



MESTRADO EM CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

**Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de
Normalização Contabilística e em Sistema de
Normalização Contabilística Pequenas Entidades**

Adesy Costa Sousa Soares

Aluno N.º 2012065828

Coimbra, 2023

AGRADECIMENTOS

A Deus, o que seria de mim sem a fé que tenho nele.

Durante o meu percurso no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC), não só adquiri experiências técnicas(aulas), como também tive a oportunidade de conhecer pessoas que, ao longo do tempo, conquistaram a minha admiração e me transmitiram os seus conhecimentos tratando-me com respeito e amizade.

Aos meus pais que com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa da minha vida.

A minhas irmãs e marido que nunca me soltaram as mãos.

Um especial agradecimento à Doutora Maria da Conceição Marques, que orientou a minha dissertação, mesmo distante conseguimos ultrapassar todas as barreiras com muita paciência e dedicação.

Aproveito para agradecer também, todos os professores e doutores desse instituto que de uma forma direta ou indiretamente ajudaram-me a chegar até aqui.

Não esquecendo da direção do instituto em geral, por me ter aceitado como estudante e fazer parte desta casa.

Por fim, saliento o meu agradecimento a todos os colaboradores sem exceção, pois todos contribuíram para o meu aproveitamento escolar.

A todos o meu muito obrigada.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é a análise dos ativos fixos tangíveis como uma das principais áreas das Demonstrações Financeiras das empresas, abrangendo o tratamento em Sistema de Normalização Contabilística (SNC) regime geral, em SNC-pequenas entidades (PE) e em Norma Micro entidades (ME) e identificando as diferenças entre os três normativos.

Na sua realização, a técnica adotada foi a análise das Informação Financeira de quatro entidades abrangendo dois dos normativos, as quais foram obtidas pelo serviço consulta de certidão de contas no site eportugal.gov.pt.

Foi analisada a informação financeira que consta na IES das quatro empresas, e efetuada uma análise da evolução dos seus balanços dos anos de 2020 a 2022 e concretamente de vários dados relacionados com os ativos fixos tangíveis, nomeadamente, a sua evolução, o seu peso no Balanço, as depreciações, as aquisições, os abates/alienações.

Concluiu-se que a rubrica de ativos fixos tangíveis tem um peso significativo nos Balanços das empresas e que as políticas contabilísticas utilizadas cumprem os normativos e foram semelhantes na amostra selecionada.

ABSTRACT

The objective of this work was the analysis of tangible fixed assets as one of the main areas of companies' financial statements, covering their treatment under the General Accounting Standards System (ASS), in ASS for small entities (SE), and under the Micro Entities Standard (ME).

The goal was to identify the differences among these three accounting standards. To achieve this, the adopted technique involved the analysis of financial information from four entities, each following one of the two accounting standards. This information was obtained through the account certificate consultation service on the website eportugal.gov.pt.

The financial information in the IES (Income Statement and Balance Sheet) of the four companies was analyzed, and an analysis of the evolution of their balance sheets from 2020 to 2022 was conducted. This analysis specifically focused on various data related to tangible fixed assets, including their evolution, their weight on the balance sheet, depreciations, acquisitions, and disposals.

The conclusion drawn was that the category of tangible fixed assets has a significant impact on the balance sheets of these companies, and the accounting policies used conform to the respective standards, remaining consistent within the selected sample.

Índice

AGRADECIMENTOS	2
RESUMO	3
ABSTRACT	4
Índice	5
LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS	8
Introdução	9
1. A Classificação Das Entidades	11
1.1 Enquadramento e Definições Gerais	11
1.2. A Importância da Categoria da Entidade	12
1.3. A Certificação PME	13
1.4. Pequenas e Médias Empresas – Dados Estatísticos	14
2. Enquadramento do Normativo Contabilístico	19
2.1. A Evolução da Contabilidade em Portugal	19
2.2. O Sistema de Normalização Contabilística – Apresentação e Estrutura	22
2.3. O Normativo Aplicável Às Pequenas Entidades	28
2.4. O Normativo Aplicável Às Microentidades	30
2.5. Diferenças entre as NCRF, a NCRF-PE e a NC-ME	31
3. OS Ativos Fixos Tangíveis	33
3.1. Definição de AFT	33
3.2. Os AFT em SNC Regime Geral - NCRF 7	35
3.2.1 Enquadramento dos AFT em SNC regime geral.....	35
3.2.2. O Reconhecimento e a mensuração dos AFT	36
3.2.3. As depreciações e as imparidades	42
3.2.4. Desreconhecimento	46
3.2.5. Divulgações	46
3.3. Os AFT em SNC-PE	48
3.3.1 Enquadramentos dos AFT.....	48
3.3.2. Reconhecimento e mensuração	49
3.3.3. Depreciações e Imparidades.....	51
3.3.4. Desreconhecimento e divulgações	51
3.4. Os AFT em SNC-ME	52
3.4.1 Enquadramento dos AFT	52
3.4.2 Reconhecimento e mensuração	53
3.4.3 Depreciações	54

3.4.4 Desreconhecimento e divulgações	54
3.5. Diferenças Entre Os Normativos no que respeita aos AFT	55
4. Metodologia	58
5. Estudo De Caso	60
Seleção da amostra:	60
Tratamento dos dados	68
Conclusões	78
Referências Bibliográficas	80

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro Nº 1 – Classificação de entidades	11
Quadro Nº 2 – PME proporção em % por ano.....	15
Quadro Nº 3 - PME: total e por dimensão	16
Quadro Nº 4 - Empresas: total e por dimensão.....	17
Quadro Nº 5 - Valor acrescentado bruto das empresas: total e por dimensão.....	17
Quadro Nº 6 - Os Instrumentos do SNC	23
Quadro Nº 7 – Estrutura da EC	24
Quadro Nº 8 - As 28 NCRF Contempladas no SNC	26
Quadro Nº 9 - Conceitos e definições na NCRF 7.....	31
Quadro Nº 10 – Principais Diferenças NCRF VS NCRF-PE e NC-ME.....	36
Quadro Nº 11 - Principais diferenças relativas aos AFT nos 3 normativos.....	57
Quadro Nº 12 - Empresas por Localização geográfica (NUTS - 2013) e Atividade económica (Subclasse - CAE Rev. 3).....	60
Quadro Nº 13 – Atividades e número de empresas da população.....	62
Quadro Nº 14 – Localização geográfica das empresas da população.....	62
Quadro Nº 15-Atividades e número de empresas do setor indúst. transformadora.....	63
Quadro Nº 16 – Localização e número de empresas da atividade “Fabricação de equipamento elétrico”.....	64

Quadro Nº 17–Localização e número de empresas da atividade “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”	65
Quadro Nº 18–Localização e número de empresas da atividade “Indústria metalúrgica de Base”	66
Quadro 19: Resumo dos requisitos do enquadramento das entidades	67

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

CE Comunidade Europeia

CFI - Código Fiscal do Investimento

CIRC - Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

CNC Comissão de Normalização Contabilística

DACP Demonstração das Alterações no Capital Próprio

DC Diretriz Contabilística

DF's Demonstrações Financeiras

DFC Demonstração de Fluxos de Caixa

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

EC Estrutura Conceptual

EM Estado-Membro

ESNL Entidades do Sector Não Lucrativo

IAS *International Accounting Standards*

IASB *International Accounting Standards Board*

IFRS *International Financial Reporting Standards*

IF Informação Financeira

IT Interpretações Técnicas

ME Micro entidade

NCRF Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE Norma Contabilística e de Relato Financeiro Pequenas Entidades

NC-ME Norma Contabilística Micro Entidades

NIC Normas Internacionais de Contabilidade

PE Pequena Entidade

PME Pequenas e Médias Empresas

POC Plano Oficial de Contabilidade

SNC Sistema de Normalização Contabilística

UE União Europeia

§ Parágrafo

Introdução

A internacionalização trouxe uma acentuada necessidade de comparação da informação financeira (IF), estimulando o desenvolvimento da normalização e harmonização contabilística tanto a nível nacional como a nível internacional.

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) veio contribuir para a harmonização internacional e para a qualidade da informação financeira permitindo uma melhor integração das empresas nacionais nos mercados internacionais, pois as diferenças que existiam são atenuadas, suprimidas ou corrigidas, facilitando, deste modo, os negócios entre empresas de países diferentes.

Da opinião de Soares, (2010, p. 14), pode-se extrair que para alcançar a comparabilidade entre as demonstrações financeiras de diferentes países é necessário harmonizar as práticas contabilísticas, sendo este o objetivo da harmonização contabilística dos diferentes sistemas contabilísticos.

As entidades de menor dimensão, como as pequenas entidades (PE) e as microentidades (ME) têm ao seu dispor a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas Entidades (NCRF-PE). Através deste regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas das microentidade, as referidas entidades podem ficar dispensadas da aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro previstas no SNC geral, tanto na sua versão inicial da Lei n.º 35/2010 de 2 de setembro, aprovado pelo Decreto Lei (DL) n.º 36-A/2011, de 9 de março, como na versão atual implementada pelo DL n.º 98/2015, de 2 de junho.

Sendo os ativos fixos tangíveis uma das principais áreas das Demonstrações Financeiras (DF's) das empresas qualquer que seja a sua dimensão e normativo utilizado, pois apresentam frequentemente, um peso significativo nas mesmas, o seu reconhecimento é de extrema importância pelo que o seu estudo em ambos os normativos: SNC e em SNC-PE, serão o tema a debater nesta dissertação.

O trabalho inicia com a presente introdução, e está organizada em cinco capítulos. Sendo o primeiro capítulo destinado a apresentar os critérios para a classificação das

entidades, a importância da definição de categoria das entidades, a certificação PME, e alguns dados estatísticos.

No segundo capítulo é feito o enquadramento do normativo contabilístico em Portugal para os vários tipos de entidades e identificadas as suas diferenças.

O terceiro capítulo é destinado aos ativos tangíveis, sua definição e regras nos três normativos, SNC e SNC-PE e SNC-ME.

No capítulo quarto é explicada a metodologia adotada para realizar o trabalho que consistiu na análise e tratamentos de dados recolhidos sobre as Demonstrações Financeiras de quatro empresas.

No capítulo quinto é identificada forma como foi efetuada a seleção da amostra das empresas a analisar e de seguida é feito o tratamento dos dados obtidos e sua análise.

Por último, apresentam-se as conclusões do trabalho.

1. A Classificação Das Entidades

1.1 Enquadramento e Definições Gerais

O DL n.º 372/2007 veio implementar os critérios para a definição de micro, pequena e média empresas (PME), com a concretização dos parâmetros a verificar para ser atribuído o Estatuto PME, que se baseiam no total do Balanço, no Volume de Negócios líquido e no número de empregados.

No que respeita à definição de micro, pequena e média empresas para efeitos do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), esta é efetuada com os parâmetros definidos no Decreto Lei (DL) n.º 98/2015, de 2 de junho, estando previstas no seu art.º 9º as categorias de entidades, sendo também utilizados os três parâmetros referidos acima, o total do Balanço, o Volume de Negócios líquido e o número de empregados.

Podemos evidenciar as diferenças dos valores dos parâmetros dos dois Decretos Leis no quadro seguinte:

Quadro N.º 1 – Classificação de entidades

Classificação	Crítérios	DL n.º 98/2015	DL n.º 372/2007
	Total do Balanço	350 000,00	2 000 000,00
Micro	Volume negocios liquido	700 000,00	2 000 000,00
	numero medio empregados	10	10
	Total do Balanço	4 000 000,00	10 000 000,00
Pequena	Volume negocios liquido	8 000 000,00	10 000 000,00
	numero medio empregados	50	50
	Total do Balanço	20 000 000,00	43 000 000,00
Média	Volume negocios liquido	40 000 000,00	50 000 000,00
	numero medio empregados	250	250

Fonte: Elaboração própria

Os limites acima mencionados devem ser considerados em referência aos dois períodos anteriores, tendo de ser reclassificadas todas as empresas que ultrapassem dois dos três limites estipulados a partir do terceiro exercício, inclusive.

Todas as empresas que ultrapassam os limites acima, são classificadas como grandes entidades. São também equiparadas a grandes entidades todas as empresas de interesse público, independentemente da sua dimensão.

Do exposto podemos concluir que a definição de categoria de entidades difere no que respeita ao normativo contabilístico e no que respeita ao estatuto de PME, por exemplo uma entidade com Balanço e Volume de negócios líquido de 1.000.000,00€ e com 8 empregados será uma pequena empresa para efeitos de normativo contabilístico e uma micro entidade para efeitos de estatuto PME.

1.2. A Importância da Categoria da Entidade

A definição da categoria de entidade e seu devido enquadramento é uma preocupação da União Europeia (UE), pois só com o devido enquadramento será possível as entidades usufruírem de todos a todos os programas, políticas e medidas que a Comissão Europeia cria e implementa a favor das PME.

Podemos dizer que as micro, pequenas e médias empresas (PME) são o motor da economia europeia, elas dinamizam a criação de emprego, o crescimento económico, asseguram a estabilidade social, são responsáveis pela estimulação do espírito empresarial e inovação na EU. Assim, dada a sua relevância para a economia europeia, as PME são uma prioridade da política da UE.

A definição de PME é um instrumento simples e prático que se destina a facilitar as PME a identificarem-se como tal, e deste modo receberem todo o apoio da UE e dos seus Estados-Membros.

É à Comissão Europeia que cabe promover o empreendedorismo e melhorar o ambiente empresarial para as PME, permitindo-lhes, assim, concretizar todo o seu potencial na atual economia mundial sendo um dos seus principais objetivos garantir que as medidas de apoio são canalizadas exclusivamente para as empresas que delas realmente necessitam.

Na opinião de *Jean-Claude Juncker (2014: 4)*, só com um ambiente regulamento de forma adequada que traga um clima de tranquilidade é que os empreendedores trarão investimento para a Europa e conseqüentemente serão criados empregos e proporcionado o crescimento económico. No entanto a regulamentação deve ser adequada de modo a não impedir a inovação e a competitividade tendo um especial cuidado no que respeita às pequenas e médias empresas (PME) pois estas são grande parte da nossa economia, responsáveis por mais de 85% dos novos postos de trabalho na Europa.

Com os mercados cada vez mais globalizados e sem fronteiras é fundamental criar regras que garantam que as medidas de apoio às PME cheguem efetivamente a estas. Daí ser essencial que as referidas medidas assentem numa definição comum, caso contrário poderia acontecer a uma aplicação injusta e desigual das políticas distorcendo a concorrência entre os países dos Estados-Membros.

Não pode acontecer que uma empresa de um Estado-Membro ser elegível para um apoio, enquanto uma empresa de outro Estado-Membro, exatamente as mesmas características de dimensão e estrutura não ser elegível para o mesmo apoio.

Regras comuns e critérios semelhantes beneficiam as PME em toda a UE e contribuem para uma política mais eficaz.

1.3. A Certificação PME

O Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I. P (IAPMEI), tem por missão promover a inovação e executar políticas de estímulo ao desenvolvimento empresarial, visando o reforço da competitividade das micro, pequenas e médias empresas (PME) que exerçam a sua atividade nas áreas sob tutela do Ministério da Economia e da Inovação.

Em 2007 foi concretizada a Certificação de PME por via eletrónica, de forma a permitir a desburocratização e desmaterialização no relacionamento das empresas com os serviços públicos responsáveis pela aplicação das políticas destinadas às PME, sendo este serviço efetuado, por via exclusivamente eletrónica, e atesta o cumprimento dos critérios de micro, pequena e média empresa por parte das empresas nacionais.

A Certificação PME era uma das medidas constantes do Programa SIMPLEX 2007, que consiste num programa de simplificação administrativa e legislativa com o objetivo de tornar mais fácil a vida dos cidadãos e das empresas na sua relação com a Administração e, simultaneamente, contribuir para aumentar a eficiência interna dos serviços públicos.

A Certificação PME tem como destino as micro, pequenas e médias empresas que pretendam fazer prova de que possuem esse estatuto e a entidades da Administração Pública, ou com ela protocoladas, que estejam obrigadas a exigir a comprovação do estatuto de PME para efeito de procedimentos administrativos (atribuição de apoios ou outras formas de discriminação positiva de micro, pequenas ou médias empresas).

Esta certificação é integralmente efetuada *online*, no *website* do IAPMEI, através da área Serviços online, dispensando a entrega de qualquer documentação.

A utilização da certificação de PME é obrigatória para todas as entidades envolvidas em procedimentos que exijam o estatuto de PME, como serviços da administração direta do Estado; organismos da administração indireta do Estado; sector empresarial do Estado; entidades administrativas independentes e da administração autónoma do Estado; e entidades de direito privado que celebraram contratos ou protocolos com serviços e organismos do Estado neste âmbito.

A certificação PME traz consigo diversos benefícios como aceder a linhas de apoio específicas e a benefícios fiscais (como por exemplo taxa reduzida de IRC)

1.4. Pequenas e Médias Empresas – Dados Estatísticos

De acordo com as estatísticas oficiais (Instituto Nacional de Estatística (INE, 2022), em Portugal o tecido empresarial é claramente dominado pelas pequenas e médias empresas (PME).

No quadro seguinte apresentamos a evolução 2004/2020 das pequenas, médias e microempresas em % do total de empresas existentes em Portugal destas categorias.

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Quadro Nº 2 – PME proporção em % por ano

Anos	PME proporção - %			
	Total	Micro	Pequenas	Médias
2004	99,9	95,4	3,9	0,6
2005	99,9	95,5	3,8	0,6
2006	99,9	95,5	3,9	0,6
2007	99,9	95,6	3,8	0,5
2008	99,9	95,7	3,7	0,5
2009	99,9	95,8	3,6	0,5
2010	99,9	95,7	3,7	0,5
2011	99,9	95,8	3,6	0,5
2012	99,9	96	3,4	0,5
2013	99,9	96,2	3,2	0,5
2014	99,9	96,3	3,1	0,5
2015	99,9	96,2	3,2	0,5
2016	99,9	96,2	3,2	0,5
2017	99,9	96,2	3,2	0,5
2018	99,9	96,1	3,3	0,5
2019	99,9	96	3,3	0,5
2020	99,9	96	3,3	0,5

Fontes/Entidades: INE, PORDATA atualizado em 30-03-2022

De 2004 a 2020, as PME correspondiam 99,9% do total das empresas não financeiras, sendo que a sua grande maioria são microempresas. Sendo patente a confirmação no quadro apresentado de que o tecido empresarial português é constituído em cerca de 96% por microempresas.

Quadro Nº 3 - PME: total e por dimensão

Anos	PME			
	Total	Micro	Pequenas	Médias
2004	1.114.354	1.064.115	43.806	6.433
2005	1.150.515	1.099.975	44.149	6.391
2006	1.171.093	1.119.032	45.513	6.548
2007	1.233.432	1.180.255	46.398	6.779
2008	1.260.302	1.207.098	46.383	6.821
2009	1.222.488	1.171.689	44.253	6.546
2010	1.167.168	1.117.787	42.968	6.413
2011	1.135.153	1.088.145	40.815	6.193
2012	1.085.894	1.043.003	37.118	5.773
2013	1.118.427	1.077.294	35.446	5.687
2014	1.146.119	1.104.490	35.870	5.759
2015	1.180.331	1.136.865	37.515	5.951
2016	1.213.107	1.167.993	38.866	6.248
2017	1.259.234	1.212.059	40.547	6.628
2018	1.294.037	1.244.495	42.581	6.961
2019	1.333.649	1.281.857	44.492	7.300
2020	1.314.944	1.264.086	43.678	7.180

Fontes/Entidades: INE, PORDATA atualizado em 30-03-2022

Como se pode verificar pelos dados apresentados do quadro 3, desde 2012 que os números das PME veem a crescer, com especial incidência para as microempresas o que ocorreu até 2019, em 2020 verificou-se um decréscimo possivelmente pelos efeitos negativos que a Pandemia Covid-19 causou nas empresas, algumas não sobreviveram.

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Quadro Nº 4 - Empresas: total e por dimensão

Anos	Dimensão		
	Total	PME	Grandes
2004	1.115.456	1.114.354	1.102
2005	1.151.610	1.150.515	1.095
2006	1.172.219	1.171.093	1.126
2007	1.234.633	1.233.432	1.201
2008	1.261.452	1.260.302	1.150
2009	1.223.578	1.222.488	1.090
2010	1.168.265	1.167.168	1.097
2011	1.136.256	1.135.153	1.103
2012	1.086.915	1.085.894	1.021
2013	1.119.447	1.118.427	1.020
2014	1.147.154	1.146.119	1.035
2015	1.181.406	1.180.331	1.075
2016	1.214.206	1.213.107	1.099
2017	1.260.436	1.259.234	1.202
2018	1.295.299	1.294.037	1.262
2019	1.335.006	1.333.649	1.357
2020	1.316.256	1.314.944	1.312

Fontes/Entidades: INE, PORDATA atualizado em 30-03-2022

Em 2020, as grandes empresas são apenas 1312 e representam 0,1% das 1.316.256 firmas registadas em Portugal. No entanto, essas empresas, com mais de 250 trabalhadores e um volume de negócios acima dos 50 milhões de euros por ano, geram Valor Acrescentado Bruto (VAB) de 38% ou 40 mil milhões de euros como se pode constatar no quadro seguinte.

Quadro Nº 5 - Valor acrescentado bruto das empresas: total e por dimensão

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Anos	Dimensão		
	VAB Total	VAB PME	VAB Grandes
2004	85.621,9	50.494,7	35.127,2
2005	87.928,2	52.401,0	35.527,2
2006	92.144,4	54.708,7	37.435,6
2007	99.829,2	58.630,8	41.198,4
2008	102.621,0	60.471,4	42.149,6
2009	97.972,5	57.957,3	40.015,1
2010	97.439,3	56.853,9	40.585,4
2011	91.659,6	52.814,3	38.845,3
2012	85.021,5	47.345,7	37.675,8
2013	82.536,7	48.183,3	34.353,4
2014	85.777,0	49.450,6	36.326,4
2015	91.378,4	52.423,5	38.955,0
2016	95.497,8	56.044,2	39.453,5
2017	104.268,7	61.317,6	42.951,0
2018	109.703,6	65.741,7	43.961,9
2019	114.706,1	69.352,3	45.353,8
2020	104.220,2	63.967,5	40.252,7

Fontes/Entidades: INE, PORDATA atualizado em 30-03-2022

Os números referidos anteriormente mostram a predominância das microempresas e das PME, situação que poderá trazer algumas dificuldades na internacionalização, uma vez que muitas das microempresas e das pequenas empresas portuguesas, são unidades familiares que vivem de pequenos negócios e não têm estrutura que lhes permita enfrentar a internacionalização.

2. Enquadramento do Normativo Contabilístico

2.1. A Evolução da Contabilidade em Portugal

Todas as entidades e organizações sentem a necessidade de produzir informação sobre a atividade e desempenho atingidos.

A informação financeira obtida através da contabilidade é a base para os gestores tomarem as suas decisões operacionais, os investidores decidirem se devem efetuar os seus investimentos em quotas/ações, os bancos decidirem se devem conceder ou reforçar os financiamentos e avaliar o risco existente que irá definir o nível de remuneração e garantias a obter, e os empregados terem algumas garantias de continuidade dos seus postos de trabalho.

“A Informação constitui um dos principais traços distintivos da sociedade dos nossos dias.” Cañibano (1995:27), citado em Rita et al (2005:4),

Dada a diversidade de utilizadores e das diferentes necessidades específicas de cada um deles, a gestão da informação contabilística é um processo bastante difícil e complexo, pois a informação só consegue ser útil se for adequada e obtida atempadamente.

Segundo Cravo (1991:306), citado em Rita et al (2005:4), "a importância da Contabilidade é função da utilidade que a mesma tenha para os destinatários da informação".

Na opinião de para Meigs et al (1996:3) citado em Rita et al (2005:4), “o objetivo básico da Contabilidade é, agora, fornecer informação útil para a tomada de decisões económicas”.

Diversas são as definições que encontramos de contabilidade. Lopes Amorim (1968:36), apresentou a contabilidade como sendo

“A ciência do equilíbrio patrimonial que tem por objeto o conhecimento do património de qualquer empresa ou entidade, no seu tríplice aspeto quantitativo, qualitativo e valorativo, em qualquer e em todo o momento da sua existência, com a facilidade de estabelecer ou permitir estabelecer, a análise da situação económica e financeira, social para racional orientação da sua gestão, em sentido lato”.

Rocha (1991:36), citado por Carla (2012:18) definiu a contabilidade como sendo “a ciência do equilíbrio patrimonial, preocupando-se com todos os acontecimentos que a possam influenciar e por isso os identifica, seleciona, analisa e promove medidas, processos, avaliação e comunicação de dados, facilitando a tomada de decisões”.

A importância da contabilidade e o papel dos contabilistas, tem vindo a alterar-se ao longo do tempo, quer pela alteração das normas existentes e também pela sua evolução a nível internacional.

O Governo provisório, em 1974, alguns meses após o 25 de Abril, veio adotar planos de contas normalizados para as empresas, tendo sido constituída uma Comissão encarregada do estudo da normalização contabilística em Portugal. A criação desta Comissão foi confirmada por despacho em 27 de fevereiro de 1975.

O DL n.º 47/77, de 7 de fevereiro, aprovou o Plano Oficial de Contabilidade e criou a Comissão de Normalização Contabilística com esta designação concreta para o seu acompanhamento e atualização.

O POC foi objeto de sucessivas alterações, devido a necessidades crescentes de adaptação do modelo contabilístico nacional a instrumentos jurídicos comunitários.

Com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, em 1986, foi necessário ajustar o sistema contabilístico nacional às Diretivas Comunitárias. Assim em 1989 foi publicado o DL n.º 410/89 com vários ajustamentos e melhorias no POC de 1977, marcando a mudança da contabilidade em Portugal.

O POC sofreu várias e sucessivas alterações relevantes, no que respeita a sistemas de inventários, contas anuais e consolidadas de algumas sociedades, bancos, outras instituições financeiras e empresas de seguros.

Em 1991, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), iniciou a publicação de um conjunto 29 Diretrizes Contabilísticas (DC) baseadas nas normas do IASB, refletindo uma influência anglo-saxónica, com o intuito de corrigir as falhas existentes no POC.

O POC desempenhou um papel muito importante na contabilidade nacional, mas devido à evolução e alterações constantes que se verificaram a nível contabilístico, foi-se revelando insuficiente para as entidades com maiores exigências de relato financeiro

Assim o DL n.º 35/2005 de 17 de fevereiro transpôs para a legislação portuguesa o Regulamento (CE) 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho de 2002 e veio obrigar as empresas portuguesas com ações negociados nos mercados europeus, a elaborar as suas DF's com base nas IFRS adotadas pela UE a partir de 2005.

Segundo Cravo et al (2009:18), “Um dos focos intensificadores da necessidade de harmonização contabilística a nível mundial reside na própria credibilidade da informação financeira no mundo global, tal como expressam”.

É a informação tem de utilizar uma linguagem comum a todos, para ser possível comparar empresas, sem implicar a reconversão da informação.

O SNC foi aprovado e publicado pelo DL n.º 158/2009 de 13 de julho revogando o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e toda a legislação complementar.

A implementação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) traz consigo a tentativa de atingir a harmonização internacional e a qualidade da informação financeira permitindo e facilitando a integração das empresas nacionais nos mercados internacionais, suprimindo ou atenuando as diferenças existentes de modo a facilitar, os negócios entre empresas de países diferentes.

Segundo Soares, (2010, p. 14),

“O processo de harmonização contabilística visa harmonizar as práticas contabilísticas de diferentes países de forma a alcançar alguma comparabilidade entre as demonstrações financeiras. Com a harmonização dos diferentes sistemas contabilísticos pretendem alcançar a uniformidade e a normalização. A harmonização visa alcançar a convergência, a nível internacional, das diferentes normalizações de âmbito nacional.”

Da opinião de Rodrigues (2021), podemos retirar que a mudança do POC para o SNC se traduz numa revolução na contabilidade em Portugal, dado que passamos de um modelo baseado numa ênfase jurídica para um modelo baseado numa abordagem económica. Os critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação serão bastante diferentes.

2.2. O Sistema de Normalização Contabilística – Apresentação e Estrutura

O SNC constitui o novo modelo de normalização contabilística implementado pelo DL n.º 158/2009 e veio ocupar o lugar do Plano Oficial de Contabilidade (POC). O SNC sofreu uma atualização em 2015, decorrente da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas.

O SNC é aplicável pelas entidades previstas DL n.º 158/2009, no seu art.º 3º e que são as seguintes:

- Entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas que não se encontrem abrangidos pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas;
- Cooperativas, exceto aquelas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de excedentes
- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- Entidades do setor não lucrativo (ESNL)

O SNC é um modelo de normalização contabilística que se baseia em princípios e tem por base a convergência com as normas internacionais de contabilidade do *International Accounting Standards Board* (IASB), adotadas pela União Europeia (UE), assim como com a Quarta Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, e a Sétima Diretiva 83/349/CEE, de 13 de junho de 1983. As diretivas referidas foram revogadas em 2013, pela Diretiva 2013/34/EU que culminou na alteração do SNC em 2015.

Segundo Rodrigues (2021) os principais objetivos do SNC são:

- Aumentar a relevância material da informação financeira, assentando esta num conceito de *full disclosure*, ou seja, divulgações alargadas, que irá permitir

proporcionar informação mais transparente, com benefícios para as entidades pois haverá uma atitude de maior confiança pelos utilizadores das contas;

- Permitir o aumento da comparabilidade da informação financeira.

Ainda na opinião de Rodrigues (2021) o alinhamento da contabilidade portuguesa com as normas internacionais de contabilidade, irá trazer os seguintes benefícios:

- A contabilidade será mais útil, uma vez que estará mais alinhada com critérios de gestão;
- As normas contabilísticas irão ter um maior afastamento das normas fiscais deixando estas de determinar as regras contabilísticas;
- A contabilidade permitira uma fácil internacionalização, eliminando diferendos na compreensão e interpretação de DF preparadas de acordo com critérios contabilísticos desajustados e favorecendo deste modo a comparabilidade”.

O SNC é assim um sistema mais baseado em princípios do que em regras, que tem como finalidade conceber um sistema de relato de informação abrangente, flexível e consequentemente, responsabilizador.

“Passam a utilizar-se na contabilidade, procedimentos inovadores, designadamente a utilização de justos valores e de valores reais atuais, maior patrimonialização de intangíveis, mais ajustamentos em capital próprio, mensurações de "imparidades", de impostos diferidos, de obrigações(dívidas) ditas construtivas, de novos instrumentos financeiros.” (Ferreira, 2010:54)

Sá (2010) , em texto de opinião disponível no seu blog intitulado “*Fraudes Contábeis e Normas e Males Sociais*” alerta para o perigo da falta de ética e profissionalismo a par de normativos ambíguos e pouco esclarecidos: “A fraude, o embuste, o tratamento desleal, de forma geral existe no exercício de todas as profissões, mas, é deveras preocupante quando os procedimentos que podem ensejar tais coisas originam-se de normas oficialmente reconhecidas, textos legais e resoluções de entidades governamentais.”

Da análise do DL n.º 158/2009, mais concretamente no seu preâmbulo, podemos constatar os instrumentos que constituem o SNC são os que apresentamos no quadro seguinte:

Quadro N° 6 – Os Instrumentos do SNC

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Instrumento	Definição
Estrutura conceptual (EC)	Conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o Sistema.
Bases para apresentação de demonstrações financeiras (BADF)	Regras sobre o que constitui as bases e quais os princípios essenciais que um conjunto de demonstrações financeiras deve respeitar.
Modelos de demonstrações financeiras (MDF)	Modelos oficiais que devem ser utilizados face às necessidades de existência de formatos padrão.
Código de contas (CC):	Estrutura codificada e uniforme de contas com o objetivo de acautelar as necessidades dos vários utentes, privados e públicos, e alimentar o desenvolvimento de plataformas e bases de dados particulares e oficiais.
28 normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)	Constituem o núcleo do SNC e cada uma delas constitui um instrumento de normalização. Estas foram adaptadas das normas internacionais de contabilidade (NIC) adotadas pela UE e definem os diversos tratamentos técnicos a adotar face ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.
A norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)	Consagra os tratamentos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das pequenas entidades.
Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL)	Consagra os tratamentos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação entidades do sector não lucrativo.
Norma contabilística para microentidades (NC-ME)	Consagra os tratamentos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das micro entidades
As normas interpretativas (NI)	São produzidas sempre que as circunstâncias assim o exijam.

Fonte – Elaboração própria

A Estrutura Concetual (EC), é um dos instrumentos mais importantes do SNC e será abordada com mais pormenor de seguida, uma vez que nela são tratados os objetivos das demonstrações financeiras (DF's) as características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras; a definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e ainda os conceitos de capital e de manutenção de capital.

A EC é como um guia com as bases que devem ser seguidas na elaboração de normas de contabilidade de modo a evitar contradições e incoerências. Irá servir também como base de referência para a resolução de dúvidas específicas que surjam nas lacunas das normas.

Os vários parágrafos (§) da EC têm a estrutura e temas apresentados no quadro seguinte:

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Quadro Nº 7 – Estrutura da EC

Parágrafos	Temas
§ 2 identifica os seus objetivos	E são eles, estabelecer os conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, quer pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, quer pelas pequenas entidades. Passando ainda o seu propósito por pretender auxiliar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), no tratamento de tópicos a constituir assunto de uma dessas Normas; ajudar a formar opinião sobre o respeito das demonstrações financeiras pelas NCRF; ajudar os utentes na interpretação da informação das demonstrações financeiras; e proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF
§ 12 a 14 são indicados os objetivos das demonstrações financeiras	Passam por proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade de modo a que esta possa ser útil a um vasto leque de utentes na tomada das suas decisões económicas
§ 22 e 23 indicam os pressupostos subjacentes na preparação das D.F.'s	São o pressuposto do acréscimo que refere que os gastos e rendimentos devem ser imputados aos períodos a que respeitam, independentemente do seu pagamento ou recebimento e o pressuposto da continuidade segundo o qual se espera que a entidade continue em atividade nos períodos seguintes
§ 25 a 42 apresenta as características qualitativas das demonstrações financeiras	Sendo elas a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade, a comparabilidade, e ainda colmatar os constrangimentos para que a informação seja relevante e fiável, e a imagem verdadeira e apropriada
§ 47 e 48 indicam os elementos das demonstrações financeiras	Que são a posição financeira, ativos, passivos, capital próprio, desempenho, rendimentos, gastos e ajustamentos de manutenção do capital
§ 80 a 96 referem-se a reconhecimento dos elementos das DF'S	A probabilidade de benefícios económicos futuros, fiabilidade de mensuração, reconhecimento de ativos, reconhecimento de passivos, reconhecimento de rendimentos, reconhecimento de gastos
§ 97 a 99	Respeitam à mensuração dos elementos das demonstrações financeiras;
§ 100 a 108 referem os conceitos de capital e manutenção de capital	Conceitos de capital, conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro

Fonte – Elaboração própria

Um outro instrumento importante na estrutura do SNC são as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF).

Existem várias NCRF, 28 ao todo, as quais se focam em diferentes aspetos contabilísticos, como se pode verificar através no quadro que se segue.

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Quadro Nº 8 - As 28 NCRF Contempladas no SNC

Norma	Tema	Objetivo
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.
NCRF 2	Demonstração de fluxos de caixa	Exige informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma entidade por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento
NCRF 3	Adoção pela primeira vez das NCRF	Pretende assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF contenham informação que seja transparente e comparativa e proporcione um ponto de partida adequado
NCRF 4	Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	Prescreve os critérios para a seleção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico das alterações nas estimativas contabilísticas e correções de erros.
NCRF 5	Divulgações de partes relacionadas	Prescreve que, nas demonstrações financeiras de uma entidade, se incluam as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e resultados possam ter sido afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos pendentes,
NCRF 6	Ativos intangíveis	prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas.
NCRF 7	Ativos fixos tangíveis	prescrever o tratamento contabilístico para ativos fixos tangíveis, para que os utentes das demonstrações financeiras possam perceber a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus ativos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento
NCRF 8	Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	prescrever a contabilização de ativos detidos para venda e a apresentação de unidades operacionais descontinuadas.
NCRF 9	Loações	Prescreve, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas apropriadas a aplicar em relação a locações financeiras e operacionais.
NCRF 10	Custos de empréstimos obtidos	Prescreve o tratamento dos custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica.
NCRF 11	Propriedades de investimento	Prescreve o tratamento contabilístico de propriedades de investimento.
NCRF 12	Imparidade de ativos	Prescreve os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus ativos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável.
NCRF 13	Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas	rescrever o tratamento para os interesses em empreendimentos conjuntos, independentemente da forma jurídica que possam revestir (como, por exemplo: agrupamentos complementares de empresas, consórcios, agrupamentos europeus de interesse económico e associações em participação) e para os investimentos em associadas.
NCRF 14	Concentrações de atividades empresariais	Prescreve o tratamento, por parte de uma entidade, quando esta empreende uma concentração de atividades empresariais.
NCRF 15	Investimentos em subsidiárias e consolidação	Prescreve o tratamento para os investimentos em subsidiárias e proporcionar orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação.
NCRF 16	Exploração e avaliação de recursos minerais	Prescreve o tratamento da exploração e avaliação de recursos minerais tal como definido na presente Norma.
NCRF 17	Agricultura	Prescreve o tratamento contabilístico e a apresentação de demonstrações financeiras relativas à atividade agrícola.

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

NCRF 18	Inventários	Prescreve o tratamento para os inventários. Um aspeto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um ativo e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos.
NCRF 19	Contratos de construção	Prescreve o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção.
NCRF 20	Rédito	Prescreve o tratamento contabilístico de réditos, entendidos como os rendimentos que surgem no decurso das atividades ordinárias de uma entidade, como, por exemplo, vendas, honorários, juros, dividendos e <i>royalties</i> .
NCRF 21	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	Prescreve critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.
NCRF 22	Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo	Prescreve os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização de subsídios e de outros apoios das entidades públicas.
NCRF 23	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	Prescreve como se devem incluir transações em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se deve transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.
NCRF 24	Acontecimentos após a data do balance	Estabelece quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço e os princípios gerais de divulgação de acontecimentos após a data do balanço.
NCRF 25	Impostos sobre o rendimento	Prescreve o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento e, em especial, no que respeita a: recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de ativos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e transações e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.
NCRF 26	Matérias ambientais	Prescreve os critérios para o reconhecimento e mensuração relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos ativos com eles relacionados resultantes de transações e acontecimentos que afetem, ou sejam suscetíveis de afetar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.
NCRF 27	Instrumentos financeiros	Prescreve o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e respetivos requisitos de apresentação.
NCRF 28	Benefícios dos empregados	Prescreve a contabilização dos benefícios dos empregados.

Fonte – Elaboração própria

No SNC, mais concretamente no art.º 11º do DL n.º 158/2009 está previsto que o conjunto completo de DF que as empresas, que adotam o regime geral, são obrigadas a elaborar é o constituído pelas seguintes peças:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Demonstração dos resultados por funções (sendo de elaboração facultativa);
- Demonstração das alterações no capital próprio (DACP);
- Demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto (DFC);
- Anexo.

2.3. O Normativo Aplicável Às Pequenas Entidades

Com o SNC aprovado em 2015, a vigorar a partir de 1 de janeiro de 2016, as normas próprias para as microentidades (NC-ME) e para as pequenas entidades (NCRF-PE) surgiram na tentativa de suprir a necessidade de relato mais reduzido em relação às demais entidades.

Segundo algumas opiniões de entre as quais a de Rodrigues (2021), a NCRF-PE sendo um documento com as exigências contabilísticas mais comuns às pequenas entidades, que constituem a generalidade das empresas portuguesas, teve como grande objetivo facilitar a interpretação e a aplicação das normas.

A NCRF-PE tem em conta os suportes elementares e base do normativo presente no SNC regime geral (Reconhecimento, Mensuração, e nalguns casos, Apresentação e Divulgação), e traduz-se numa compilação dos principais capítulos das normas mais relevantes tendo em consideração as principais necessidades de relato destas entidades. Na sua elaboração não foram tidas em conta algumas normas de temas específicos, não relevantes para estas entidades, no entender do legislador, como por sejam a Imparidade de Ativos, as Propriedades de Investimento e os Ativos Não Correntes Detidos Para Venda.

A NCRF-PE apresenta novos capítulos, com temas como: Acontecimentos após a data do balanço (capítulo 19), Agricultura (capítulo 20) e Contratos de Construção (capítulo 21).

Da análise do normativo pode-se identificar as seguintes características específicas da NCRF-PE:

- Apenas prevê método do imposto corrente, podendo ser utilizado o método de impostos diferidos unicamente em situação de revalorização de ativos fixos tangíveis (AFT);
- No que respeita aos AFT pode ser utilizado o modelo de revalorização na mensuração subsequente, mas não é possível em ativos intangíveis;
- As propriedades de Investimento são consideradas AFT;

- São permitidos alguns métodos de cálculo das depreciações, além do método da linha reta, como por exemplo o método das unidades de produção ou método do saldo decrescente;
- Os custos dos empréstimos obtidos são obrigatoriamente de levar ao ativo quando cumpridas determinadas condições.

As entidades enquadradas como pequenas entidades ficam sujeitas à aplicação da NCRF – PE, mas podem sempre optar pela aplicação do SNC regime geral.

No que respeita à resolução de lacunas que surgirem quando a NCRF-PE não responda a questões específicas, deve-se recorrer aos restantes normativos pela ordem hierárquica seguinte:

- Às 28 NCRF e NI;
- Às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002;
- Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

De salientar que as PE são obrigadas a adotar o sistema de inventário permanente (SIP), decorrente da alteração que sofreu a alínea a) e b) do art.º 12 do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, com o DL n.º 98/2015, de 2 de junho. Com esta alteração apenas as ME são dispensadas de adotar o SIP.

As Pequenas Entidades estão dispensadas de apresentar a Demonstração dos Fluxos de caixa (DFC) e a Demonstração das Alterações no capital próprio (DACP) pelo art.º 11.º, no seu ponto 2, podendo optar por apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras. Pelo que o conjunto completo de DF a que estão obrigadas são:

- - Balanço, modelo reduzido
- - Demonstração dos resultados por natureza, modelo reduzido
- - Demonstração dos resultados por funções, modelo reduzido (facultativa)
- - Anexo, modelo reduzido

Os modelos das demonstrações financeiras para as entidades que adotem a NCRF-PE estão previstos na portaria 220/2015 de 24 de julho, nos seus anexos 7 a 10.

2.4. O Normativo Aplicável Às Microentidades

No que respeita à Norma contabilística para microentidades (NC-ME), esta vem simplificar ainda mais o normativo contabilístico a aplicar a estas entidades, sendo opcional o uso da NCRF-PE e também é opção usar o SNC regime geral com as 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) em vigor.

A NC-ME é diferente dos restantes normativos pela sua simplicidade de aplicação, podendo destacar-se as seguintes características:

- Não prevê a existência de impostos diferidos;
- Não prevê o modelo de revalorização;
- Apenas permite a utilização do método de depreciação e amortização da linha reta;
- Os custos dos empréstimos obtidos são gastos do período;
- As propriedades de Investimento devem ser consideradas AFT.

As Micro Entidades são dispensadas de adotar o SIP na valorização dos seus inventários.

No que respeita aos documentos de prestação de contas, as Micro Entidades estão dispensadas de apresentar a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Alterações no Capital Próprio (DACP) pelo art.º 11.º da versão atual do DL n.º 158/2009 que implementou o SNC, no seu ponto 2, adicionando ainda a possibilidade de dispensa de apresentação do Anexo, e do relatório de gestão desde que divulguem informação adicional/complementar de acordo com o estipulado pela portaria 220/2015, de 24 de julho.

2.5. Diferenças entre as NCRF, a NCRF-PE e a NC-ME

As principais diferenças entre os três normativos SNC regime geral com as suas 28 NCRF, a NCRF-PE e a NC-ME, irão ser apresentadas no quadro seguinte, para uma melhor compreensão:

Quadro 9 – Principais Diferenças NCRF VS NCRF-PE e NC-ME

Situação	SNC Geral	NCRF-PE	NC-ME
Alterações de política contabilística	NCRF 4 § 19	§ 6.7	§ 6.5
	ajustamento retrospectivo	ajustamento retrospectivo	ajustamento prospectivo
Alterações de estimativa	NCRF 4 § 29	§ 6.8	§ 6.6
	ajustamento prospectivo	ajustamento prospectivo	ajustamento prospectivo
Erros	NCRF 4 § 33	§ 6.10	§ 6.8
	ajustamento retrospectivo	ajustamento retrospectivo em resultados transitados	ajustamento retrospectivo em resultados transitados
Modelo da Revalorização em Ativos Intangíveis	NCRF 6 § 70	§ 8.15	§ 7.6 e 8.1
	opção	não previsto	não previsto
Modelo da Revalorização em Ativos Fixos Tangíveis	NCRF 7 § 29	§ 7.9 a 7.11	§ 7.6
	opção	opção	não previsto
Método de depreciação Saldo decrescente ou Unidades de produção em Ativos Intangíveis	NCRF 6 § 96	§ 8.18	§ 8.15
	opção	opção	não previsto
Método de depreciação Saldo decrescente ou Unidades de produção em Ativos Tangíveis	NCRF 7 § 62	§ 7.21	§ 7.14
	opção	opção	não previsto
Custo de empréstimos obtidos	NCRF 10 § 8	§ 10.2	§ 10.2
	capitalizável no ativo	capitalizável no ativo	gasto do exercício
Impostos Diferidos	NCRF 25	§ 7.11	§ 16.1
	contabilização Obrigatória	contabilização obrigatória se revalorizar AFT	não previsto
Propriedades de Investimento	NCRF 11	§ 7.5	§ 7.2
	classificadas em propriedades de investimento	classificadas em ativos fixos tangíveis	classificadas em ativos fixos tangíveis
Participações Financeiras em associadas e subsidiárias	NCRF 13 § 44	§ 17.7	método do custo
	NCRF 15 § 8 método da equivalência patrimonial	pelo custo ou em opção método da equivalência patrimonial	
	NCRF 17	§ 20.1	§ 7.2

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Ativos Biológicos de Produção	classificados em ativos biológicos de produção	classificados em ativos biológicos de produção	classificados em ativos fixos tangíveis
	<i>NCRF 17</i>	<i>§ 20.1</i>	<i>§ 11.2</i>
Ativos Biológicos de Consumo	classificados em ativos biológicos de consumo	classificados em ativos biológicos de consumo	classificados em inventários
	<i>NCRF 20</i>	<i>§ 12.2</i>	<i>§ 12.1</i>
Rédito	mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber	mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber	mensurado pela quantia da contraprestação acordada.

Fonte: Elaboração própria com base nas NCRF, NCRF-PE e NC-ME

3. OS Ativos Fixos Tangíveis

3.1. Definição de AFT

Para a compreensão da definição de ativo fixo tangível é necessária a definição de ativo, que de acordo com a Estrutura Concetual (EC), é um recurso que respeite os dois requisitos seguintes:

- Seja controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados;
- e
- Do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

Segundo, Rodrigues (2021). As regras a considerar na decisão de capitalizar (levar a ativo) um determinado dispêndio, ou de o levar diretamente a gastos no período, têm de ser suportadas e baseadas sempre com vista na definição do ativo.

No que respeita a este tema importa salientar a opinião de Ferreira (2010) que chama a atenção para o facto de que será considerado ativo apenas o item que seja um recurso controlado pela empresa, em resultado de acontecimentos passados e do qual se espera obter benefícios económicos futuros.

A EC no seu §83 diz-nos que quando uma entidade incorre em dispêndios pode proporcionar prova de que benefícios económicos futuros foram procurados, mas não é prova conclusiva de que um item satisfaça a definição de ativo.

A EC apresenta nos seus § 87 e 88 as várias características básicas e essenciais a considerar para o reconhecimento de um ativo:

- Ser um recurso controlado pela entidade, mesmo sem ter o direito de propriedade;
- Os benefícios que se espera que derivem desse bem serem controlados pela entidade;
- Que resulte de acontecimentos passados;
- Que exista a previsão de ir ocorrer um fluxo de benefícios económicos futuros, que contribuam para o fluxo de caixa da entidade.

Partindo da definição de ativo podemos dizer que ativos fixos tangíveis serão ativos que respeitem os dois requisitos indicados no primeiro parágrafo acima e ainda que cumulativamente:

- Sejam detidos para utilização no processo de exploração da atividade da entidade, para arrendamento, ou para fins administrativos; e
- Seja espectável serem utilizados durante mais do que um ano.

Deve ainda ter-se em consideração que o custo de um item de ativo fixo tangível apenas deve ser reconhecido se:

- For provável que futuros benefícios económicos associados revertam para a entidade; e
- O custo do item puder ser mensurado com razoabilidade e fiabilidade.

Sendo assim, o grau de certeza com que os benefícios económicos futuros para a entidade possam fluir para própria para além do período contabilístico corrente, é questão essencial para se justificar o reconhecimento como ativo. Pelo que o contabilista e o gestor devem ter a preocupação de conseguir obter suporte válido que fundamente a tomada de decisão de reconhecer um ativo, pela responsabilidade que essa decisão acarreta.

Uma definição de ativos fixos tangíveis baseia-se em (Lopes, 2017) segundo o qual, os ativos fixos tangíveis poderão ter a definição de serem bens móveis ou imóveis que a entidade utiliza na sua atividade económica por um período superior a um ano.

Os ativos fixos tangíveis são então recursos possuídos pelas entidades com carácter de permanência superior ao seu ciclo de exploração (por norma um ano), e cujo destino não é ser vendido ou transformado nas atividades do seu objeto social, e no balanço das entidades, são apresentados no ativo não corrente.

Os ativos fixos tangíveis são regulamentados no que respeita ao *International Accounting Standards Board* (IASB) na Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 16 - *Property, Plant and Equipment* dedicando-se esta os elementos tangíveis, móveis ou imóveis que a entidade utiliza na sua atividade económica, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um período.

A nível nacional, os ativos fixos tangíveis são regulamentados na NCRF 7 - *Ativos fixos tangíveis*, que tem origem numa adaptação da IAS 16, e que define as regras para o seu tratamento contabilístico, nomeadamente ao nível do reconhecimento e da mensuração, sobre a qual se incidirá no ponto seguinte.

3.2. Os AFT em SNC Regime Geral - NCRF 7

3.2.1 Enquadramento dos AFT em SNC regime geral

Para este trabalho que tem como conceito em foco os ativos fixos tangíveis (AFT), interessa-nos a NCRF 7, na medida em que é esta que trata a sua regulamentação.

A NCRF 7 tem, como falámos no ponto 3.1. acima, como base de referência a Norma Internacional de Contabilidade IAS 16 - Ativos Fixos Tangíveis e a qual foi adotada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro.

O objetivo da NCRF 7 está descrito no seu §1 e que consiste na pretensão de prescrever o tratamento contabilístico para os AFT, de modo que os utentes das demonstrações financeiras tenham informação clara e inequívoca acerca do investimento de uma entidade nos seus ativos fixos tangíveis, bem como as alterações a esse investimento.

Os principais aspetos a considerar na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o seu reconhecimento e mensuração. No entanto, é também importante esclarecer que esta norma não se aplica aos AFT contemplados nas: NCRF 8 (AFT classificados como detidos para venda em função da NCRF 8), NCRF 16 (ativos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais) e NCRF 17 (ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola) e aos direitos minerais e reservas minerais (por exemplo, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes).

Tendo a NCRF 7 o seu foco nos AFT, a sua abordagem implica a consideração de outros conceitos relacionados, cujas definições estão previstas no seu parágrafo 6 e estão compiladas no quadro que se segue.

Quadro Nº 10 - Conceitos e definições na NCRF 7

Termo	Definição
Custo	Quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de retribuição para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, a quantia atribuída a um ativo no seu reconhecimento inicial.
Depreciação	É a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil definida.
Justo valor	Quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, interessadas e dispostas a isso, numa transação sem que exista relacionamento especial entre as partes.
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 apresentar no Balanço.
Quantia Depreciável	Custo de um ativo deduzido do seu valor residual.
Quantia Escriturada	Quantia líquida pela qual um ativo é reconhecido no Balanço, ou seja a quantia bruta deduzida de depreciações/amortizações acumuladas e de perdas por imparidade acumuladas.
Quantia Recuperável	Quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um ativo e o seu valor de uso ou justo valor.
Valor Específico para a Entidade	Valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.
Valor Residual	Quantia estimada que uma entidade viria a obter na alienação de um ativo deduzida dos custos de alienação estimados.
Vida Útil	Período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo”.

Fonte: Elaboração própria base NCRF 7

3.2.2. O Reconhecimento e a mensuração dos AFT

3.2.2.1. O reconhecimento

De acordo com a NCRF 7, no seu § 7, o custo de um item de AFT apenas deve ser reconhecido como ativo se for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade e o custo do item puder ser mensurado de modo fiável.

Podemos dar o exemplo das peças sobressalentes, equipamentos de reserva e equipamentos de manutenção que são reconhecidos de acordo com a NCRF 7 quando satisfazem a definição de ativos fixos tangíveis. Caso contrário, são classificados como inventários.

Os itens imobilizados que, no seu conjunto, satisfaçam simultaneamente as condições de: serem renovados frequentemente; representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade; e tenham uma vida útil não superior a três anos, podem ser considerados no ativo por uma só quantidade e quantia fixa, nos termos do § 11 da NCRF 7.

3.2.2.2. A mensuração

Com base na opinião de Rodrigues (2021) podemos definir a mensuração como um processo de atribuição de valor a um ativo, passivo, capital próprio, gasto ou rendimento.

A questão da mensuração surge em dois momentos, no momento inicial da aquisição e depois e nos momentos subsequentes, devendo assim ser analisada separadamente a mensuração inicial da subsequente.

No que respeita à mensuração dos AFT ela pode abranger alguns itens que isoladamente não seriam um ativo. A NCRF 7, no seu § 12, explica que

“Os itens do ativo fixo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal ativo fixo tangível, embora não aumentando diretamente futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente de ativo fixo tangível, pode ser necessário para que a entidade obtenha futuros benefícios económicos dos seus outros ativos. Esses itens do ativo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como ativos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos ativos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens” (CNC, 2009, p. 36280).

Por sua vez, à luz do exposto na NCRF 7, os subsequentes dos AFT que respeitam aos custos da assistência diária, ou seja, aos custos de mão-de-obra e dos consumíveis, não devem ser capitalizados e sim registados em gastos do exercício em que ocorrem.

3.2.2.3. A Mensuração inicial

A mensuração inicial dos ativos fixos tangíveis deve ser efetuada pelo custo de aquisição, sendo este considerado como a quantia de caixa ou equivalente de caixa pago ou o justo valor da atribuído para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção.

Conforme a NCRF 7, no seu § 17, um item do AFT deve ser mensurado pelo seu custo, sendo que o custo de um item do AFT contempla os valores:

- O seu preço de compra que inclui todos direitos aduaneiros e impostos com a compra não reembolsáveis;
- Devem ser deduzidos descontos e abatimentos;
- Todos os custos necessários para colocar o ativo no local e estado para começar a funcionar;
- A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do ativo, quando seja obrigação da entidade.

No que concerne à mensuração do custo, podemos verificar no § 24 que o custo de um item do AFT é igual ao preço a dinheiro à data do reconhecimento. Assim sendo, se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, por exemplo em prestações, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com o tratamento alternativo permitido na NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos.

Segundo Borges et al. (2014, p.774) o custo deve incluir “os custos suportados inicialmente para adquirir ou construir um item do AFT e os incorridos posteriormente para adicionar partes, substituir partes, ou dar assistência ao mesmo”.

Podemos completar a ideia com a opinião de Moraes e Lourenço (2005) segundo os quais as despesas posteriores à aquisição ou construção, nomeadamente, as despesas de reparação e manutenção; a substituição de peças dos elementos dos AFT, devem ser levadas a gasto do período, que poderão, no entanto, ser levadas a ativo se cumprirem o critério do reconhecimento, após o abate do valor contabilístico das partes substituídas.

Assim, o custo do item do ativo fixo tangível pode ainda incluir quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o seu funcionamento, e ainda a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção se existir essa obrigação legal ou contratual.

O custo de aquisição, pode ser constituído pelo preço e custos diretamente relacionados com essa aquisição, nomeadamente o montante do IMT e Imposto do Selo no caso de aquisições de imóveis.

Assim como quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida, podem ser incluídas as obras de adaptação do edifício à atividade da empresa.

De acordo com a NCRF 7, no seu § 18, são também exemplos de custos atribuíveis ao custo de aquisição de um ativo e de capitalizar:

- Custos com honorários relativos à aquisição do Ativo;
- Custos de montagem e instalação;
- Custos transporte, entrega e manuseamento;
- Custos de preparação do local;
- Custos com remunerações dos empregados se, e apenas se, decorrentes diretamente da construção ou aquisição;
- Custos de testar se o ativo funciona corretamente como amostras produzidas ao testar o equipamento;

Por outro lado, não são nunca de capitalizar, ou seja, considerar como AFT, os custos com abertura de novas instalações; os custos de mudança das instalações para nova localização; os custos de introdução de um novo produto ou serviço; os custos de administração e outros custos gerais.

No que respeita à aquisição de sobressalentes e equipamentos há que, avaliar se se tratam de sobressalentes e equipamentos de serviço ou se se tratam de sobressalentes principais e equipamentos de reserva, porque o tratamento contabilístico é diferente. Os sobressalentes e equipamentos de serviço são por norma registados como inventários e reconhecidos nos resultados quando consumidos. No entanto, se a sua

utilização tiver ligação direta com um item do ativo fixo tangível, serão registados como ativo fixo tangível.

Os sobressalentes principais e equipamentos de reserva também serão registados como ativos fixos tangíveis desde que a entidade espere usá-los durante mais do que um período.

Citamos ainda a opinião de Rodrigues J. (2009:545), segundo o qual

“a importância do aumento ou não do desempenho do item comparativamente ao nível de desempenho original, pois é a partir desse padrão que se determina se se trata de um gasto de manutenção ou se se contabiliza como um ativo fixo tangível. Deverão ser capitalizados, integrando o valor do bem, as grandes reparações que originem aumento dos benefícios económicos futuros. Pequenas peças, custos de mão-de-obra e consumíveis serão reconhecidos nos resultados, como determina o parágrafo 13 da NCRF7”.

Podemos então concluir que desde que os critérios de reconhecimento sejam cumpridos, os seus custos das peças de substituição e inspeções importantes efetuadas, serão reconhecidos na quantia escriturada do item, sendo de desreconhecer qualquer quantia remanescente escriturada da inspeção anterior (distinta das peças físicas), podendo quando ser utilizado se necessário, o custo estimado de uma futura inspeção.

De salientar a opinião de Ferreira R.F (2010), que alerta para possíveis problemas relacionados com estimativas, pois é difícil tentar prever o futuro como valor atual e transformar em atual algo que ainda não o é.

3.2.2.4. A Mensuração subsequente

Após o reconhecimento inicial, as entidades devem optar entre o modelo de custo ou o modelo de revalorização como política contabilística e essa escolha deve estar presente e por isso, ser aplicada, a toda a classe de AFT.

Desta forma, no que respeita ao modelo de custo a NCRF 7 § 30, refere que “após o reconhecimento como um ativo, um item do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas”.

Assim, no modelo de custo, o valor contabilístico dos ativos fixos tangíveis será escriturado pelo seu custo deduzido das depreciações acumuladas e das perdas por imparidade acumuladas.

Após o registo do ativo pelo custo, caso exista possibilidade de determinar com fiabilidade o justo valor dos ativos fixos tangíveis, este deve ser escriturado por uma quantia revalorizada.

De acordo com a opinião de Guimarães (2000) a comparação entre a subjetividade que é inerente ao critério do justo valor e a objetividade existente no custo histórico demonstram que poderão ocorrer efeitos muito dispares sobre as demonstrações financeiras, numa ou noutra situação. Podendo as DFS apresentar valores subjetivos e que não expressem uma imagem verdadeira e apropriada e que tenham como efeito deturpar as decisões de gestão dos seus utilizadores, levando-os a tomar decisões erradas.

Em relação ao modelo de revalorização, a NCRF 7 no seu § 31 sublinha que

“após o reconhecimento como um ativo, um item do ativo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente 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. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço”.

A periodicidade das revalorizações deve ser garantida para que a quantia expressa no Balanço não distorça a sua leitura. Quando estejam em causa bens com justo valor muito volátil deve ponderar-se efetuar revalorizações anuais. Assim, a frequência das revalorizações deverá ser, ou anual ou três a cinco anos para bens com menores oscilações, como se pode deduzir da opinião de (Cravo *et al.*,2009).

Podemos concluir que a quantia revalorizada ou valor líquido de um bem será o que corresponde ao justo valor à data menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidades acumuladas subsequentes.

A NCRF 7 dá indicações para acautelar o método de definir o justo valor, salientando que por exemplo para terrenos e edifícios o justo valor deve ser determinado tendo como suporte o preço de mercado e devem obter-se provas desse preço, também se

pode optar por solicitar uma avaliação que terá de ser efetuada por peritos qualificados e independentes.

A este respeito, importa ainda referir que uma classe do AFT representa um agrupamento de ativos de natureza e utilização parecidos nas operações de uma entidade, sendo exemplos de classes separadas: terrenos; terrenos e edifícios; maquinaria; navios; aviões; veículos a motor; mobiliário e suportes fixos; equipamento de escritório, segundo a NCRF 7, no seu §37.

No que respeita ao método de depreciação, as suas regras estão definidas na NCRF 7 nos § 50 a 56 a qual salienta o facto do método de depreciação escolhido dever estar em consonância com o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela empresa.

No que respeita à revalorização, na NCRF 7 no § 35 estão previstas duas formas de tratar a depreciação acumulada à data na revalorização de um bem, são elas:

- Fazendo a atualização da depreciação acumulada, ajustando proporcionalmente a quantia bruta e as depreciações, para que o valor líquido corresponda ao novo valor revalorizado do ativo, ou
- Eliminando o valor de depreciação, para que o valor a expressar no balanço seja o valor revalorizado do ativo, sendo este método normalmente mais utilizado em Imóveis;

Na opinião de Rodrigues (2009), a opção entre o modelo de custo e o de revalorização pode ter um impacto importante nas demonstrações financeiras. Uma vez que o modelo de custo evidenciará capitais próprios subavaliados e menores valores em gastos com depreciações, enquanto que no modelo de revalorização, os capitais próprios apresentados serão mais elevados e próximos do seu valor real e os gastos com depreciações também serão mais elevados.

3.2.3. As depreciações e as imparidades

3.2.3.1 Depreciações

A depreciação de um bem evidencia o seu desgaste pela sua utilização, tendo como finalidade o ajustamento do valor do ativo pelo seu uso.

Baseando-nos na opinião de (Cravo, Grenha, Baptista & Pontes, 2009), podemos retirar da sua ideia de que, a depreciação de um bem é a retificação do seu valor bruto tendo em conta o seu desgaste com o uso, e deve ser sempre efetuada, independentemente do valor do bem.

A depreciação de ativo começa quando estiver este disponível para uso e nas condições apropriadas para o seu uso e deve terminar quando o mesmo for desreconhecido ou quando for classificado como detido para venda, na data que ocorrer mais cedo.

Os métodos de depreciação previstos na NCRF 7 são vários:

- Método da linha reta, o qual resulta num débito constante durante a vida útil do ativo se o seu valor residual não se alterar
- Método do saldo decrescente, que resulta num débito decrescente durante a vida útil
- Método das unidades de produção, que resulta num débito baseado no uso ou produção esperados.

O método de depreciação a escolher deve ser aquele que evidencie adequadamente os benefícios económicos futuros. Esta escolha tem implícitas variáveis que podem sofrer alterações ao longo do tempo, e sempre que necessário deve proceder-se a alterações das estimativas efetuadas.

A alteração da vida útil de um bem, trata-se de uma alteração de estimativas cujo tratamento é preconizado na NCRF 4 parágrafo 29.

A definição de vida útil tem sempre uma parte de previsão e prever o futuro no presente é algo de difícil tratamento.

3.2.3.2. *Imparidades*

No que respeita à determinação se Ativo Fixo Tangível está ou não com imparidade, deve ser aplicada a NCRF 12 - Imparidade de Ativos, cujo objetivo é prescrever os procedimentos a aplicar, para assegurar que o valor líquido contabilístico dos ativos a apresentar no balanço, não exceda o seu valor recuperável.

Na opinião de Riedl (2004), citado por Barros Catarina (2020), a imparidade pode definir-se como não recuperação do valor contabilístico de um ativo tendo em conta sua vida útil estimada.

Também na opinião de Costa e Alves (2021), a imparidade pode ser vista como uma perda excecional de valor de um ativo.

Segundo a opinião de Mário & Pontes (2001), citado por Barros Catarina (2020) sempre que o valor monetário de um ativo apresentado na contabilidade não corresponder à sua real capacidade de gerar benefícios económicos futuros estamos perante uma imparidade, e o seu valor escriturado tem de ser ajustado.

Ainda segundo Cipriano (2009), citado em Martins (2014), verificamos que a imparidade é uma perda de valor relacionada com fatores externos ou internos à entidade e que deve ser reconhecida de forma a que valor registado evidencia a realidade.

Periodicamente devem ser efetuados testes de imparidade, de forma a garantir que os valores apresentados no ativo são apropriados; diz-nos a NCRF 7 que no processo de verificação se um item do ativo fixo tangível está, ou não, em, situação de imparidade, as entidades devem aplicar a NCRF 12, que dá indicações dos critérios de como se deve rever a quantia escriturada dos ativos, determinado a quantia recuperável dos mesmos para se concluir se devem ser reconhecidas ou revertidas as perda por imparidade.

Na opinião de Sorros, Belesis e Karagiorgos (2015), citado por Barros (2020) é fundamental que os pressupostos e a metodologia do teste de imparidade sejam adequados, de modo a obter resultados o mais corretos possível, existindo, no entanto, sempre o risco de manipulação para evitar registo de perdas por imparidade.

Está sempre patente que o carácter subjetivo da avaliação de ativos permite alguma liberdade de manipulação às empresas, podendo prejudicar a coerência e fiabilidade e a imagem verdadeira e apropriada. Na preparação das demonstrações financeiras, são efetuadas estimativas dos valores dos ativos e unidades geradoras de caixa, mas podem surgir dúvidas ao determinar o justo valor Laskaridou & Athanasios (2013) citado por Neves Daniela (2015).

Se o valor líquido contabilístico do ativo exceder o valor recuperável, o ativo está em imparidade e tem de se reconhecer uma perda por imparidade como gasto na conta “65- Perdas por imparidade”, para que o valor do ativo evidencie o valor recuperável do bem.

A quantia escriturada líquida ou valor contabilístico do ativo, corresponde ao seu custo histórico ou ao valor reavaliado, deduzido de depreciações e imparidade acumuladas e a quantia recuperável corresponde ao valor mais alto entre o preço de venda líquido e o valor de uso (valor presente de fluxos de caixa futuros).

Sendo que o justo valor menos os custos de alienação correspondem à quantia a obter na venda de um ativo numa transação entre partes conhecedoras interessadas e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, deduzida dos custos de alienação (NCRF 12, §4).

Da opinião de Moreira (2010) verificamos que este salienta que está implícito no cálculo do justo valor o pressuposto da existência de um mercado ativo, apesar do justo valor também poder ser obtido por modelos de avaliação.

Devemos ter presente de que o reconhecimento de uma perda por imparidade tem consequências nas depreciações futuras a reconhecer do bem. No cálculo das depreciações a efetuar durante a vida útil remanescente do bem, deve ter-se em conta que estas devem refletir um ajustamento com base na nova quantia escriturada deduzida do valor residual atribuído ao ativo.

Algumas empresas e seus gestores não estão mentalmente em condições para efetuar os testes necessários nem registar as perdas por imparidade, e a sua omissão ou inexatidão, pode influenciar bastante as decisões económicas tomadas com base nas demonstrações financeiras. Por isso existe algum risco de fraude no que respeita a imparidades ou não reconhecidas ou reconhecidas por valores inadequados.

De acordo com a NCRF 12 a divulgação das perdas por imparidade reconhecidas assim como das suas reversões é obrigatória especificando a norma que a informação a divulgar, incluiu a natureza dos ativos, os montantes, as circunstâncias que originaram o seu reconhecimento e a forma de cálculo da quantia recuperável.

Em cada data de relato deve ser feita uma avaliação sobre se existem indicações de que a perda por imparidade reconhecida relativa ao ativo possa ter diminuído ou desaparecido. Se existir essa indicação, deve estimar-se a nova quantia recuperável e proceder ao ajustamento da imparidade reconhecida registando a sua reversão.

3.2.4. Desreconhecimento

No que respeita ao desreconhecimento, a NCRF 7 determina que a quantia escriturada de um item do AFT deve ser desreconhecida no momento da sua alienação, ou quando não se espere obter benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação.

Assim, o ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do ativo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido (a menos que a NCRF 9 — Locações exija diferentemente numa venda e relocação), e os ganhos não devem ser classificados como rédito, mas sim como classificado em conta de outros rendimentos de mais valias.

A alienação de um item do ativo fixo tangível pode ocorrer de várias de formas, por venda, por celebração de uma locação financeira ou por doação.

Aquando da alienação de um item do ativo fixo tangível uma entidade deve aplicar os critérios referidos na NCRF 20 — Rédito, para reconhecimento do rédito, enquanto que a NCRF 9 — Locações, aplica-se à alienação por "venda seguida de locação".

3.2.5. Divulgações

O principal objetivo e compromisso da contabilidade para com os seus utentes é facultar informações relevantes e fiáveis, que evidenciem de forma verdadeira e apropriada a situação económica, patrimonial e financeira da empresa.

Segundo a opinião de Machado, Floresta e Machado, (2012) citado em Lima Alexandra (2019) a passagem para uma contabilidade baseada em IFRS, teve como consequência que a divulgação da informação contabilística ganhou uma maior ênfase e importância pois a realidade económica da empresa passou a ter grande relevo, com uma divulgação mais transparente das suas informações.

Ainda na opinião de opinião Machado, Floresta e Machado, (2012) citado em Lima Alexandra (2019) a divulgação de informações constitui uma relevante e útil ferramenta de comunicação que se tornou fundamental para a compreensão da situação das empresas pelos seus utilizadores, sendo importante que as informações abranjam uma componente quantitativa e também qualitativa.

Segundo Iudícibus (2010, p. 110) “a divulgação está ligada aos objetivos da contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de utilizadores” e com a revelação da situação da entidade através das informações contabilísticas fornecidas aos utilizadores”.

Através da definição dos autores acima referidos, é possível perceber que a divulgação se tornou fundamental para uma adequada compreensão da informação financeira das entidades pelos diferentes utentes que irão utilizar essa informação de modo a conseguirem obter dados com qualidade que lhes permitam a tomada de decisão fundamentada e com segurança.

Quanto às divulgações, podemos concluir na análise do Anexo 6 da Portaria nº 220/2015, o qual constitui o Anexo às DF's, que o seu ponto 9 respeita aos ativos fixos tangíveis e segundo o qual devem ser efetuadas as seguintes divulgações:

- Bases de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- Métodos de depreciação usados;
- Vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- Quantia escriturada bruta e depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- Reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando as adições, as revalorizações, as alienações, os ativos classificados como detidos para venda, as depreciações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

Além disso, devem ainda promover e divulgar:

- Existência e quantias de restrições de titularidade de ativos fixos tangíveis dados como garantia de passivos.
- Quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de cada um dos seguintes itens do ativo fixo tangível no decurso da sua construção.
- Quantia de compromissos contratuais para aquisição de ativos fixos tangíveis.
- Depreciação, reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros ativos, durante um período.
- Para os itens do ativo fixo tangível expressos por quantias revalorizadas: medida em que o justo valor dos itens foi determinado diretamente por referência a preços observáveis num mercado ativo ou em transações de mercado recentes

numa base de não relacionamento entre as partes ou foi estimado usando outras técnicas de valorização, caso em que os principais pressupostos deverão ser referidos; quantia do excedente de revalorização relacionada com ativos fixos tangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período, uma explicação do tratamento fiscal dos elementos nele contidos e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas; e a quantia escriturada no balanço que teria sido reconhecida se os ativos fixos tangíveis não tivessem sido revalorizados.

Na opinião de Cipriano, (2009), no que respeita às imparidades dos AFT e às várias peças das demonstrações financeiras podemos sintetizar as divulgações da seguinte forma:

- No Balanço, os ativos devem refletir a capacidade efetiva de gerar benefícios económicos e por isso devem ser líquidos das depreciações e das perdas por imparidade;
- Na Demonstração dos Resultados as perdas e as reversões devem ser reconhecidas em gasto ou rendimento em cada período em que ocorrem;
- As imparidades devem ser discriminadas no Anexo em quadros que demonstrem a evolução dos saldos das imparidades de todos os ativos fixos tangíveis.

3.3. Os AFT em SNC-PE

3.3.1 Enquadramentos dos AFT

A NCRF-PE no seu capítulo 4 distingue elementos correntes e não correntes quer do Ativo, quer do Passivo, sendo os critérios do Ativo os previstos no parágrafo 4.6, segundo o qual um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) Esperar-se que seja realizado, ou pretender-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b) Ser detido essencialmente com a finalidade de ser negociado;
- c) Esperar-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço;
- d) For caixa ou equivalente de caixa.

Os ativos não correntes são todos aqueles que não forem considerados correntes de acordo com § 4.7 da NCRF-PE, o que inclui ativos tangíveis, intangíveis e financeiros com uma natureza de longo prazo.

Iremos abordar a NCRF-PE, sendo que no que toca concretamente aos ativos fixos tangíveis, estes encontram-se tratados no seu capítulo 7, considerando sempre o princípio geral do reconhecimento previsto no §.3 da NCRF-PE, “um ativo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o ativo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade”.

3.3.2. Reconhecimento e mensuração

3.3.2.1 Reconhecimento

Um ativo fixo tangível deve ser reconhecido, se respeitar os requisitos seguintes:

- Ser controlado pela entidade;
- Se espera que fluam benefícios económicos futuros;
- Ser Mensurado com fiabilidade.

A NCRF-PE no seu § 7.2 salienta que

“os sobressalentes e equipamentos de serviço são por regra escriturados como inventários e reconhecidos nos resultados quando consumidos. No entanto, quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período, ou se puderem ser utilizados em ligação com um item do ativo fixo tangível, os sobressalentes principais e equipamento de reserva eles são contabilizados como ativo fixo tangível”.

Está previsto no §7.3 da NCRF-PE que também podem ser considerados no ativo por uma só quantidade e quantia fixa, os itens imobilizados que, no seu conjunto, satisfaçam simultaneamente as três seguintes condições:

- Sejam renovados frequentemente;
- Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- Tenham uma vida útil não superior a três anos”.

No normativo das PE segundo o seu § 7.5, as propriedades de investimento (terrenos e edifícios com o objetivo de arrendamento ou valorização) são reconhecidas como ativos fixos tangíveis e não em propriedades de investimento.

A NCRF-PE define que os edifícios e os terrenos devam ser contabilizados separadamente mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente, de salientar que os terrenos não são depreciáveis salvo as exceções.

3.3.2.2 Mensuração Inicial

No que respeita à mensuração, a NCRF-PE estipula nos seus § 7.6 e 7.7 as regras da mensuração dos ativos fixos tangíveis. A regra geral é que na mensuração inicial os bens devem ser mensurados pelo seu custo, compreendendo este um conjunto de elementos, como:

- Custos de compra;
- Direitos e impostos não reembolsáveis;
- Custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar no local e na forma pretendida.

No § 7.8 são dados exemplo de situações que não devem fazer parte do custo e sim ser consideradas como gasto:

- Gastos de abertura de novas instalações;
- Gastos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais);
- Gastos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);
- Gastos de administração e outros gastos gerais.

3.3.2.3. Mensuração Subsequente

Na mensuração subsequente, em alternativa ao modelo do custo, está previsto no paragrafo 7.10 da NCRF-PE que pode ser utilizado o modelo da revalorização, caso existam diferenças significativas entre a quantia escriturada, segundo o modelo do custo, e o justo valor dos ativos.

Se for adotado o modelo de revalorização, as reavaliações devem ser aplicadas a uma classe inteira e feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.

A utilização deste método vai implicar que a entidade adote integralmente a NCRF 25 - Impostos Sobre o Rendimento, passando a registar impostos diferidos.

3.3.3. Depreciações e Imparidades

No que respeita às depreciações, a NCRF-PE prevê as regras nos seus § 17.16 a 17.19, estipulando que “a quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil” e ressalva a ideia de que “o valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro.

No que respeita ao início da depreciação de um ativo, ela deve começar quando este esteja disponível para uso, ou seja, quando estiver no local e em condições de operar.

No cálculo das depreciações podem ser utilizados os métodos da linha reta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção, sendo que na sua escolha se deve procurar o modelo que reflita a forma que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade. De salientar que o método de unidades de produção apenas deve ser utilizado nas situações em que as unidades totais de produção de um ativo podem ser estimadas com precisão ao longo da vida útil do ativo.

Nas pequenas entidades, para avaliar se um ativo fixo tangível está ou não com imparidade, deve ser aplicada a NCRF 12 - Imparidade de Ativos, que explica como se deve rever a quantia escriturada dos seus ativos, como se determina a quantia recuperável de um ativo e quando se reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

3.3.4. Desreconhecimento e divulgações

O desreconhecimento da quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível, nos termos do § 7.24 da NCRF-PE, deve ocorrer no momento da alienação; ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

As divulgações exigíveis às PE estão previstas no anexo, modelo reduzido, constante do modelo 10 da portaria 220/2015 de 24 de julho e no que respeita aos AFT deve ser divulgado para cada classe de ativos fixos tangíveis:

- Critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- Métodos de depreciação usados;

- Vidas úteis ou taxas de depreciação usadas;

E caso os itens do ativo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser ainda divulgado o seguinte:

- A data de eficácia da revalorização;
- Os métodos e pressupostos aplicados nessa revalorização;
- Os movimentos ocorridos no excedente de revalorização durante o período, com uma explicação do tratamento fiscal dos elementos nele contidos;
- A quantia escriturada no balanço que teria sido reconhecida se os ativos fixos tangíveis não tivessem sido revalorizados.

3.4. Os AFT em SNC-ME

3.4.1 Enquadramento dos AFT

No que respeita à NC-ME, esta deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos para serem classificadas como microentidades, desde que não optem pela aplicação NCRF-PE ou das NCRF. Esta norma não se afasta dos dois normativos analisados acima, sendo, no entanto, de destacar algumas diferenças (para além das menores exigências de divulgação), nomeadamente a simplificação de alguns critérios de reconhecimento e mensuração.

Segundo o § 3.3, “um ativo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o ativo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade”.

De acordo com a NCRF 1, no seu § 14, a classificação dos ativos como ativos correntes deve ocorrer quando for satisfeito qualquer dos seguintes critérios:

- Esperar-se que seja realizado, ou pretender-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- A sua detenção tenha a finalidade de ser negociado;
- Esperar-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou

- Ser caixa ou equivalente de caixa, a não ser que seja limitada a troca ou sejam usados para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes, pelo que os AFT serão ativos não correntes.

3.4.2 Reconhecimento e mensuração

No ponto 7 da NC-ME encontramos os critérios de reconhecimento dos AFT, no qual segundo o § 7.1,

“o custo de um item de ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 desta Norma e desde que se trate de um item que seja detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e se espera que seja usado durante mais do que um período”.

Sendo de salientar que não se afasta dos critérios definidos pelas NCRF e pela NCRF-PE.

No que respeita à mensuração, de acordo com o § 7.6, “um item do ativo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo e subsequentemente pelo seu custo deduzido de qualquer depreciação acumulada.

No que respeita ao custo de um AFT, podemos constatar na NCRF-PE, no seu § 7.7 que é semelhante ao já apresentado nos outros normativos, sendo que o custo compreende os seguintes valores:

- O preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
- Quaisquer custos diretamente atribuíveis para desenvolver e/ou colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;

E por outro lado, também em NC-ME, não são custo de um AFT os seguintes:

- Custos de abertura de novas instalações;
- Custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais);

- Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);
- Custos de administração e outros custos gerais.

A NC-ME não prevê a utilização do modelo da revalorização na mensuração subsequente de um ativo fixo tangível e é omissa quanto ao tema da imparidade de ativos (mesmo no nível do plano de contas).

3.4.3 Depreciações

A NC-ME também prevê que a quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, sendo, no entanto, os critérios de definição de vida útil menos exigentes do que nos outros dois normativos. Segundo a NC-ME a determinação da vida útil de um ativo uma entidade deve ponderar o uso esperado do ativo, o desgaste normal esperado, a obsolescência técnica ou comercial e limites legais ou semelhantes no seu uso.

No que respeita ao cálculo das depreciações a NC-ME não prevê a dedução do valor residual para efeitos da definição da quantia depreciável, e apenas permite a utilização do método da linha reta na depreciação de um ativo fixo tangível. Começando a depreciação de um ativo quando este esteja disponível para uso e cessa na data em que o ativo for desreconhecido.

3.4.4 Desreconhecimento e divulgações

Também no que respeita ao desreconhecimento de um AFT os critérios são os mesmos que para os outros dois normativos, sendo a quantia escriturada de um AFT será desreconhecida:

- No momento da alienação; ou
- Quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação

A NC-ME prevê divulgações no seu parágrafo 5 as divulgações relativas aos AFT que serão:

- As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no fim do período;

- A reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as alienações, os abates e as depreciações;
- As restrições de titularidade e ativos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos, se existirem;
- Compromissos contratuais para aquisição de ativos fixos tangíveis.

No entanto é de salientar que a referida divulgação não tem carácter obrigatório, dado que as micro-entidades podem estar dispensadas de apresentar o Anexo, se assim o entenderem.

3.5. Diferenças Entre Os Normativos no que respeita aos AFT

Sendo o normativo NC-ME e NCRF-PE opcional, isto é, as entidades que caem nestas categorias podem sempre optar por um normativo de exigência superior. As micro entidades podem utilizar a NC-ME ou optar pela NCRF-PE ou ainda optar por utilizar as 28 NCRF ficando no SNC regime geral, no que respeita às pequenas entidades elas podem utilizar a NCRF-PE ou optar por utilizar as 28 NCRF ficando no SNC regime geral.

Assim, as empresas devem ponderar bem a decisão de qual o normativo que vão optar por aplicar pois as diferenças existentes entre eles podem ter influência na imagem da sua situação financeira e económica apresentada nas demonstrações financeiras.

No que respeita a diferenças entre o SNC regime geral e tanto com a NCRF-PE como com a NC-ME, um exemplo relevante e que está relacionado com o tema deste trabalho é a situação do diferente enquadramento das Propriedades de Investimento, que no normativo das PE são reconhecidas como ativos fixos tangíveis, sendo mensuradas pelo método do custo ou pelo método de revalorização, sendo neste último caso o excedente de revalorização registado no capital próprio e caso ocorra uma desvalorização do bem seja anulado o excedente de revalorização até à sua concorrência e registada uma imparidade caso seja necessário.

No SNC regime geral, as Propriedades de Investimentos são reconhecidas como tal na conta 42 e podem ser mensuradas pelo método do custo ou ao justo valor, sendo neste último caso as variações positivas ou negativas de justo valor, registadas em resultados do exercício na demonstração de resultados.

No que respeita à opção entre a NC-ME e a NCRF-PE, relativamente aos ativos tangíveis, são de salientar os seguintes pontos divergentes para os quais devem ser analisados os impactos:

- A NC-ME, não prevê a utilização do modelo da revalorização na mensuração subsequente de um ativo fixo tangível, ao contrário da NCRF-PE.
- A NC-ME é omissa quanto ao tema da imparidade de ativos (mesmo ao nível do plano de contas). Deste modo, NC-ME apenas refere que um item do ativo tangível deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo e subsequentemente pelo seu custo deduzido de qualquer depreciação acumulada.
- A NC-ME é menos abrangente ao nível dos fatores a considerar na definição da vida útil de um ativo assim como também não prevê a dedução do valor residual para efeitos da definição da quantia depreciable.
- A NC-ME apenas permite a utilização do método da linha reta na depreciação de um ativo fixo tangível, ao contrário da NCRF-PE que permite uma multiplicidade de métodos (nomeadamente o método da linha reta, o método de saldo decrescente e o método das unidades de produção).

As diferenças identificadas podem ser importantes para a imagem e para os resultados das empresas pelo que deve ser acautelada a análise dos impactos da escolha do normativo a utilizar, situação a situação.

No tratamento contabilístico dos “Ativos Fixos Tangíveis”, não existem diferenças muito significativas entre o SNC – Regime geral e a NCRF-PE, no que respeita às diferenças entre o SNC - Regime geral e a NC-ME são mais relevantes. Sintetizamos as principais diferenças no quadro seguinte:

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Quadro N° 11 - Principais diferenças relativas aos AFT nos 3 normativos

Situação	SNC Geral	NCRF-PE	NC-ME
Mensuração subsequente	Revalorização Opcional	Revalorização Opcional	Revalorização Não permite
Métodos de depreciações	Método da linha recta Método das unidades de produção Método do saldo decrescente	Método da linha recta Método das unidades de produção Método do saldo decrescente	Método da linha recta
Valor Depreciável	Valor de aquisição deduzido do valor residual	Valor de aquisição deduzido do valor residual	Não prevê a dedução do valor residual
Impostos Diferidos relativos a revalorização	Contabilização obrigatória	Contabilização obrigatória	Não previsto
Imparidades	Contabilização obrigatória	Contabilização obrigatória	Não exige a análise de imparidades
Propriedades de Investimento	Classificadas em propriedades de investimento	Classificadas em ativos fixos tangíveis	Classificadas em ativos fixos tangíveis
Ativos Biológicos de Produção	Classificados em ativos biológicos de produção	Classificados em ativos biológicos de produção	Classificados em ativos fixos tangíveis

Fonte: elaboração própria com base nas NCRF, NCRF-PE e NC-ME

4. Metodologia

A metodologia adotada neste trabalho foi a análise e tratamentos de dados recolhidos sobre as Demonstrações Financeiras de 2022 a 2020 de 4 empresas.

Não sendo possível a análise de todas as empresas existentes em Portugal, irá ser selecionada uma amostra representativa para a análise.

Uma amostra, de acordo com Fortin (2009, p. 202) “é o procedimento pelo qual um grupo de pessoas ou um subconjunto de uma população é escolhido com vista a obter informações relacionadas com um fenómeno, pelo que a seleção das pessoas a inquirir deve-se ao facto de as mesmas deterem conhecimento teórico, prático e empírico no que concerne ao presente tema sendo, por isso, interlocutores válidos e credíveis.

Assim, quando não é viável recolher e analisar dados de todo um universo, recorre-se à análise de uma amostra de modo a se conseguir garantir “que a população inteira que nos interessa esteja representada” (Fortin, 2009, p. 202).

Existem técnicas de amostragem estatísticas e não estatísticas que são utilizadas de modo a garantir que os resultados obtidos na amostra possam representar a população na totalidade.

A população em que incidiu a seleção da amostra foi a base de dados de empresas disponibilizada no site <https://infoempresas.jn.pt/>.

Para a seleção do sector a incidir a amostra e das próprias empresas, foi utilizada uma técnica de amostragem não estatística tendo como base a escolha aleatória de um sector de atividade, através da fórmula da folha de calculo “Excel” de “aleatório ()”.

Três das entidades foram selecionadas de uma população de empresas do sector de transformação da zona centro, sendo uma delas grande empresa, outra média empresa e outra pequena empresa e foi ainda selecionada uma microempresa de outro sector.

O processo de recolha de dados decorreu através da consulta dos elementos disponibilizados pelo serviço da Conservatória do Registo Comercial pelo site eportugal.gov.com por obtenção de certidão de contas dos anos de 2020 a 2022.

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Após recolha dos dados da população e da definição da amostra, foi efetuada uma análise dos dados das empresas dos 3 anos a nível geral e incidindo mais discriminadamente no que respeita aos ativos fixos tangíveis e suas políticas contabilísticas.

5. Estudo De Caso

A análise da evolução das contas das empresas, selecionadas para a amostra, será efetuada com base na informação financeira obtida nas Demonstrações Financeiras acedidas através da prestação de contas com a Informação Empresarial Simplificada (IES).

A informação foi obtida por solicitação de consulta da certidão de contas pelo site **eportugal.gov.com**.

Com este trabalho é pretendido analisar o tratamento dos ativos tangíveis em SNC regime geral e nos normativos das pequenas entidades e também das micro entidades, sendo que foram selecionadas 4 empresas, de modo a abranger todos os normativos.

O referencial das empresas selecionadas é o SNC regime geral em três das empresas, pois a pequena empresa optou por aplicar as 28 NCRF e o regime Micro entidade na quarta empresa.

Iremos então basear a nossa análise comparativa da informação em dois normativos diferentes, o SNC regime geral utilizando as 28 NCRF e o normativo das Micro entidades utilizando a norma ME.

Seleção da amostra:

A população da análise foi obtida com base nos dados do (INE) de 2021, que são os últimos disponíveis à data da seleção.

Podemos constatar pelo quadro seguinte que em 2021 existem 1.342.116 empresas em Portugal, das quais 67317 do sector da Indústria transformadora”.

Quadro N° 12 - Empresas (N.º) por Localização geográfica (NUTS - 2013) e Atividade económica (Subclasse - CAE Rev. 3)

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Localização geográfica (NUTS - 2013) (1)	Atividade económica (Subclasse - CAE Rev. 3) (2)	Empresas (N.º) por Localização geográfica (NUTS - 2013) e Atividade económica (Subclasse - CAE Rev. 3); Anual (3)	
		Período de referência dos dados	
		2021	
		N.º	
Portugal	PT	Total	1342116
		Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca	126000
		Indústrias extrativas	1004
		Indústrias transformadoras	67317
		Elettricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio	4705
		Captação, tratamento e distribuição de água; saneamento, gestão de resíduos e despoluição	1288
		Construção	97355
		Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos	215729
		Transportes e armazenagem	36483
		Alojamento, restauração e similares	111094
		Atividades de informação e de comunicação	24595
		Atividades imobiliárias	56739
		Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	141540
		Atividades administrativas e dos serviços de apoio	186484
		Educação	58588
		Atividades de saúde humana e apoio social	109474
		Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas	38608
	Outras atividades de serviços	65113	
Continente	1	Total	1283412
		Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca	114075
		Indústrias extrativas	979
		Indústrias transformadoras	65529
		Elettricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio	4616
		Captação, tratamento e distribuição de água; saneamento, gestão de resíduos e despoluição	1244
		Construção	94131
		Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos	208708
		Transportes e armazenagem	34859
		Alojamento, restauração e similares	104493
		Atividades de informação e de comunicação	23774
		Atividades imobiliárias	55130
		Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	136592
		Atividades administrativas e dos serviços de apoio	178374
		Educação	56534
		Atividades de saúde humana e apoio social	105007
		Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas	36672
	Outras atividades de serviços	62695	
Região Autónoma	2	Total	28990
		Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca	7251
		Indústrias extrativas	11
		Indústrias transformadoras	1062
		Elettricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio	10
		Captação, tratamento e distribuição de água; saneamento, gestão de resíduos e despoluição	24
		Construção	1758
		Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos	3443
		Transportes e armazenagem	599
		Alojamento, restauração e similares	2815
		Atividades de informação e de comunicação	323
		Atividades imobiliárias	446
		Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	2176
		Atividades administrativas e dos serviços de apoio	3726
		Educação	1188
		Atividades de saúde humana e apoio social	1979
		Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas	910
	Outras atividades de serviços	1269	
Região Autónoma	3	Total	29714
		Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca	4674
		Indústrias extrativas	14
		Indústrias transformadoras	726
		Elettricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio	79
		Captação, tratamento e distribuição de água; saneamento, gestão de resíduos e despoluição	20
		Construção	1466
		Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos	3578
		Transportes e armazenagem	1025
		Alojamento, restauração e similares	3786
		Atividades de informação e de comunicação	498
		Atividades imobiliárias	1163
		Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	2772
		Atividades administrativas e dos serviços de apoio	4384
		Educação	866
		Atividades de saúde humana e apoio social	2488
		Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas	1026
	Outras atividades de serviços	1149	

Fonte: <http://www.ine.pt> - Quadro extraído em 05 de agosto de 2023

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Com base na informação disponibilizada pelo site <https://infoempresas.jn.pt/> que constituiu a população, foi então selecionada a amostra da forma que passo a indicar.

Foi utilizada uma técnica de amostragem não estatística tendo como base a escolha aleatória de um sector de atividade, através da fórmula da folha de calculo “Excel” de “aleatório ()”.

Quadro Nº 13 – Atividades e número de empresas da população

Atividades	Número de empresas	numero aleatório
Indústrias Transformadoras	54 709	0,992707 (A)
Agricultura, Produção Animal, Caça, Floresta E Pesca	40 458	0,992071
Eletricidade, Gás, Vapor, Água Quente E Fria E Ar Frio	933	0,956257
Atividades De Informação E De Comunicação	13 612	0,887143
Indústrias Extrativas	874	0,878596
Construção	69 007	0,869803
Atividades Artísticas, De Espectáculos, Desportivas E Recreativas	25 487	0,851682
Atividades De Saúde Humana E Apoio Social	30 288	0,843545
Atividades Administrativas E Dos Serviços De Apoio	24 907	0,765356
Transportes E Armazenagem	22 585	0,7536
Atividades Dos Organismos Internacionais E Outras Instituições Extraterritoriais	181	0,70655
Captação, Tratamento E Distribuição De Água; Saneamento, Gestão De Resíduos E Desp	1 114	0,68782
Atividades De Consultoria, Científicas, Técnicas E Similares	46 392	0,670307
Atividades Financeiras E De Seguros	18 001	0,648301
Comércio Por Grosso E A Retalho; Reparação De Veículos Automóveis E Motociclos	160 690	0,514216
Outras Atividades De Serviços	59 642	0,500145
Alojamento, Restauração E Similares	59 961	0,438803
Administração Pública E Defesa; Segurança Social Obrigatória	4 884	0,236765
Atividades Das Famílias Empregadoras De Pessoal Doméstico E Atividades De Produção	1	0,219552
Atividades Imobiliárias	40 609	0,196262
Educação	8 366	0,073521
	Total	682 701

Fonte: <https://infoempresas.jn.pt/>.

(A) sector selecionado para a amostra

Da seleção efetuada a amostra definida recaiu sobre o sector da “Indústria Transformadora”, sector esse que inclui dados de 54.709 empresas em Portugal.

Quadro Nº 14 – Localização geográfica das empresas da população

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Empresas por Localização	Número de empresas
Aveiro	43 571
Braga	50 113
Castelo Branco	11 874
Évora	12 199
Guarda	10 377
Ilha Da Madeira - Funchal	13 007
Ilha De Porto Santo - Funchal	241
Ilha De São Jorge - Angra Do Heroísmo	542
Ilha Do Corvo - Horta	34
Ilha Do Pico - Horta	1 105
Indefinido	1
Lisboa	175 219
Porto	109 202
Setúbal	42 072
Vila Real	12 054
Beja	11 919
Bragança	9 547
Coimbra	25 872
Faro	37 166
Ilha Da Graciosa - Angra Do Heroísmo	215
Ilha Das Flores - Horta	231
Ilha De Santa Maria - Ponta Delgada	323
Ilha De São Miguel - Ponta Delgada	5 999
Ilha Do Faial - Horta	1 114
Ilha Terceira - Angra Do Heroísmo	2 885
Leiria	34 075
Portalegre	7 721
Santarém	27 235
Viana Do Castelo	15 376
Viseu	21 412
Total	682 701

Fonte: <https://infoempresas.jn.pt/>

Partindo da seleção do sector, foi feita nova seleção de amostra por atividade escolhendo 3 atividades também utilizando uma técnica de amostragem não estatística tendo como base a escolha aleatória das atividades, através da fórmula da folha de calculo “Excel” de “aleatório ()”.

Quadro N° 15– Atividades e número de empresas do setor indústria transformadora

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Atividades	Número de empresas	numero aleatório
Indústrias Metalúrgicas De Base	323	0,962301
Fabricação De Artigos De Borracha E De Matérias Plásticas	1 035	0,777513
Fabricação De Equipamento Elétrico	578	0,744935
Fabricação De Equipamentos Informáticos, Equipamento Para Comunicações E Produtos Electrónicos E Ópticos	362	0,72348
Indústrias Alimentares	7 669	0,694929
Outras Indústrias Transformadoras	1 970	0,614576
Fabricação De Têxteis	2 583	0,613188
Fabricação De Produtos Metálicos, Exceto Máquinas E Equipamentos	10 422	0,582802
Fabricação De Pasta, De Papel, De Cartão E Seus Artigos	512	0,582299
Fabricação De Outro Equipamento De Transporte	260	0,527065
Reparação, Manutenção E Instalação De Máquinas E Equipamentos	3 026	0,451801
Impressão E Reprodução De Suportes Gravados	2 063	0,425233
Indústria Das Bebidas	1 432	0,37723
Indústrias Da Madeira E Da Cortiça E Suas Obras, Exceto Mobiliário; Fabricação De Obras De Cestaria E De Espartaria	4 392	0,280375
Fabrico De Mobiliário E De Colchões	3 829	0,235776
Fabricação De Máquinas E De Equipamentos, N.e.	1 558	0,147682
Indústria Do Vestuário	5 656	0,127922
Fabricação De Produtos Químicos E De Fibras Sintéticas Ou Artificiais, Exceto Produtos Farmacêuticos	755	0,100923
Fabricação De Veículos Automóveis, Reboques, Semi-reboques E Componentes Para Veículos Automóveis	646	0,087006
Indústria Do Couro E Dos Produtos Do Couro	2 549	0,072849
Fabrico De Outros Produtos Minerais Não Metálicos	3 089	0,016127
Total	54 709	

Fonte: <https://infoempresas.jn.pt/>

Da seleção efetuada a amostra definida recaiu sobre as atividades “Indústria metalúrgica de Base”, “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas” e “Fabricação de equipamento elétrico”, atividades essas que incluem dados de 4.730 empresas em Portugal.

Partindo da seleção das 3 atividades foi feita nova seleção de amostra por atividade por localização de modo a selecionar 1 empresa de cada atividade, também utilizando uma técnica de amostragem não estatística tendo como base a escolha aleatória da localização e depois 1 empresa, através da fórmula da folha de calculo “Excel” de “aleatório ()”.

Quadro N° 16–Localização e número de empresas da atividade “Fabricação de equipamento elétrico”

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Localização	Número de numero empresas aleatório	
Coimbra	10	0,960209
Setúbal	42	0,929055
Ilha Da Madeira - Funchal	3	0,905323
Leiria	19	0,780301
Viseu	7	0,68986
Castelo Branco	5	0,62545
Ilha De São Miguel - Ponta Delgada	2	0,521487
Faro	11	0,493102
Bragança	2	0,492175
Portalegre	3	0,415557
Santarém	16	0,406549
Vila Real	2	0,359262
Viana Do Castelo	7	0,229993
Porto	87	0,201643
Évora	8	0,185526
Ilha Terceira - Angra Do Heroísmo	1	0,18313
Guarda	2	0,180532
Beja	6	0,134808
Braga	16	0,127765
Aveiro	23	0,050498
Lisboa	133	0,009463

Fonte: <https://infoempresas.jn.pt/>

Foi selecionado o distrito de Coimbra para a seleção da amostra de empresa na atividade “Fabricação de equipamento elétrico”.

Utilizando a mesma técnica de amostragem foi selecionada 1 empresa, e após obtenção dos seus dados verificou-se ser uma grande empresa que adota o SNC geral, que será designada “**Empresa A**”.

Quadro N° 17–Localização e número de empresas da atividade “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Localização	Número de empresas	numero aleatório
Aveiro	262	0,951221
Braga	107	0,950207
Castelo Branco	9	0,945726
Évora	9	0,894823
Guarda	10	0,893787
Ilha De São Miguel - Ponta Delgada	2	0,807527
Leiria	334	0,710173
Portalegre	8	0,673471
Santarém	36	0,670362
Viana Do Castelo	29	0,646203
Viseu	23	0,583142
Beja	1	0,532942
Bragança	3	0,48533
Coimbra	32	0,482875
Faro	16	0,431057
Ilha Da Madeira - Funchal	9	0,380143
Ilha Terceira - Angra Do Heroísmo	1	0,362256
Lisboa	274	0,315659
Porto	340	0,236312
Setúbal	35	0,211963
Vila Real	8	0,111497

Fonte: <https://infoempresas.jn.pt/>

Foi selecionado o distrito de Aveiro para a seleção da amostra de empresa na atividade “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”.

Utilizando a mesma técnica de amostragem foi selecionada 1 empresa, e após obtenção dos seus dados verificou-se ser pequena empresa, mas que adota o SNC geral, que será designada “**Empresa B**”.

Quadro N° 18–Localização e número de empresas da atividade “Indústria metalúrgica de Base”

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Localização	Número de empresas	numero aleatório
Coimbra	12	0,974546252
Leiria	19	0,968835909
Viseu	9	0,925130792
Guarda	1	0,923682717
Lisboa	93	0,877840381
Portalegre	3	0,825542094
Setúbal	29	0,770524393
Santarém	14	0,755041636
Bragança	1	0,726992086
Braga	64	0,595187669
Aveiro	91	0,431734853
Castelo Branco	4	0,427250783
Ilha De São Miguel - Ponta Delgada	1	0,394659978
Viana Do Castelo	5	0,325627285
Faro	3	0,275712416
Vila Real	3	0,216316855
Porto	174	0,208708257
Évora	11	0,1735276
Ilha Da Madeira - Funchal	7	0,040579247
Beja	2	0,031380331

Fonte: <https://infoempresas.jn.pt/>

Foi selecionado o distrito de Coimbra para a seleção da amostra de empresa na atividade “Indústria metalúrgica de Base”.

Utilizando a mesma técnica de amostragem foi selecionada 1 empresa, e após obtenção dos seus dados verificou-se ser uma média empresa que adota o SNC geral, designada por “**empresa C**”.

A classificação das empresas tem por base os valores apresentados no quadro seguinte dos quais já se falou ao longo deste trabalho, sendo de salientar que, desde que ultrapassem dois dos três limites em dois anos consecutivos passam para a classificação superior.

Quadro 19: Resumo dos requisitos do enquadramento das entidades

Classificação das empresas pelo SNC:

Rubricas	Grande	Média	Pequena	Micro
Total Balanço	> 20.000.000	< 20.000.000	< 4.000.000	< 350.000
Volume negocios liquido	> 40.000.000	< 40.000.000	< 8.000.000	< 700.000
Nº empregados	> 250	< 250	< 50	< 10

Fonte: Elaboração própria

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Com base nos patamares indicados no quadro acima, as empresas selecionadas na amostra serão enquadradas com base nos valores que apresentam e se identifica no quadro seguinte.

Quadro N° 20 – Dados das empresas da amostra

Rubricas	Em milhares de euros											
	A			B			C			D		
	2022	2021	2020	2022	2021	2020	2022	2021	2020	2022	2021	2020
Total Balanço	110 100	92 600	80 070	1 075	1 125	749	18 300	18 300	16 300	857	882	855
Volume negocios liquido	60 400	53 500	44 000	745	805	1 087	21 000	19 500	16 600	19	40	0
Nº empregados	470	440	430	19	19	19	200	220	210	0	0	0

Fonte: Elaboração própria

Da análise dos dados de cada empresa pode constatar-se que se enquadram na classificação seguinte:

- Empresa A Ultrapassa todos os limites - enquadrada como Grande empresa
- Empresa B Ultrapassa os limites de micro - enquadrada como pequena empresa
- Empresa C Ultrapassa os limites de pequena - enquadrada como Média empresa
- Empresa D Fica dentro dos limites de microempresa

Dado o objetivo deste trabalho implicar também a análise de uma micro entidade e das 3 empresas selecionadas nenhuma ser microentidade, foi introduzida uma quarta empresa sem ser por seleção aleatória. A escolha foi baseada no conhecimento prévio de se classificar como microempresa e de ter propriedades de investimento no seu ativo, pontos valorizados para as conclusões do trabalho. Será designada por “**empresa D**”.

Tratamento dos dados

Irão ser agora analisados os dados obtidos das 4 empresas selecionadas dos exercícios de 2020 a 2022.

Quadro N° 21 - Análise da evolução das principais rubricas do Balanço nos anos de 2020 a 2022

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

	A			B		
	31/12/2022	31/12/2021	31/12/2020	31/12/2022	31/12/2021	31/12/2020
ACTIVO						
Activo não Corrente						
Activos fixos tangíveis	22 800 983,00	23 760 965,00	20 356 801,00	37 480,00	29 887,00	36 215,00
Propr Investimento	15 375,00	15 375,00	35 643,00			
Participações financeiras	10 050 475,00	9 515 120,00	10 309 613,00			
Outros invest financeiros	13 056 650,00	10 212 871,00	3 267 921,00			
.....						
Total ANC	48 437 126,00	44 805 991,00	42 621 479,00	40 400,00	32 998,00	38 864,00
Activo Corrente						
inventários	19 513 119,00	13 246 230,00	9 621 051,00	237 900,00	265 803,00	209 167,00
Clientes	6 828 555,00	5 728 719,00	5 654 248,00	792 756,00	820 209,00	834 195,00
Estados outr entes públ	3 642 135,00	1 395 438,00	1 320 832,00			
Diferimentos						
Caixa e dep bancários	24 745 817,00	19 995 606,00	14 683 808,00			
.....						
Total AC	61 675 510,00	47 849 567,00	37 455 822,00	1 034 503,00	1 092 093,00	1 048 511,00
Total do Activo	110 112 636,00	92 655 558,00	80 077 301,00	1 074 904,00	1 125 092,00	1 087 375,00

	C			D		
	31/12/2022	31/12/2021	31/12/2020	31/12/2022	31/12/2021	31/12/2020
ACTIVO						
Activo não Corrente						
Activos fixos tangíveis	9 765 494,00	9 259 321,00	7 410 972,00	79 875,00	79 875,00	75 000,00
Propr Investimento	1 085 929,00	1 121 852,00	1 147 729,00			
Participações financeiras						
Outros invest financeiros	1 222 513,00	988 365,00	491 978,00			
.....						
Total ANC	12 159 529,00	11 455 997,00	9 089 110,00	79 875,00	79 875,00	75 000,00
Activo Corrente						
inventários	2 173 395,00	2 199 899,00	1 727 988,00	692 226,33	712 726,00	753 226,00
Clientes	2 303 284,00	2 382 025,00	2 466 721,61			
Estados outr entes públ		302 446,00	296 677,00			
Diferimentos						
Caixa e dep bancários	1 117 785,00	1 345 344,00	2 461 721,00	84 129,00	87 367,00	24 333,00
.....						
Total AC	6 181 370,00	6 905 319,00	7 275 185,00	777 115,00	801 788,00	779 905,00
Total do Activo	18 340 899,00	18 361 316,00	16 364 295,00	856 989,94	881 662,96	854 905,21

Fonte: Elaboração própria

Da análise dos dados do quadro acima, verifica-se:

- A “Empresa A” destaca-se pela grandeza dos valores apresentados no seu Balanço, dos quais salientamos a rubrica “ATF” que nos 3 exercícios ultrapassa sempre os 20.000.000 €, de salientar também as “Participações Financeiras” a rondar os 10.000.000€ nos 3 exercícios, a rubrica “Outros Invest. Financeiros” com um valor de cerca de 3.300.000€ em 2020 evidenciando uma subida tendo atingido 13.000.000€

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

em 2022. De salientar ainda as rubricas “Inventários” com uma subida acentuada de 9.600.000€ em 2020 para 19.513.000€ em 2022, em parte pelo aumento dos preços das matérias primas neste sector de atividade, e ainda a rubrica “Caixa e Dep. Bancários” que demonstra um excesso de tesouraria, apresentando um valor de 14.700.000€ em 2020, de 20.000.000€ em 2021 e de 24.750.000€ em 2022;

- A “Empresa B” sendo uma pequena empresa apresenta valores baixos, sendo de salientar as rubricas “Inventários” que andam na casa dos 200.000€ nos 3 exercícios, sendo de 209.000€ em 2020 e de 238.000€ em 2021 e ainda a rubrica “Clientes” com valores nos 3 exercícios a rondar os 800.000€;

- A “Empresa C”, uma média empresa com valores relevantes na rubrica “AFT” que apresentava 7.400.000€ em 2020 tendo o investimento vindo a aumentar e atingido 9.800.000€ em 2022. De salientar que esta empresa apresenta em “Propriedades de Investimento” um imóvel de valor de cerca de 1.100.000€, a rubrica “Inventários” ronda os 2.000.000€ nos 3 exercícios, tendo subido de 1.700.000€ em 2020 para 2.180.000€ em 2022. De salientar ainda a rubrica “Clientes” que apresenta um valor de 2.500.000€ em 2020 e de 2.300.000€ em 2022;

- A “Empresa D” sendo uma Microempresa, apresenta valores pouco significativos, sendo de salientar a rubrica “Inventários” com valores de cerca de 700.000€ nos 3 exercícios, sendo de 753.000€ em 2020 e de 690.000€ em 2022. Esta empresa apresenta em “AFT” na rubrica “Terrenos” um montante de cerca de 80.000€ relativo a um terreno arrendado, sendo por isso uma “Propriedade de investimentos” que pela norma das microentidade é de classificar em “AFT”.

Quadro Nº 22: Estrutura e Evolução do Ativo e do Ativo Não Corrente

Empresas	Total do Ativo					Ativo Não Corrente					Peso do ANC		
	2020	2021	var 20-21	2022	var 21-22	2020	2021	var 20-21	2022	var 21-22	2020	2021	2022
A	80 077 301	92 655 558	16%	110 112 636	19%	42 621 479	44 805 991	5%	48 437 126	8%	53%	48%	44%
B	1 087 375	1 125 092	3%	1 074 904	-4%	38 864	32 998	-15%	40 400	22%	4%	3%	4%
C	16 364 295	18 361 316	12%	18 340 899	0%	9 089 110	11 455 997	26%	12 159 529	6%	56%	62%	66%
D	854 905	881 663	3%	881 663	0%	75 000	79 875	6%	79 875	0%	9%	9%	9%

Fonte: Elaboração própria

O total do Ativo da “Empresa A” apresenta uma variação positiva de 2020 para 2022, tendo subido de 80.077.301€ em 2020 para 110.112.636€ em 2022 que representa uma subida de cerca de 37%. No que respeita ao seu ANC também apresenta uma evolução positiva tendo passado de 42.621.000€ em 2020 para 48.437.000€ em 2022

representado uma variação positiva de 13%. O ANC da “Empresa A” corresponde a 53% do total do Ativo em 2020, de 48% em 2021 e de 44% em 2022.

O total do Ativo da “Empresa B” apresenta uma variação positiva de 2020 para 2021, tendo subido de 1.087.000€ em 2020 para 1.125.000€ em 2021, tendo, no entanto, descido para 1.75.000€ em 2022, a descida de 2020 para 2022 representa 1%. No que respeita ao seu ANC apresenta valores pouco significativos com uma evolução positiva, tendo passado de 38.900€ em 2020 para 40.400€ em 2022. O ANC da “Empresa A” corresponde a cerca de 4% do total do Ativo nos 3 exercícios.

O total do Ativo da “Empresa C” apresenta uma variação positiva de 2020 para 2021, tendo subido de 16.300.000€ em 2020 para 18.300.000€ em 2021 que representa uma subida de 12%, tendo-se mantido nos 18.300.000€ em 2022. No que respeita ao seu ANC também apresenta uma evolução positiva tendo passado de 9.100.000€ em 2020 para 12.200.000€ em 2022 representado uma variação positiva de 32%. O ANC da “Empresa A” corresponde a 56% do total do Ativo em 2020, de 62% em 2021 e de 66% em 2022.

O total do Ativo da “Empresa D” apresenta uma variação positiva de 2020 para 2021, tendo subido de 855.000€ em 2020 para 882.000€ em 2021, tendo-se, no entanto, mantido nos 882.000 em 2022. No que respeita ao seu ANC apresenta valores pouco significativos com uma evolução positiva de 2020 para 2021, tendo passado de 75.000€ em 2020 para 80.000€ em 2021 que se manteve em 2022. O ANC da “Empresa A” corresponde a cerca de 9% do total do Ativo nos 3 exercícios.

Quadro N° 23: Evolução dos Ativos fixos Tangíveis

Empresas	Ativos Fixos Tang				
	2020	2021	var 20-21	2022	var 21-22
A	20 356 801	23 760 965	17%	22 800 983	-4%
B	36 215	29 887	-17%	37 480	25%
C	7 410 972	9 259 321	25%	9 765 494	5%
D	75 000	79 875	6%	79 875	0%

Fonte: Elaboração própria

Na “Empresa A” verifica-se um aumento de 2020 para 2021 passando de 20.360.000€ para 23.760.000€ correspondendo a 17%, no entanto de 2021 para 2022 a rubrica

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

diminui 4% passando para 22.800.000€ que tem origem por um lado pelo efeito das depreciações e por outro no abate de ativos.

Na “Empresa B” ocorreu uma diminuição de 2020 para 2021 de 17% e um aumento de 25% de 2021 para 2022, ficando a rubrica com um valor de 37.500€ em 2022.

Na “Empresa C” verifica-se um aumento de 2020 para 2021 passando de 7.400.000€ para 9.260.000€ correspondendo a 25%, e de 2021 para 2022 a rubrica volta a aumentar desta vez de 5% passando para 9.770.000€, sabendo que as depreciações foram de 1.700.000€ (conforme quadro 27 abaixo) o investimento foi bastante acentuado.

Na “Empresa D” houve um investimento de cerca de 5.000 em 2021 tendo a rubrica ficado a cifrar-se em 80.000€ que se manteve em 2022.

Quadro Nº 24: Peso e evolução dos Ativo Fixos Tangível no balanço

Empresas	Total do Ativo			Ativos Fixos Tang			Peso do AFT		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
A	80 077 301	92 655 558	110 112 636	20 356 801	23 760 965	22 800 983	25%	26%	21%
B	1 087 375	1 125 092	1 074 904	36 215	29 887	37 480	3%	3%	3%
C	16 364 295	18 361 316	18 340 899	7 410 972	9 259 321	9 765 494	45%	50%	53%
D	854 905	881 663	881 663	75 000	79 875	79 875	9%	9%	9%

Fonte: Elaboração própria

Na “Empresa A” a rubrica “AFT” tem algum peso no ativo que representa 25% em 2020, 26% em 2021 e 21% em 2022.

Na “Empresa B” a rubrica “AFT” tem um peso insignificante no ativo de 3% em cada um dos 3 exercícios.

Na “Empresa C” verifica-se que a rubrica “AFT” tem um peso importante no ativo que representando 45% em 2020, 50% em 2021 e 53% em 2022.

Na “Empresa D” a rubrica “AFT” representa apenas 9% do Ativo em cada um dos 3 exercícios.

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Quadro Nº 25: Decomposição do Ativo Fixo Tangível em valores brutos e depreciações acumuladas

Cod Conta	Rubrica	A			B		
		2022	2021	2020	2022	2021	2020
	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS Liquidos	21 656 001,90	17 880 101,03	17 678 318,40	37 479,87	29 887,12	36 214,65
	AFT VALORES BRUTOS	74 118 981,58	66 395 049,09	62 906 399,68	2 571 149,70	2 557 028,70	2 557 028,70
431	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	1 876 301,30	1 600 046,93	1 428 464,77	13 934,81	13 934,81	13 934,81
432	EDIFICIOS OUTRAS CONSTRUÇOES	18 242 734,08	13 082 914,17	12 447 832,60	408 802,44	408 802,44	408 802,44
433	EQUIPAMENTO BASICO	48 200 261,28	46 270 781,58	43 768 727,08	1 995 627,96	1 981 506,96	1 981 506,96
434	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	1 823 663,56	1 706 272,37	1 700 999,98	27 329,47	27 329,47	27 329,47
435	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	2 101 726,64	2 030 212,64	1 897 258,92	47 197,27	47 197,27	47 197,27
437	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	1 874 294,72	1 704 821,40	1 663 116,33	78 257,75	78 257,75	78 257,75
438	DEPRECIACÖES ACUMULADAS	-52 462 979,68	-48 514 948,06	-45 228 081,28	-2 533 669,83	-2 527 141,58	-2 520 814,05
4382	EDIFICIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	-7 034 756,19	-6 200 062,24	-5 621 881,22	-407 646,96	-407 162,18	-406 774,40
4383	EQUIPAMENTO BASICO	-40 523 273,20	-37 610 724,30	-35 135 275,04	-1 981 986,20	-1 976 433,71	-1 971 132,52
4384	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	-1 458 521,28	-1 403 357,92	-1 383 609,06	-27 329,47	-27 329,47	-27 329,47
4385	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	-1 924 594,41	-1 858 323,97	-1 698 415,09	-39 994,82	-39 994,82	-39 994,82
4387	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	-1 521 834,60	-1 442 479,63	-1 388 900,87	-76 712,38	-76 221,40	-75 679,84
453	ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS EM CURSO	1 144 981,32	5 880 861,61	2 678 482,30	0,00	0,00	0,00

Cod Conta	Rubrica	C			D		
		2022	2021	2020	2022	2021	2020
43	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	9 384 789,47	8 732 110,76	7 336 715,48	79 875,00	79 875,00	75 000,00
	AFT VALORES BRUTOS	38 280 270,32	36 577 744,18	33 864 076,13	79 875,00	79 875,00	75 000,00
431	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	1 284 975,59	1 284 975,59	903 115,59	79 875,00	79 875,00	75 000,00
432	EDIFICIOS OUTRAS CONSTRUÇOES	6 412 301,52	6 396 701,08	5 921 006,42	0,00	0,00	0,00
433	EQUIPAMENTO BASICO	26 513 678,93	25 262 172,02	23 527 060,37	0,00	0,00	0,00
434	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	1 451 963,40	1 232 947,57	1 190 800,36	0,00	0,00	0,00
435	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	930 974,90	798 717,69	758 815,08	0,00	0,00	0,00
437	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	1 686 375,98	1 602 230,23	1 563 278,31	0,00	0,00	0,00
438	DEPRECIACÖES ACUMULADAS	-28 895 480,85	-27 845 633,42	-26 527 360,65	0,00	0,00	0,00
4382	EDIFICIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	-4 087 163,74	-3 813 724,97	-3 562 476,86	0,00	0,00	0,00
4383	EQUIPAMENTO BASICO	-21 745 955,81	-20 987 179,95	-19 819 526,69	0,00	0,00	0,00
4384	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	-849 470,21	-934 720,61	-1 095 440,36	0,00	0,00	0,00
4385	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	-705 975,03	-658 454,16	-626 059,98	0,00	0,00	0,00
4387	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	-1 506 916,06	-1 451 553,73	-1 423 856,76	0,00	0,00	0,00
453	ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS EM CURSO	50 000,00	51 300,00	63 562,12	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaboração própria

Da análise do quadro pode-se constatar:

- Na “Empresa A” os valores brutos da rubrica “AFT” têm vindo a subir, tendo passado de 62.906.000€ em 2020, para 66.400.000€ em 2021 e para 74.120.000€ em 2022;
- Na “Empresa B” a rubrica “AFT” manteve-se em 2.557.000€ em 2020 e 2021 e subiu para 2.571.000€ em 2022;
- Na “Empresa C” os valores brutos da rubrica “AFT” têm vindo a subir, tendo passado de 33.864.000€ em 2020, para 36.600.000€ em 2021 e para 38.280.000€ em 2022;
- Na “Empresa D” a rubrica “AFT” apresentava um valor de 75.000€ em 2020 tendo aumentado em 2021 para 80.000€ que se manteve em 2022.

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

Quadro Nº 26: Decomposição das aquisições de AFT em cada ano

Cod	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	A			B		
		2022	2021	2020	2022	2021	2020
Conta	Aquisições no ano						
	431 TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	276 254,00	171 582,00	74 750,00	0,00	0,00	0,00
	432 EDIFICIOS OUTRAS CONSTRUÇOES	312 931,00	69 179,00	65 745,00	0,00	0,00	0,00
	433 EQUIPAMENTO BASICO	1 285 902,00	1 231 820,00	1 152 703,00	14 121,00	0,00	0,00
	434 EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	222 515,00	136 890,00	118 239,00	0,00	0,00	0,00
	435 EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	116 179,00	138 447,00	92 333,00	0,00	0,00	0,00
	437 OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	83 897,00	6 635,00	10 065,00	0,00	0,00	0,00
	Total das aquisições	2 297 678,00	1 754 553,00	1 513 835,00	14 121,00	0,00	0,00

Cod	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	C			D		
		2022	2021	2020	2022	2021	2020
Conta	Aquisições no ano						
	431 TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	0,00	381 860,00	0,00	0,00	4 875,00	0,00
	432 EDIFICIOS OUTRAS CONSTRUÇOES	15 600,00	475 695,00	506 624,00	0,00	0,00	0,00
	433 EQUIPAMENTO BASICO	1 626 185,00	1 769 025,00	1 197 504,00	0,00	0,00	0,00
	434 EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	463 294,00	266 788,00	23 136,00	0,00	0,00	0,00
	435 EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	132 257,00	41 477,00	84 692,00	0,00	0,00	0,00
	437 OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	84 146,00	66 298,00	2 682,00	0,00	0,00	0,00
	Total das aquisições	2 321 482,00	3 001 143,00	1 814 638,00	0,00	4 875,00	0,00

Fonte: Elaboração própria

Da análise do quadro acima verifica-se:

- Na “Empresa A” tem efetuado investimentos ao longo dos 3 exercícios, de montante de 1.514.000€ em 2020, de 1.760.000€ em 2021 e de 2.298.000€ em 2022;
- Na “Empresa B” apenas fez um investimento de 14.000€ em 2022;
- Na “Empresa C” efetuou investimentos ao longo dos 3 exercícios, sendo o valor investido em 2020 de 1.814.000€, em 2021 de 3.001.000€ e em 2022 de 2.321.000€;
- Na “Empresa D” apenas fez um investimento de 5.000 € em 2021;

Quadro Nº 27: Decomposição das depreciações do exercício em cada ano

ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	A			B		
	2022	2021	2020	2022	2021	2020
depreciações do exercício						
EDIFICIOS OUTRAS CONSTRUÇOES	834 693,95	578 181,02	547 610,67	484,78	484,78	484,78
EQUIPAMENTO BASICO	2 978 557,09	2 717 640,82	2 395 923,28	5 552,49	5 301,19	5 890,62
EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	160 287,22	151 366,68	134 792,82	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	116 179,30	164 370,04	163 908,28	0,00	0,00	68,16
OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	83 897,26	58 871,05	73 304,51	490,98	541,56	616,45
Total das depreciações	4 173 614,82	3 670 429,61	3 315 539,56	6 528,25	6 327,53	7 060,01

ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	C			D		
	2022	2021	2020	2022	2021	2020
depreciações do exercício						
EDIFICIOS OUTRAS CONSTRUÇOES	273 438,77	251 248,11	220 550,85	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO BASICO	1 133 137,67	1 201 567,55	1 296 861,54	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	159 026,47	63 921,14	74 034,74	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	47 520,87	33 969,18	42 384,26	0,00	0,00	0,00
OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	55 362,33	52 448,75	47 870,69	0,00	0,00	0,00
Total das depreciações	1 668 486,11	1 603 154,73	1 681 702,08	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaboração própria

Os Ativos Fixos Tangíveis em Sistema de Normalização Contabilístico e em Sistema de Normalização Contabilístico Pequenas Entidades

No que respeita às depreciações do exercício, pode-se verificar da análise do quadro acima:

- A “Empresa A” tem efetuado investimentos ao longo dos 3 exercícios, em consequência o valor das suas depreciações do exercício tem vindo a aumentar, passando de 3.316.000€ em 2020, para 3.670.000€ em 2021 e para 4.174.000€ em 2022;
- Na “Empresa B” as depreciações são de montante não relevante, sendo de 7.000€ em 2020, de 6.300€ em 2021 e de 6.500€ em 2022;
- Na “Empresa C” o valor das depreciações tem sido semelhante nos 3 exercícios, tendo sido de 1.682.000€ em 2020, de 1.603.000€ em 2021 e de 1.669.000€ em 2022;
- Na “Empresa D” o único bem registado em “AFT” é um terreno, pelo que as depreciações são, uma vez que os terrenos não são bens depreciáveis.

Quadro Nº 28: Decomposição dos abates e alienações em cada ano

ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS Abates no ano	A			B		
	2022	2021	2020	2022	2021	2020
TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	22 150,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
EDIFICIOS OUTRAS CONSTRUÇOES	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO BASICO	66 008,19	242 191,56	227 679,78	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	105 123,86	131 617,82	103 196,14	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	49 908,86	7 396,52	6 206,49	0,00	0,00	0,00
OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	4 542,29	5 292,29	0,00	0,00	0,00	0,00
Total dos abates	247 733,24	386 498,19	337 082,41	0,00	0,00	0,00

ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS Abates no ano	C			D		
	2022	2021	2020	2022	2021	2020
TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
EDIFICIOS OUTRAS CONSTRUÇOES	0,00	33 914,00	0,00	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO BASICO	374 677,00	224 641,00	16 600,00	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	244 277,00	1 575,00	209 187,00	0,00	0,00	0,00
EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	0,00	27 346,00	11 093,00	0,00	0,00	0,00
OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	0,00	881 992,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total dos abates	618 954,00	1 169 468,00	236 880,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaboração própria

No que respeita a abates e alienações pode-se constatar no quadro acima:

- A “Empresa A” registou abates/alienações de bens do AFT de valores brutos de 337.000€ em 2020, de 387.000€ em 2021 e de 247.700€ em 2022;
- Na “Empresa B” não foi registado qualquer abate/alienação;
- A “Empresa C” registou abates/alienações de bens do AFT de valores brutos de 237.000€ em 2020, de 1.170.000€ em 2021 e de 619.000€ em 2022;
- Na “Empresa D” não foi registado qualquer abate/alienação.

Análise das Propriedades de investimento nas 4 empresas

Um ponto importante deste trabalho dado a diferença na contabilização nos normativos são as Propriedades de Investimento, as quais serão analisadas de seguida.

Quadro N° 29: Decomposição da rubrica propriedades de investimento

Cod Conta	Rubrica	A			B		
		2022	2021	2020	2022	2021	2020
42	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	15 375,00	15 375,00	35 642,84	0,00	0,00	0,00
421	Terrenos e recursos naturais			20 765,38	0,00	0,00	0,00
422	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	15 375,00	15 375,00	16 171,14	0,00	0,00	0,00
428	DEPRECIACÕES ACUMULADAS	0,00	0,00	-1 293,68	0,00	0,00	0,00

Cod Conta	Rubrica	C			D		
		2022	2021	2020	2022	2021	2020
42	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	1 085 928,63	1 121 851,91	1 147 728,54	0,00	0,00	0,00
421	Terrenos e recursos naturais	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
422	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	1 794 834,03	1 794 834,03	1 785 032,42	0,00	0,00	0,00
428	DEPRECIACÕES ACUMULADAS	-708 905,40	-672 982,12	-637 303,88	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaboração própria

Do quadro acima verifica-se que a empresa A em 2022 e 2021 apenas tem um terreno como propriedade de investimento, em 2020 tinha também um edifício, mas que terá vendido em 2021.

A empresa C possui um edifício propriedade de investimento, tendo o seu valor bruto aumentado em 2021.

Passando à análise das divulgações sobre os ativos tangíveis no Anexo às demonstrações financeiras das quatro empresas.

Quadro N° 30: Divulgação no anexo sobre as políticas contabilísticas nos AFT

Rubricas	A		B		C		D	
	Vida útil		Vida útil		Vida útil		Vida útil	
	minima	maxima	minima	maxima	minima	maxima	minima	maxima
EDIFÍCIOS OUTRAS CONSTRU	10	20	8	50	10	50	----	----
EQUIPAMENTO BASICO	3	20	8	30	4	20	----	----
EQUIPAMENTO DE TRANSPC	4	10	4	8	4	6	----	----
EQUIPAMENTO ADMINISTRA	3	20	3	20	3	8	----	----
OUTROS ACTIVOS FIXOS TAN	3	20	5	20	4	20	----	----

AFT	A	B	C	D
mensuração	método do custo	método do custo	método do custo	método do custo
depreciações	metodo da linha reta	metodo da linha reta por	metodo da linha reta	Não aplicável - terreno
depreciações	taxas fiscais	taxas fiscais	taxas fiscais	Não aplicável - terreno
bens como garante de garan	sem garantias	sem garantias prestadas	sem garantias	sem garantias

Fonte: Elaboração própria

Do quadro pode-se constatar que na maioria dos casos a vida útil definida, corresponde à vida fiscal prevista do Decreto Regulamento 25/2009, de 14 de setembro, sendo esta uma situação muito comum nas empresas em Portugal. De modo a não ser necessário fazer os recálculos das depreciações contabilizadas se forem diferentes das vidas úteis, e o correspondente acerto no cálculo do lucro tributável na declaração de rendimentos modelo 22, são usadas as taxas fiscais.

Verifica-se ainda que em todas as empresas o método utilizado para a mensuração dos AFT é o método do custo, não havendo nenhum caso em que seja utilizado o método da revalorização.

Também as depreciações foram em todas as empresas calculadas pelo método da linha reta e numa base duodecimal.

E não existem bens dados como garante de garantias em nenhuma das empresas.

Quadro Nº 31: Divulgação no anexo sobre as políticas contabilísticas nas PI

PI	A	B	C	D
mensuração depreciações	método do custo Não aplicavel -	Não aplicável - não existem Não aplicável - não existem	método do custo metodo da linha reta	Em normativo ME as propriedades de Invest são registadas em AFT - no caso é um terreno arrendado
Divulgação	Justo valor Sem rendimentos Sem gastos	Não aplicável - não existem	Justo valor Rendimentos gastos	

Fonte: Elaboração própria

Do quadro verifica-se que nas empresas que possuem propriedades de investimento o método utilizado para a sua mensuração foi o método do custo, não havendo nenhum caso em que seja utilizado o método do justo valor. Sendo, no entanto, no anexo às demonstrações financeiras divulgado o seu justo valor como é exigido pelo SNC.

De salientar que na empresa D o valor apresentado em AFT na rubrica “Terrenos” corresponde a uma propriedade de investimento, dado que está arrendado. Estando registado em AFT de acordo com a exigência do normativa ME que não prevê a utilização da rubrica propriedades de investimentos.

Conclusões

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) veio contribuir para a harmonização internacional permitindo uma maior qualidade da informação financeira e atenuando as diferenças existentes a nível internacional. Deste modo ficou facilitada a integração das empresas nacionais nos mercados internacionais incrementando a facilidade dos negócios entre empresas de países diferentes.

Sendo grande parte do tecido empresarial em Portugal constituído por empresas de pequena dimensão, como as pequenas entidades (PE) e as microentidades (ME) estas podem utilizar normativos mais “leves” como a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas Entidades (NCRF-PE) e a Norma Contabilística Micro Entidades que são um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas.

Este trabalho teve como objetivo a análise dos ativos fixos tangíveis que são uma das principais áreas das Demonstrações Financeiras das empresas, em especial as do sector da indústria transformadora que apresentam frequentemente, um peso significativo nos seus Balanços. Assim sendo, o seu estudo é de extrema importância tendo sido analisados em SNC regime geral, em SNC-PE e em ME.

Foi analisada a informação financeira que consta na IES de quatro empresas, obtida junto do serviço de certidão de contas na Conservatória do Registo Comercial, e efetuada uma análise da evolução dos seus balanços dos anos de 2020 a 2022 e concretamente de vários dados relacionados com os ativos fixos tangíveis, nomeadamente, a sua evolução, o seu peso no Balanço, as depreciações, as aquisições, os abates/alienações.

A análise abrangeu ainda a rubrica de “propriedades de investimento” dado ser um dos pontos de diferença no tratamento contabilístico preconizado no SNC regime geral e depois e SNC-PE e em ME, sendo que nestes dois últimos as propriedades de investimento serão contabilizadas na rubrica AFT. Na amostra analisada, uma das empresas tem um terreno arrendado pelo que constitui uma propriedade de investimento, que no Balanço está apresentada em AFT.

Foram ainda analisadas as divulgações obrigatórias no Anexo às demonstrações financeiras relativas aos ativos fixos tangíveis, tendo-se constatado que todas as empresas cumpriram as divulgações exigidas pelos normativos e que na amostra analisada as políticas contabilísticas utilizadas pelas empresas são semelhantes.

Limitações

Foi sentida uma limitação na análise devido ao facto das micro entidades estarem dispensadas da elaboração do Anexo às DF.

Propostas de investigação futuras

Para investigação futura, um tema interessante poderia ser fazer uma investigação aprofundada junto de diversas entidades sobre se, o método de revalorização nos AFT está a ser utilizado por muitas ou poucas entidades e avaliar o impacto desse método nos seus Balanços.

Referências Bibliográficas

Almeida Rui M.P., Dias Ana Isabel, Albuquerque Fábio de, Carvalho Fernando, e Pinheiro Pedro. (2021). *SNC Casos Práticos e Exercícios Resolvidos*. 4ª edição, ATF Edições Técnicas

Barros Catarina (2020). *Imparidades em ativos fixos tangíveis das empresas cotadas no PSI-20 e a sua relação com a manipulação de resultados*. Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Viana do Castelo disponível em <http://repositorio.ipv.pt/handle/20.500.11960/2326>

Borges, A., Rodrigues, A. & Rodrigues, R. (2021). *Elementos de contabilidade geral*. 27ª edição, Áreas Editora

Cañibano, Leandro (1995) *Contabilidad. Analisis Contable De La Realidad Economica* publicado por PIRAMIDE, Madrid

Coelho Alexandre (2021) *Resolveram-se as inconsistências existentes e dotaram-se as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente com o SNC-AP*, Crónica Vida Económica, Disponível em:

<https://www.vidaeconomica.pt/vida-economica-1/cronicas/resolveram-se-inconsistencias-existentis-e-dotaram-se-administracoes-publicas-de-um-sistema>

Costa, Carlos Baptista, Alves Gabriel Correia (2021). *Contabilidade financeira* - 10ª ed. Rei dos Livros

Costa, Carlos Baptista (2016). *Reflexões contabilísticas* . 1ª ed. - Carcavelos: Rei dos Livros

Domingos, C. (2010) *A importância da estrutura conceptual no contexto do novo Sistema de Normalização Contabilística*, Revista da Ordem dos Técnicos de Contas, Ano X Janeiro 2010, 15-20 disponível em

<https://www.occ.pt/fotos/editor2/1-20.pdf>

Empresas em Portugal – 2020, Instituto Nacional de Estatística, IP, disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICAC_OESpub_boui=15413305&PUBLICACOESmodo=2

Ferreira, R. F. (2010) *Comentário às NIC*, Revista da Ordem dos Técnicos de Oficinas de Contas, Ano X Janeiro, 53-58.

Grenha Carlos, Cravo Domingos, Baptista Luís, Pontes Sérgio *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística (2009)*. CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

Guia do utilizador relativo à definição de PME (2020). Luxemburgo: Serviço das Publicações da União Europeia, disponível em:

[Guia do utilizador relativo à definição de PME - Publications Office of the EU \(europa.eu\)](https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/11111111-1111-1111-1111-111111111111)

Guimarães, J.F.C. (2010) *História da Normalização Contabilística em Portugal*, Revista Eletrónica INFOCONTAB n.º 49 de janeiro de 2010, Disponível em www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/294.pdf

Guimarães, J.F.C. (2000) *A Contabilidade Criativa*, Revista TOC, nº8 de novembro, 23.

Guimarães Joaquim C. (2000). *O Sistema Contabilístico e Fiscal Português*, Vislis Editores

Jean-Claude Juncker, Presidente da Comissão Europeia (2014), *Um novo começo para a Europa: o meu Programa para o emprego, o crescimento, a equidade e a mudança democrática* disponível em

[Jean-Claude Juncker \(carloscoelho.eu\)](https://carloscoelho.eu)

Lima, Alessandra de Sousa (2019). *O Nível de Divulgação De Informação Pelas Entidades Do Psi-20, No Âmbito Da Ias16, Entre 2014 E 2018*. Instituto Politécnico De Lisboa. Instituto Superior De Contabilidade E Administração De Lisboa disponível em

<https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/13306>

Lopes, I. (2017). *Contabilidade Financeira Preparação das Demonstrações Financeiras, sua divulgação e análise*. Lisboa: Escola Editora.

Lopes, A. J. (1968). *Digressão através do Vetusto Mundo da Contabilidade*, Ed. Livraria Avis, Porto.

Ludicibus Sergio de, (2010). *Teoria da Contabilidade* - 10ª Edição Editora Atlas

Kaizeler, A., Cascais, D. & Farinha, J. (2017). *Novo SNC todas as normas em casos práticos*. Lisboa: Penguin Random House.

Martins Carla Sofia Cardoso Lopes Gonçalves (2012) *A Contabilização Dos Ativos Fixos Tangíveis De Acordo Com O SNC: Principais Impactos Para A Gestão*, Tese Mestrado (Especialidade em Gestão Empresarial), Universidade do Algarve Disponível em:

<https://sapientia.ualg.pt/handle/10400.1/3615>

Morais Ana Isabel, Lourenço Isabel Costa, Franco Victor Seabra, Serrasqueiro Rogério, Oliveira Benvinda de Jesus, Jesus Maria Antónia de, Major Maria João e Oliveira Álvaro Vistas de (2005). *O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*, Editor: Publisher Team

Moreira, J.A.C. (2010) *Irá o método do justo valor reduzir a qualidade da informação financeira? Inferências a partir da aplicação das IFRS*, Revista da Ordem dos Técnicos de Oficinas de Contas, nº119 de fevereiro,45-49.111 de 111

Neves Daniela, Carvalho Carla, (2015). *A magnitude e relevância das imparidades em contas a receber nas empresas da Euronext Lisbon - Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração* disponível em:

https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/299.pdf

Quelhas Carlos Martins, Silva Eduardo de Sá, Gama Andreia de Tavares (2014), *Imparidades e Imparidades Líquidas: Estudo empírico de empresas não cotadas em Portugal* – Artigo Jornal de Contabilidade Maio/Junho/2014 disponível em:

<https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/6646/1/Artigo%20APOTEC%20Revista%20Junho%20-%201%C2%AA%20Parte.pdf>

Rodrigues,, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. 1.^a Ed. Porto Editora

Rodrigues,, J. (2014). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. 4.^a Ed. Porto Editora

Rodrigues, J. (2021). *Sistema de normalização contabilística explicado*. 8.^a edição. Porto Editora.

Rui Rita, Teixeira Ana Bela, Rosário Carla, Mata Dalos e Gonçalves Sidalina (2005) - *A implementação da contabilidade gestão e a informação para o processo de decisão: o caso das empresas da região de Setúbal*, disponível em

[Repositório Comum: A implementação da contabilidade gestão e a informação para o processo de decisão: o caso das empresas da região de Setúbal \(rcaap.pt\)](http://rcaap.pt)

Sá António Lopes de (2010), em texto de opinião disponível no seu blog intitulado “*Fraudes Contábeis e Normas e Males Sociais*”

[Fraudes contábeis, normas e males sociais por António Lopes de Sá - Blog - Blog da BlueTax - Conteúdos Validados por Especialistas](http://blogdaBlueTax.com)

Soares, J. (2010). *As Práticas Contabilísticas com a Introdução do Sistema de Normalização Contabilística*. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Tavares, Maria Ermelinda Silva Couto (2011). *O Reconhecimento e a Mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis*. Dissertação Mestrado em Contabilidade e Finanças – Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto disponível em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1188/1/DM_MariaTavares_2011.pdf

LEGISLAÇÃO

DL n.º 442-B/88 - Código do Imposto Sobre as Pessoas Coletivas

DL n.º 442-A/88 - Código do Imposto Sobre as Pessoas Singulares

DL n.º 372/2007

DL n.º 143-2009 (Primeira alteração ao DL n.º 372/2007)

DL n.º 162/2014 - Código Fiscal do Investimento

DL n.º 98/2015, de 2 de junho

DL n.º 81-2017 (Segunda alteração ao DL n.º 372/2007)

DL n.º 13-2020 (Terceira alteração ao DL n.º 372/2007)

Estatuto dos Benefícios Fiscais DL n.º 215/89

Recomendação da Comissão 2003-361-CE Relativa à definição de micro, pequena e média empresa.

SITES

[IAS Plus — IFRS, *global financial reporting and accounting resources*](#)

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

<https://eportugal.gov.pt>

<https://www.ine.pt/>

<https://www.podata.pt/>

<https://neomarca.pt/pt/dicas/certificacao-pme/>