da NCRF 15 e esta Norma Interpretativa podem significar que a entidade deve consolidar a EFE. Esta Norma Interpretativa não trata das circunstâncias em que se deve aplicar o tratamento de venda à entidade ou da eliminação das consequências de tal venda após a consolidação.

Entendimento (parágrafos 8 a 10)

Anexo 4 – Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

Sistema de Normalização Contabilística

1 — Apresentação:

1.1 — O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC) e é designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este Sistema, a semelhança do POC, não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º do presente decreto-lei.

1.2 — Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE), bem como coerente com a Directiva n.º 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Junho de 1978 (Quarta Directiva), e a Directiva n.º 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983 (Sétima Directiva), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE. Tal coerência encontra-se, aliás, garantida à partida, uma vez que o processo de adopção na UE das normas internacionais de contabilidade implica o respeito pelos critérios estabelecidos no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

1.3 — O SNC, que assinala a transposição das directivas contabilísticas da UE, é composto pelos seguintes instrumentos:

Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF);

Modelos de demonstrações financeiras

(MDF);

Código de contas (CC);

Normas contabilísticas e de relato financeiro

(NCRF); Norma contabilística e de relato financeiro

para pequenas entidades (NCRF-PE);

Normas interpretativas (NI).

A estrutura conceptual, baseada no anexo 5 das «Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho», publicado pela Comissão Europeia em Novembro de 2003, que enquadra aqueles instrumentos, constitui um documento autónomo a publicar por aviso do membro do Governo com responsabilidade própria ou delegada pela área das finanças, no Diário da República.

1.4 — Sempre que o SNC não responda a aspectos particulares de transacções ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, a presente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

As normas internacionais de contabilidade (NIC), adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

As normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

2 — Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF):

2.1 — Âmbito, finalidade e componentes:

2.1.1 — As BADF de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade, quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e os aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados nas NCRF.

2.1.2 — As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas isoladamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospecto.

2.1.3 — As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução, por parte do órgão de gestão, dos recursos a ele confiados. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

- Activos;
- Passivos;
- Capital próprio;
- Rendimentos (réditos e ganhos);
- Gastos (gastos e perdas);
- Outras alterações no capital próprio; e
- Fluxos de caixa.

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

2.1.4 — Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados;
- Uma demonstração das alterações no capital próprio;
- Uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.

2.1.5 — As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na estrutura conceptual. Presume-se que a aplicação das NCRF, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.

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

- Seleccione e adopte políticas contabilísticas de acordo

com a NCRF aplicável;

b) Apresente a informação, incluindo as políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione a disponibilização de informação relevante, fiável, comparável e compreensível;

c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas NCRF possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.

2.1.7 — As políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas em notas ou outros materiais explicativos.

2.1.8 — A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade, quando usada juntamente com as restantes demonstrações financeiras, é útil se proporcionar aos utentes das mesmas uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e para determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a temporariedade e certeza da sua geração.

2.2 — Continuidade:

2.2.1 — Quando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir encarando-a como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser adoptar uma dessas alternativas. O órgão de gestão deve divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade. Quando as demonstrações financeiras não sejam preparadas no pressuposto da continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com os fundamentos pelos quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão pela qual a entidade não é considerada como estando em continuidade.

2.2.2 — Ao avaliar se o pressuposto da entidade em continuidade é apropriado, o órgão de gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é considerado, pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tenha uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, pode concluir-se, sem necessidade de uma análise pormenorizada, que a base de contabilidade de entidade em continuidade é apropriada. Noutros casos, o órgão de gestão pode necessitar de considerar um vasto leque de factores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, com esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamento de substituição, para poder preencher de forma apropriada o pressuposto da entidade em continuidade.

2.3 — Regime de periodização económica:

2.3.1 — Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de periodização económica.

2.3.2 — Ao ser usado o regime contabilístico de periodização económica, os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisficam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na

estrutura conceptual.

2.4 — Consistência de apresentação:

2.4.1 — A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras devem ser mantidas de um período para outro, a menos que:

a) Seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação é mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NCRF aplicável; ou

b) Uma NCRF estabeleça uma alteração na apresentação.

2.4.2 — Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido no ponto 2.7 — Informação comparativa.

2.5 — Materialidade e agregação:

2.5.1 — Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissimilares devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais quando podem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou do erro, ajustados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

2.5.2 — As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração de fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessas demonstrações, seja nas notas do anexo. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode, porém, ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.

2.5.3 — Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de apresentação específico contido numa NCRF não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.

2.6 — Compensação:

2.6.1 — Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados, excepto quando tal for exigido ou permitido por uma NCRF.

2.6.2 — É importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação, quer na demonstração dos resultados, quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de activos líquidos ou deducções de valorização, por exemplo, deducções de obsolescência nos inventários e deducções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é considerada uma compensação.

2.6.3 — O recto deve ser mensurado tomando em

consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram rédito, mas que são inerentes às principais actividades que o geram. Os resultados de tais transacções são apresentados, quando esta apresentação reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção. Por exemplo:

a) Os ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, são relatados, deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do activo e os gastos de venda relacionados; e

b) Os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a NCRF respectiva e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.

2.6.4 — Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

2.7 — Informação comparativa:

2.7.1 — A menos que uma NCRF o permita ou exija de outra forma, deve ser divulgada informação comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando seja relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

2.7.2 — Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e que esteja ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam com a informação de que a incerteza existia à data do último balanço e com a informação acerca das medidas adoptadas durante o período corrente para resolver a incerteza.

2.7.3 — Quando a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que tal seja impraticável. Considera-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

2.7.4 — Quando as quantias comparativas sejam reclassificadas, uma entidade deve divulgar:

- a) A natureza da reclassificação;
- b) A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e
- c) A razão para a reclassificação.

2.7.5 — Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:

- a) A razão para não as reclassificar; e
- b) A natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

2.7.6 — Aperfeiçoar a comparabilidade de informação interperíodos ajuda os utentes a tomar decisões

económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, toma-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável reclar a informação.

3 — Modelos de demonstrações financeiras (MDF):
3.1 — São publicados, através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, os modelos para as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados (por naturezas e por funções);
- c) Demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa;
- e) Anexo (divulgação das bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e divulgações exigidas pelas NCRF).

3.2 — Os referidos modelos obedecem, em particular, ao disposto no capítulo 2, podendo, também, ser utilizados pelas entidades que se encontrem obrigadas ou que tenham usado a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

3.3 — São igualmente publicados através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, os modelos redactados de demonstrações financeiras a utilizar pelas entidades que, nos termos do artigo 9.º do presente decreto-lei, possam adoptar a «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades», a que se refere o capítulo 6.

4 — Código de contas:

4.1 — É publicado através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, o Código de Contas (CC), que se pretende seja um documento não exaustivo, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O código de contas (lista codificada de contas); e
- c) Notas de enquadramento.

4.2 — O CC deve, também, ser adoptado pelas entidades que, nos termos do artigo 9.º do presente decreto-lei, possam aplicar a «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades», a que se refere o capítulo 6, e pode, ainda, ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas, ou que tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

5 — Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF):

5.1 — As NCRF constituem uma adaptação das normas internacionais de contabilidade, adoptadas pela UE, tendo em conta o tecido empresarial português e o facto de algumas entidades se encontrarem obrigadas ou terem a opção de aplicar as citadas normas internacionais, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho. Assim, o conjunto das NCRF pode não contemplar algumas normas internacionais e as NCRF podem dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes normas internacionais, embora garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas.

5.2 — As NCRF são propostas pela CNC e publicadas através de avisos no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

6 — Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE):

6.1 — Para as entidades que cumpram os requisitos do artigo 9.º do presente decreto-lei é proposta pela CNC e publicada através de aviso no *Diário da República*, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE). Esta norma é de aplicação obrigatória para as entidades que, de entre aquelas, não optem pela aplicação do conjunto das NCRF.

6.2 — A NCRF-PE condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração, e divulgação estranhos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades.

6.3 — Sempre que a NCRF-PE não responda a aspectos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

As NCRF e NI;

As NIC, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

As normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

7 — Normas interpretativas (NI):

7.1 — Sempre que as circunstâncias o justifiquem e para esclarecimento e, ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC serão produzidas normas interpretativas (NI).

7.2 — As NI são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

Anexo 5 – Tabelas de retenção na fonte 2014

TABELAS DE RETENÇÃO NA FONTE PARA O CONTINENTE - 2014							
TABELA I - TRABALHO DEPENDENTE							
NÃO CASADO							
Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes						
	0	1	2	3	4	5 ou mais	
Até 585,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 590,00	1,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 595,00	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 633,00	5,0%	3,0%	2,0%	1,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 675,00	6,0%	4,0%	3,0%	1,5%	1,0%	0,0%	0,0%
Até 726,00	7,5%	5,5%	4,5%	2,5%	1,5%	1,0%	1,0%
Até 801,00	8,5%	7,5%	5,5%	3,5%	2,5%	1,5%	1,5%
Até 907,00	11,0%	10,0%	8,0%	6,0%	5,0%	4,0%	4,0%
Até 988,00	12,5%	11,5%	10,5%	7,5%	6,5%	5,5%	5,5%
Até 1.048,00	13,5%	12,5%	11,5%	9,5%	7,5%	6,5%	6,5%
Até 1.124,00	14,5%	13,5%	12,5%	10,5%	9,5%	8,5%	8,5%
Até 1.205,00	15,5%	14,5%	13,5%	11,5%	10,5%	9,5%	9,5%
Até 1.300,00	16,5%	15,5%	14,5%	12,5%	11,5%	10,5%	10,5%
Até 1.401,00	17,5%	16,5%	15,5%	13,5%	13,5%	12,5%	12,5%
Até 1.537,00	18,5%	17,5%	16,5%	15,5%	14,5%	13,5%	13,5%
Até 1.683,00	20,0%	19,0%	19,0%	17,0%	16,0%	15,0%	15,0%
Até 1.840,00	21,5%	20,5%	20,5%	18,5%	17,5%	17,5%	17,5%
Até 1.945,00	22,5%	21,5%	21,5%	19,5%	19,5%	18,5%	18,5%
Até 2.056,00	23,5%	22,5%	22,5%	20,5%	20,5%	19,5%	19,5%
Até 2.182,00	24,5%	23,5%	23,5%	21,5%	21,5%	20,5%	20,5%
Até 2.328,00	25,5%	24,5%	24,5%	22,5%	22,5%	21,5%	21,5%
Até 2.495,00	26,5%	26,5%	25,5%	24,5%	23,5%	23,5%	23,5%
Até 2.722,00	27,5%	27,5%	26,5%	25,5%	24,5%	24,5%	24,5%
Até 3.054,00	28,5%	28,5%	27,5%	26,5%	25,5%	25,5%	25,5%
Até 3.478,00	29,5%	29,5%	28,5%	27,5%	27,5%	26,5%	26,5%
Até 4.052,00	30,5%	30,5%	29,5%	28,5%	28,5%	28,5%	28,5%
Até 4.576,00	32,5%	32,0%	31,0%	30,0%	30,0%	30,0%	30,0%
Até 5.111,00	33,5%	33,0%	33,0%	31,0%	31,0%	31,0%	31,0%
Até 5.786,00	34,5%	34,0%	34,0%	32,0%	32,0%	32,0%	32,0%
Até 6.653,00	36,5%	35,5%	35,5%	34,0%	34,0%	34,0%	34,0%
Até 7.852,00	37,5%	36,5%	36,5%	36,0%	35,0%	35,0%	35,0%
Até 9.455,00	39,5%	38,5%	38,5%	38,0%	38,0%	37,0%	37,0%
Até 11.159,00	40,5%	39,5%	39,5%	39,0%	39,0%	38,0%	38,0%
Até 18.648,00	41,5%	40,5%	40,5%	40,0%	40,0%	39,0%	39,0%
Até 20.000,00	42,5%	41,5%	41,5%	41,0%	41,0%	40,0%	40,0%
Até 22.500,00	43,0%	42,5%	42,5%	42,0%	42,0%	41,0%	41,0%
Até 25.000,00	43,5%	43,5%	43,5%	43,0%	43,0%	42,0%	42,0%
Superior a 25.000,00	44,5%	44,5%	44,5%	44,0%	44,0%	43,0%	43,0%
TABELAS DE RETENÇÃO NA FONTE PARA O CONTINENTE - 2014							
TABELA II - TRABALHO DEPENDENTE							
CASADO UNICO TITULAR							
Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes						
	0	1	2	3	4	5 ou mais	
Até 633,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 675,00	0,5%	0,5%	0,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 696,00	2,5%	1,0%	1,0%	0,5%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 741,00	3,5%	1,0%	1,0%	0,5%	0,5%	0,0%	0,0%
Até 781,00	5,0%	3,0%	1,5%	1,0%	1,0%	0,5%	0,5%
Até 822,00	6,0%	4,0%	3,0%	1,0%	1,0%	0,5%	0,5%
Até 872,00	7,0%	6,0%	4,0%	2,0%	1,0%	0,5%	0,5%
Até 958,00	8,0%	7,0%	6,0%	3,0%	2,0%	1,0%	1,0%
Até 1.063,00	9,0%	8,0%	7,0%	5,0%	3,0%	2,0%	2,0%
Até 1.205,00	10,0%	9,0%	8,0%	6,0%	5,0%	4,0%	4,0%
Até 1.381,00	11,5%	10,5%	9,5%	7,5%	6,5%	6,5%	6,5%
Até 1.603,00	12,5%	11,5%	10,5%	9,5%	8,5%	7,5%	7,5%
Até 1.704,00	14,0%	13,0%	13,0%	11,0%	10,0%	10,0%	10,0%
Até 1.819,00	15,0%	14,0%	14,0%	12,0%	11,0%	11,0%	11,0%
Até 1.966,00	16,0%	15,0%	15,0%	13,0%	13,0%	12,0%	12,0%
Até 2.122,00	17,0%	16,0%	16,0%	14,0%	14,0%	13,0%	13,0%
Até 2.308,00	18,0%	18,0%	17,0%	15,0%	15,0%	14,0%	14,0%
Até 2.525,00	19,0%	19,0%	18,0%	17,0%	16,0%	16,0%	16,0%
Até 2.888,00	20,0%	20,0%	19,0%	18,0%	17,0%	17,0%	17,0%
Até 3.301,00	22,0%	22,0%	21,0%	20,0%	19,0%	19,0%	19,0%
Até 3.553,00	23,0%	23,0%	22,0%	21,0%	21,0%	20,0%	20,0%
Até 3.820,00	24,0%	24,0%	23,0%	22,0%	22,0%	21,0%	21,0%
Até 4.143,00	25,0%	25,0%	24,0%	23,0%	23,0%	23,0%	23,0%
Até 4.531,00	26,5%	26,0%	25,0%	24,0%	24,0%	24,0%	24,0%
Até 4.995,00	27,5%	27,0%	27,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%
Até 5.564,00	28,5%	28,0%	28,0%	26,0%	26,0%	26,0%	26,0%
Até 6.280,00	29,5%	29,0%	29,0%	27,0%	27,0%	27,0%	27,0%
Até 7.207,00	30,5%	30,0%	30,0%	28,0%	28,0%	28,0%	28,0%
Até 8.306,00	31,5%	31,0%	31,0%	30,0%	29,0%	29,0%	29,0%
Até 9.188,00	33,0%	32,5%	32,5%	31,5%	30,5%	30,5%	30,5%
Até 10.282,00	34,0%	33,5%	33,5%	32,5%	32,5%	31,5%	31,5%
Até 13.860,00	35,0%	34,5%	34,5%	33,5%	33,5%	32,5%	32,5%
Até 19.898,00	37,0%	36,5%	36,5%	36,0%	36,0%	35,0%	35,0%
Até 22.500,00	38,0%	37,5%	37,5%	37,0%	37,0%	36,0%	36,0%
Até 25.000,00	38,5%	38,5%	38,5%	38,0%	38,0%	37,0%	37,0%
Até 28.000,00	39,5%	39,5%	39,5%	39,0%	39,0%	38,0%	38,0%
Superior a 28.000,00	40,5%	40,5%	40,5%	40,0%	40,0%	39,0%	39,0%

TABELAS DE RETENÇÃO NA FONTE PARA O CONTINENTE - 2014

T A B E L A III - TRABALHO DEPENDENTE

CASADO DOIS TITULARES

Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 585,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 590,00	1,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 595,00	2,0%	1,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 633,00	5,0%	4,0%	3,0%	1,5%	1,5%	1,0%
Até 675,00	6,0%	5,0%	4,0%	2,0%	2,0%	1,5%
Até 726,00	7,5%	6,5%	5,5%	3,5%	3,0%	2,0%
Até 801,00	8,5%	7,5%	6,5%	5,5%	4,5%	3,0%
Até 907,00	11,0%	10,0%	10,0%	8,0%	7,0%	6,0%
Até 988,00	12,5%	11,5%	11,5%	9,5%	8,5%	8,5%
Até 1.048,00	13,5%	12,5%	12,5%	10,5%	9,5%	9,5%
Até 1.124,00	14,5%	13,5%	13,5%	11,5%	11,5%	10,5%
Até 1.205,00	15,5%	14,5%	14,5%	12,5%	12,5%	11,5%
Até 1.300,00	16,5%	16,5%	15,5%	14,5%	13,5%	13,5%
Até 1.401,00	17,5%	17,5%	16,5%	15,5%	14,5%	14,5%
Até 1.537,00	18,5%	18,5%	17,5%	16,5%	15,5%	15,5%
Até 1.683,00	20,0%	20,0%	19,0%	18,0%	18,0%	17,0%
Até 1.840,00	21,5%	21,5%	20,5%	19,5%	19,5%	18,5%
Até 1.945,00	22,5%	22,5%	21,5%	20,5%	20,5%	19,5%
Até 2.056,00	23,5%	23,5%	22,5%	21,5%	21,5%	21,5%
Até 2.182,00	24,5%	24,5%	23,5%	22,5%	22,5%	22,5%
Até 2.328,00	25,5%	25,5%	25,5%	23,5%	23,5%	23,5%
Até 2.495,00	26,5%	26,5%	26,5%	24,5%	24,5%	24,5%
Até 2.722,00	27,5%	27,5%	27,5%	25,5%	25,5%	25,5%
Até 3.054,00	28,5%	28,5%	28,5%	26,5%	26,5%	26,5%
Até 3.478,00	29,5%	29,5%	29,5%	27,5%	27,5%	27,5%
Até 4.052,00	30,5%	30,5%	30,5%	29,5%	28,5%	28,5%
Até 4.576,00	32,5%	32,0%	32,0%	31,0%	30,0%	30,0%
Até 5.111,00	33,5%	33,0%	33,0%	32,0%	32,0%	31,0%
Até 5.786,00	34,5%	34,0%	34,0%	33,0%	33,0%	32,0%
Até 6.653,00	36,5%	35,5%	35,5%	35,0%	35,0%	35,0%
Até 7.852,00	37,5%	36,5%	36,5%	36,0%	36,0%	36,0%
Até 9.455,00	39,5%	38,5%	38,5%	38,0%	38,0%	38,0%
Até 11.159,00	40,5%	39,5%	39,5%	39,0%	39,0%	39,0%
Até 18.648,00	41,5%	40,5%	40,5%	40,0%	40,0%	40,0%
Até 20.000,00	42,5%	41,5%	41,5%	41,0%	41,0%	41,0%
Até 22.500,00	43,0%	42,5%	42,5%	42,0%	42,0%	42,0%
Até 25.000,00	43,5%	43,5%	43,5%	43,0%	43,0%	43,0%
Superior a 25.000,00	44,5%	44,5%	44,5%	44,0%	44,0%	44,0%

TABELAS DE RETENÇÃO NA FONTE PARA O CONTINENTE - 2014

T A B E L A IV - TRABALHO DEPENDENTE

NÃO CASADO - DEFICIENTE

Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 1.290,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1.391,00	1,5%	0,5%	0,5%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1.431,00	4,5%	2,5%	2,5%	2,0%	2,0%	2,0%
Até 1.613,00	5,5%	4,5%	3,5%	2,0%	2,0%	2,0%
Até 1.925,00	7,0%	6,0%	6,0%	3,5%	3,5%	2,0%
Até 2.046,00	8,5%	7,5%	7,5%	5,5%	5,5%	4,5%
Até 2.177,00	10,5%	8,5%	8,5%	7,5%	6,5%	6,5%
Até 2.278,00	13,0%	11,0%	10,0%	9,0%	8,0%	8,0%
Até 2.439,00	15,0%	13,0%	12,0%	11,0%	10,0%	9,0%
Até 2.520,00	16,0%	15,0%	14,0%	13,0%	11,0%	11,0%
Até 2.621,00	17,0%	16,0%	15,0%	14,0%	13,0%	13,0%
Até 2.883,00	18,0%	17,0%	16,0%	15,0%	15,0%	15,0%
Até 3.195,00	19,0%	18,0%	17,0%	16,0%	16,0%	16,0%
Até 3.528,00	20,0%	19,0%	18,0%	17,0%	17,0%	17,0%
Até 3.659,00	21,0%	20,0%	20,0%	18,0%	18,0%	18,0%
Até 3.871,00	22,0%	21,0%	21,0%	19,0%	19,0%	19,0%
Até 4.284,00	24,0%	23,0%	23,0%	21,0%	21,0%	21,0%
Até 4.546,00	25,0%	24,0%	24,0%	22,0%	22,0%	22,0%
Até 4.838,00	26,0%	25,0%	25,0%	23,0%	23,0%	23,0%
Até 5.121,00	27,0%	26,0%	26,0%	24,0%	24,0%	24,0%
Até 5.544,00	28,0%	27,0%	27,0%	26,0%	25,0%	25,0%
Até 5.967,00	29,5%	28,5%	28,5%	27,5%	26,5%	26,5%
Até 6.693,00	30,5%	29,5%	29,5%	28,5%	27,5%	27,5%
Até 7.157,00	31,5%	30,5%	30,5%	29,5%	28,5%	28,5%
Até 7.731,00	32,5%	31,5%	31,5%	30,5%	30,5%	29,5%
Até 8.407,00	33,5%	32,5%	32,5%	31,5%	31,5%	30,5%
Até 9.183,00	34,5%	33,5%	33,5%	32,5%	31,5%	31,5%
Até 9.909,00	36,0%	35,0%	35,0%	34,0%	34,0%	33,0%
Até 12.398,00	37,0%	36,0%	36,0%	35,0%	35,0%	34,0%
Superior a 12.398,00	38,0%	37,0%	37,0%	36,0%	36,0%	35,0%

TABELAS DE RETENÇÃO NA FONTE PARA O CONTINENTE - 2014						
T A B E L A V - TRABALHO DEPENDENTE						
CASADO UNICO TITULAR - DEFICIENTE						
Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 1.624,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1.724,00	1,0%	0,5%	0,5%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1.875,00	4,0%	2,0%	2,0%	1,5%	1,5%	1,5%
Até 1.940,00	5,0%	4,0%	4,0%	3,0%	1,5%	1,5%
Até 2.303,00	6,0%	6,0%	5,0%	4,0%	3,0%	3,0%
Até 2.480,00	7,0%	7,0%	6,0%	5,0%	4,0%	4,0%
Até 2.722,00	9,0%	9,0%	8,0%	7,0%	7,0%	6,0%
Até 2.923,00	10,0%	10,0%	9,0%	8,0%	8,0%	7,0%
Até 3.135,00	11,5%	11,5%	10,5%	9,5%	9,5%	8,5%
Até 3.301,00	12,5%	12,5%	11,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Até 3.457,00	14,0%	14,0%	13,0%	12,0%	12,0%	12,0%
Até 3.558,00	15,0%	15,0%	15,0%	13,0%	13,0%	13,0%
Até 3.765,00	16,0%	16,0%	16,0%	14,0%	14,0%	14,0%
Até 3.871,00	17,0%	17,0%	17,0%	15,0%	15,0%	15,0%
Até 4.183,00	18,0%	18,0%	18,0%	16,0%	16,0%	16,0%
Até 4.385,00	19,0%	19,0%	19,0%	17,0%	17,0%	17,0%
Até 4.813,00	20,0%	20,0%	20,0%	18,0%	18,0%	18,0%
Até 5.232,00	21,0%	21,0%	21,0%	19,0%	19,0%	19,0%
Até 5.438,00	22,0%	22,0%	22,0%	21,0%	20,0%	20,0%
Até 5.867,00	23,0%	23,0%	23,0%	22,0%	21,0%	21,0%
Até 6.174,00	24,0%	24,0%	24,0%	23,0%	22,0%	22,0%
Até 6.749,00	25,0%	25,0%	25,0%	24,0%	23,0%	23,0%
Até 7.268,00	26,0%	26,0%	26,0%	25,0%	25,0%	24,0%
Até 8.094,00	27,0%	27,0%	27,0%	26,0%	26,0%	25,0%
Até 9.032,00	28,0%	28,0%	28,0%	27,0%	27,0%	26,0%
Até 10.070,00	29,5%	29,5%	29,5%	28,5%	28,5%	27,5%
Até 11.108,00	30,5%	30,5%	30,5%	29,5%	29,5%	28,5%
Até 12.802,00	32,0%	32,0%	32,0%	31,0%	31,0%	30,0%
Superior a 12.802,00	33,0%	33,0%	33,0%	32,0%	32,0%	31,0%

TABELAS DE RETENÇÃO NA FONTE PARA O CONTINENTE - 2014						
T A B E L A VI - TRABALHO DEPENDENTE						
CASADO DOIS TITULARES - DEFICIENTE						
Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 1.290,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1.391,00	1,5%	0,5%	0,5%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1.431,00	4,0%	4,0%	2,0%	1,5%	1,5%	1,5%
Até 1.613,00	5,0%	5,0%	4,0%	3,0%	3,0%	1,5%
Até 1.925,00	7,0%	7,0%	6,0%	5,0%	5,0%	4,0%
Até 2.046,00	8,5%	8,5%	7,5%	6,5%	6,5%	6,5%
Até 2.177,00	10,5%	9,5%	9,5%	8,5%	7,5%	7,5%
Até 2.278,00	13,0%	12,0%	11,0%	10,0%	10,0%	10,0%
Até 2.439,00	15,0%	14,0%	13,0%	12,0%	11,0%	11,0%
Até 2.520,00	16,0%	15,0%	15,0%	14,0%	13,0%	13,0%
Até 2.621,00	17,0%	16,0%	16,0%	15,0%	14,0%	14,0%
Até 2.883,00	18,0%	17,0%	17,0%	16,0%	15,0%	15,0%
Até 3.195,00	19,0%	18,0%	18,0%	17,0%	16,0%	16,0%
Até 3.528,00	20,0%	19,0%	19,0%	18,0%	17,0%	17,0%
Até 3.659,00	21,0%	20,0%	20,0%	19,0%	19,0%	18,0%
Até 3.871,00	22,0%	21,0%	21,0%	20,0%	20,0%	19,0%
Até 4.284,00	23,5%	22,5%	22,5%	21,5%	21,5%	20,5%
Até 4.546,00	24,5%	23,5%	23,5%	22,5%	22,5%	22,5%
Até 4.838,00	25,5%	24,5%	24,5%	23,5%	23,5%	23,5%
Até 5.121,00	26,5%	25,5%	25,5%	24,5%	24,5%	24,5%
Até 5.544,00	27,5%	26,5%	26,5%	25,5%	25,5%	25,5%
Até 5.967,00	29,0%	28,0%	28,0%	27,0%	27,0%	27,0%
Até 6.693,00	30,5%	29,5%	29,5%	28,5%	28,5%	28,5%
Até 7.157,00	31,5%	30,5%	30,5%	29,5%	29,5%	29,5%
Até 7.731,00	32,5%	31,5%	31,5%	30,5%	30,5%	30,5%
Até 8.407,00	33,5%	32,5%	32,5%	31,5%	31,5%	31,5%
Até 9.183,00	34,5%	33,5%	33,5%	32,5%	32,5%	32,5%
Até 9.909,00	36,0%	35,0%	35,0%	34,0%	34,0%	34,0%
Até 12.398,00	37,0%	36,0%	36,0%	35,0%	35,0%	35,0%
Superior a 12.398,00	38,0%	37,0%	37,0%	36,0%	36,0%	36,0%