

*Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*

*O Regime de pequenas entidades no quadro do SNC*

*Domingos José Cravo*  
*Setembro/Outubro de 2009*

**Nota prévia:**

O presente documento foi preparado para servir de apoio a uma acção de formação que é levada a cabo pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Mais do que um texto acabado, o que aqui se plasma é um guião desenvolvido das respectivas sessões, sendo esse o seu único objectivo. Não é permitida a reprodução para quaisquer outras finalidades, devendo quaisquer eventuais citações indicar a fonte.

## Índice

I – Enquadramento legal e demonstrações financeiras .....	5
1. Enquadramento legal do sistema de Normalização Contabilística .....	5
2. Noção de pequena entidade .....	7
3. Regime das pequenas entidades .....	8
4. A aplicação do regime de pequenas entidades: .....	9
5. Inventário permanente e pequenas entidades .....	10
6. Disposições supletivas gerais .....	11
7. Demonstrações financeiras – modelos reduzidos .....	13
II – Estrutura Conceptual .....	36
1. Itinerário lógico dedutivo .....	36
2. Algumas notas acerca da noção de estrutura conceptual .....	38
3. O POC e a estrutura conceptual .....	39
4. Utilidade da estrutura conceptual .....	41
5. A Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras do SNC .....	46
5.1. Utentes da informação financeira .....	48
5.2. Objectivo das Demonstrações Financeiras .....	50
5.3. Posição Financeira, Desempenho e Alterações na Posição Financeira .....	51
5.4. Notas e Mapas Suplementares .....	52
5.5. Pressupostos Subjacentes .....	52
5.6. Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras .....	53
5.7. Imagem Verdadeira e Apropriada/Apresentação Apropriada .....	55
5.8. Os Elementos das Demonstrações Financeiras .....	55
5.9. Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras .....	62
5.10. Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras .....	64
5.10.1. As bases de mensuração na Estrutura Conceptual .....	65
5.10.1.1. Custo Histórico .....	66
5.10.1.2. Custo Corrente .....	66
5.10.1.3. Valor Realizável .....	67
5.10.1.4. Valor Presente .....	67
5.10.1.5. Justo Valor .....	67
5.11. Conceitos de Capital e Manutenção de Capital .....	68
6. A importância acrescida da EC no contexto do novo SNC .....	70
III – Alguns aspectos específicos .....	85
1. Introdução .....	85
2. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros .....	86
3. Activos fixos tangíveis .....	87

4.	Activos intangíveis .....	91
5.	Locações .....	95
6.	Empréstimos obtidos.....	95
7.	Inventários .....	97
8.	Rédito.....	97
9.	Provisões, passivos contingentes e activos contingentes.....	99
10.	Subsídios do Governo.....	102
11.	Alterações em taxas de câmbio.....	103
12.	Impostos sobre o rendimento.....	103
13.	Instrumentos financeiros.....	105
14.	Benefícios dos empregados .....	106

## **I – Enquadramento legal e demonstrações financeiras**

### **1. Enquadramento legal do sistema de Normalização Contabilística**

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC), foi aprovado pelo Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho<sup>1</sup>.

Este novo modelo de normalização contabilística não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º daquele decreto -lei.

No anexo ao diploma é referido que se trata de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende coerente com as Quarta e Sétima Directivas e em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE), bem como), documentos estes que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE.

O SNC é composto pelos seguintes instrumentos:

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

O artigo 3.º daquele diploma estabelece que o SNC é obrigatoriamente aplicável<sup>2</sup> às:

---

<sup>1</sup> Vd. também Declaração de rectificação n.º 67-B/2009, de 10 de Setembro.

- a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico,

e, até que sejam publicadas normas especiais para as entidades sem fins lucrativos, também é aplicável por quaisquer outras entidades que, por legislação específica, se encontrassem sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade, ou venham a estar sujeitas ao SNC.

Contudo, as pessoas que, exerçam a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, e que não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a € 150 000, ficam dispensadas da adopção do SNC (cf. Artigo 10<sup>o3</sup>).

Para além daquele diploma, o Sistema de Normalização Contabilística integra ainda os seguintes elementos:

- i) a Portaria n° 986/2009, de 7 de Setembro, que aprovou os modelos de demonstrações financeiras;
- ii) a Portaria n° 1.011/2009, de 9 de Setembro, que aprovou o código de contas;
- iii) o Aviso n° 15.652/2009, de 7 de Setembro, que homologou a estrutura conceptual;
- iv) o Aviso n° 15.652/2009, de 7 de Setembro, que homologou as normas interpretativas n°s 1 e 2;
- v) o Aviso n° 15.652/2009, de 7 de Setembro, que homologou a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades, e
- vi) o Aviso n° 15.652/2009, de 7 de Setembro, que homologou as normas contabilísticas e de relato financeiro n°s 1 a 28.

---

<sup>2</sup> Naturalmente que se exceptuam as entidades que apliquem as Normas Internacionais de Contabilidade, por obrigação ou por opção, bem como as entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal e da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

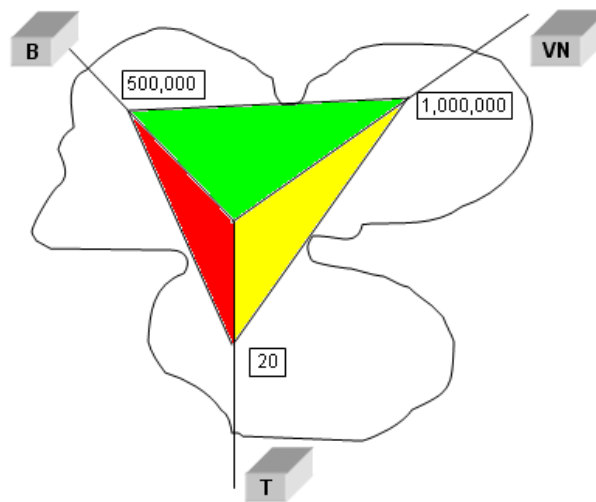
<sup>3</sup> Sempre que sejam efectuadas referências a disposições legais sem indicação do diploma, deve entender-se que tais referências se reportam ao Decreto-lei n° 158/2009, de 13 de Julho.

Tendo em conta a composição do tecido empresarial nacional, o legislador, entendeu que deveria ser consagrado um regime que, sendo coerente com o modelo geral, possibilite, às pequenas entidades que assim desejem, a adoção de uma norma cuja construção teve em conta a dimensão das entidades a que se irá aplicar, sendo, por isso mesmo, mais simples do que as normas incluídas no modelo geral. Tal sistema é, contudo, de utilização facultativa.

## **2. Noção de pequena entidade**

Entendeu o legislador qualificar como pequena entidade<sup>4</sup>, exclusivamente para os efeitos da adoção do sistema contabilístico, todas as entidades que estando sujeitas ao SNC, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

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



Ou seja, uma entidade para poder aplicar o regime das pequenas entidades tem de garantir que pelo menos um dos lados do triângulo não é superior ao indicado.

<sup>4</sup> Cf. N.º do artigo 9.º do DL 158/2009

### **3. Regime das pequenas entidades**

As entidades que sejam abrangidas pelo conceito antes expresso podem aplicar um regime mais simples que se traduz no seguinte:

a) Quanto às demonstrações financeiras

– apenas são obrigadas a apresentar as seguintes<sup>5</sup>:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Anexo.

sendo-lhes permitida a apresentação de modelos reduzidos de balanço, demonstração dos resultados por naturezas e anexo.

Embora um conjunto completo de demonstrações financeiras inclua:

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

As pequenas entidades ficam, pois, dispensadas da apresentação da demonstração das alterações no capital próprio e da demonstração dos fluxos de caixa, demonstrações essas que fazem parte do conjunto completo de demonstrações financeiras exigidas às entidades do chamado regime geral

Na direcção daquilo que pode ser considerado como uma das linhas condutoras do regime das pequenas entidades – i.e. a permissão da adopção do regime, mas não a exigência – também é facultada a estas entidades a possibilidade de adicionalmente apresentarem uma demonstração dos resultados por funções.

Os modelos das demonstrações financeiras, publicados como se referiu anteriormente, através da Portaria nº 986/2009, de 7 de Setembro<sup>6</sup>, serão comentadas adiante.

b) Quanto às Normas Contabilísticas e de Relato financeiro

---

<sup>5</sup> Cf. Artigo 11º

<sup>6</sup> Em consonância com o disposto no parágrafo 3.3 do Anexo ao DL 158/2009, de 13 de Julho.



Foi aprovada uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as pequenas entidades assente nos seguintes princípios orientadores:

- Aplicação prospectiva da norma;
- Fortíssima limitação à utilização do justo valor;
- Inclusão dos tratamentos transversais à generalidade das entidades abrangidas;
- Eliminação do tratamento de matérias específicas a determinados sectores da economia (p.ex. agricultura, contratos de construção)
- Clarificação de alguns aspectos relativos a imparidades e a inventários;
- Agregação dos capítulos relativos a provisões e a matérias ambientais.

c) Quanto às contas a utilizar

O Código de contas a utilizar é único para as pequenas entidades e para as demais entidades obrigadas à adoção do sistema de Normalização contabilística e foi aprovado pela Portaria nº 1.011/2009, de 9 de Setembro.

Naturalmente que o regime das pequenas entidades não é aplicável às que por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas (cf. Nº 1 do artigo 9º do DL158/2009), nem quando uma pequena entidade integre o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas (cf. Nº 3 do artigo 9º)

#### **4. A aplicação do regime de pequenas entidades:**

A aplicação do regime das pequenas entidades opera nos seguintes termos:

a) Entidades constituídas antes de 2009

os limites reportam-se às demonstrações financeiras do exercício de 2008 e produzindo efeitos a partir do exercício de 2010;

b) Para as entidades que se constituam durante 2009 os limites reportam –se às previsões para 2009 e produzem efeitos a partir do exercício de 2010;

c) Para as entidades que se constituam em 2010 e anos seguintes

os limites reportam -se às previsões para o ano da constituição e produzem efeitos imediatos;

O diploma prevê ainda que o regime deixe de ser aplicado sempre que os limites sejam ultrapassados num determinado exercício. Neste caso, a opção pelo regime das pequenas entidades deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.

*A sociedade Barbearia das Avenidas, Lda. vinha a adoptar o regime das pequenas entidades. Contudo, no exercício de 2012, o encerramento do estabelecimento de um seu concorrente directo levou a que a mesma captasse a quase totalidade dos seus clientes, o que a obrigou a admitir mais alguns trabalhadores. Perante esse facto, o seu volume de negócios foi de cerca de 2.000.000 de euros e o seu quadro de pessoal atingiu os 30 efectivos.*

**A partir de 1 de Janeiro de 2014, a Barbearia das Avenidas deixa de poder optar pelo regime das pequenas entidades previstos no SNC**

A *contrario*, sempre que os limites deixem de ser ultrapassados num determinado exercício, a entidade pode (voltar, se for o caso) a exercer a opção a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.

	2008	2009	2010	2011	2012
Balanço	450.000,00	510.000,00	490.000,00		
Vendas + Outros Rendimentos	1.005.000,00	1.030.000,00	1.100.000,00		
Número de trabalhadores	15	16	17		
Nº critérios ultrapassados	1	2	1		
Regime:			Pode optar PE	Obrigado Regime geral	Pode optar PE

## **5. Inventário permanente e pequenas entidades**

O artigo 12º do Decreto-lei 158/2009, estabelece as condições de exigência e aplicação do sistema de inventário permanente.

Dado que a obrigação de adopção deste sistema apenas se verifica para as entidades que ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código

das Sociedades Comerciais, ou seja 1.500.000 euros de total do balanço, 3.000.000 euros de total das vendas líquidas e outros proveitos e 50 trabalhadores empregados em média durante o exercício e que os limites, não é possível que uma pequena entidade esteja obrigatoriamente sujeita à adopção do Sistema de inventário permanente.

Naturalmente que independentemente da obrigatoriedade ou não do sistema de inventario permanente, as pequenas entidades, face à actividade que desenvolvem, deverão ponderar os méritos económicos e os associados às melhorias que poderão induzir nos seus sistemas de controlo interno que a adopção de tal sistema poderá induzir.

## **6. Disposições supletivas gerais**

O Anexo ao Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Juho, estabelece, no seu parágrafo 1.4 que:

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

- *Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;*
- *Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC -IFRIC.*

Quer isto dizer que, a exemplo do anteriormente disposto na Directriz Contabilística nº 18 emitida pela Comissão de Normalização Contabilística, se consideram que as normas emitidas pelo IASB, primeiro as adoptadas em termos comunitários e depois as ainda não adoptadas constituem-se como normas supletivas às normas do Sistema de Normalização Contabilística.

Importante é contudo a distinção da supressão de lacunas do exercício de opções.

O regime acima referido respeita apenas à supressão de lacunas, i.e. matérias com relevância com vista à obtenção da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados da entidade e que o regulador não considerou no conjunto normativo. Questão diversa é a que ocorre quando o legislador exerceu uma das opções constantes das normas que são indicadas como supletivas. Nessas circunstâncias, o utilizador não pode recorrer às opções não consagradas pois as mesmas foram objectivamente rejeitadas pelo legislador, no processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade à realidade nacional.

Em síntese, como é referido no anexo ao decreto-lei que aprovou o SNC, para as entidades que cumpram os requisitos do artigo 9.º daquele diploma foi proposto pela CNC e publicada através de aviso no Diário da República, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF -PE). Esta norma é de aplicação obrigatória para as entidades que, de entre aquelas, não optem pela aplicação do conjunto das NCRF.

Esta norma, condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração, e divulgação extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades e – tal como acontece para as entidades sujeitas ao regime geral - sempre que a mesma não responda a aspectos particulares de transacções ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

- Às NCRF e NI;
- Às NIC, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho,
- de 19 de Julho;
- Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC -IFRIC.

Ou seja, no caso particular das pequenas entidades concebeu-se um patamar adicional no estabelecimento de supressão de lacunas, constituído pelo recurso às NCRF que constituem o regime geral.

## **7. Demonstrações financeiras – modelos reduzidos**

De acordo com o Anexo ao Decreto-lei que aprovou o SNC, as demonstrações financeiras apresentadas pelo sistema são demonstrações de finalidades gerais, i. e. demonstrações que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas isoladamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospecto.

Segundo a mesma fonte, as demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade, que, no caso particular, tem como objectivo proporcionar informação acerca da posição financeira e do desempenho financeiro que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas.

Resulta pois que, as demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira e o desempenho financeiro de uma pequena entidade.

Como adiante melhor se explanará, a apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na estrutura conceptual.

Contudo, como se sabe a adopção de todas e cada uma das políticas contabilísticas de cada uma das NCRF – *maxime* da NCRF para PE – não conduz inevitavelmente à imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados da entidades. Em raros casos, poder-se-á tornar necessário derrogar algumas disposições com vista à obtenção daquele desiderato.

A apresentação apropriada exige ainda que uma entidade:

- a) Seleccione e adopte políticas contabilísticas de acordo com a NCRF-PE;
- b) Apresente a informação, incluindo as políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione a disponibilização de informação relevante, fiável, comparável e compreensível;

- c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas NCRF possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.

Nunca é demais realçar que as políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas em notas ou outros materiais explicativos.

Para além de outras características da informação financeira, que importa sublinhar anotamos, neste momento, a da consistência de apresentação: Entende-se que a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras devem ser mantidas de um período para outro, a fim de garantir a comparabilidade da informação apresentada. Consequentemente, uma entidade apenas deverá alterar a apresentação das suas demonstrações financeiras se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada.

Chama-se contudo a atenção para o facto de ao efectuar as alterações acima referidas na apresentação, uma entidade dever reclassificar a sua informação comparativa, como adiante se explanará.

Apresentam-se de seguida as demonstrações utilizáveis pelas pequenas entidades, anotando-se que nos termos do artigo 9.º da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, a Comissão de Normalização Contabilística divulgará, no respectivo sítio electrónico, notas explicativas ou de esclarecimento sobre os modelos aprovados pela portaria em referência.



*O Regime de pequenas entidades no quadro do SNC*

6024

*Diário da República, 1.ª série—N.º 173—7 de Setembro de 2009*

ANEXO N.º 7

Entidade: .....

BALANÇO EM XX DE YYYYYY DE 200N (modelo reduzido)

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
<b>ACTIVO</b>			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Investimentos financeiros			
Accionistas/sócios			
<hr/>			
Activo corrente			
Inventários			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários			
<hr/>			
Total do activo			
<hr/>			
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>			
<b>Capital próprio</b>			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
<hr/>			
Resultado líquido do período			
Total do capital próprio			
<hr/>			
<b>Passivo</b>			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
<hr/>			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Diferimentos			
Outras contas a pagar			
Outros passivos financeiros			
<hr/>			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros



O Regime de pequenas entidades no quadro do SNC

Diário da República, 1.ª série—N.º 173—7 de Setembro de 2009

6025

ANEXO N.º 8

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS (modelo reduzido)

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Outras imparidades (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
<b>Resultado antes de impostos</b>		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
<b>Resultado líquido do período</b>		=	=

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros



*O Regime de pequenas entidades no quadro do SNC*

6026

*Diário da República, 1.ª série—N.º 173—7 de Setembro de 2009*

ANEXO N.º 9

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES (modelo reduzido)

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
<b>Resultado bruto</b>		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
<b>Resultados antes de impostos</b>		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
<b>Resultado líquido do período</b>		=	=

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros



ANEXO N.º 10

ANEXO

(Modelo reduzido)

O presente documento não constitui um formulário relativo às notas do Anexo, mas tão só uma compilação das divulgações exigidas nos diversos capítulos que integram a NCRF-PE.

Assim, cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efectuar, sendo que as notas de 1 a 4 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos identificados no presente documento.

- 1 — Identificação da entidade:
  - 1.1 — Designação da entidade: \_\_\_\_\_
  - 1.2 — Sede: \_\_\_\_\_
  - 1.3 — Natureza da actividade: \_\_\_\_\_
  - 1.4 — Designação da empresa-mãe: \_\_\_\_\_
  - 1.5 — Sede da empresa-mãe: \_\_\_\_\_
- 2 — Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras
  - 2.1 — \_\_\_\_\_
  - 2.2 — Indicação e justificação das disposições do SNC que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade.
  - 2.3 — Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.

2.4 — Adopção pela primeira vez da NCRF-PE — divulgação transitória:

a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-PE, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;

b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como capital próprio.

2.5 — Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores, devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

3 — Principais políticas contabilísticas:

- 3.1 — Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras: \_\_\_\_\_

3.2 — Outras políticas contabilísticas: \_\_\_\_\_

3.3 — Principais pressupostos relativos ao futuro: \_\_\_\_\_

3.4 — Principais fontes de incerteza das estimativas: \_\_\_\_\_

4 — Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros:

4.1 — Quando a aplicação de uma disposição desta Norma tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, salvo se for impraticável determinar a

quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar apenas nas demonstrações financeiras do período corrente:

- a) A natureza da alteração na política contabilística;
- b) A natureza do erro material de período anterior e seus impactos nas demonstrações financeiras desses períodos;
- c) A quantia de ajustamento relacionado com o período corrente ou períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável; e
- d) As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante, no caso de aplicação voluntária.

5 — Activos fixos tangíveis:

5.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) Os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- b) Os métodos de depreciação usados;
- c) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- d) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

5.2 — As demonstrações financeiras devem também divulgar:

- a) A existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;
- b) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e

5.3 — Se os itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:

- a) A data de eficácia da revalorização;
- b) Os métodos e pressupostos aplicados nessa revalorização.

6 — Activos intangíveis:

6.1 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

- a) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- b) Os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
- c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;
- d) Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.

6.2 — Uma entidade deve também divulgar:

- a) Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as

razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;

b) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade;

c) Para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor, a quantia inicialmente reconhecida e a sua quantia escriturada actualmente;

d) A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos;

e) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

6.3 — Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

6.4 — Relativamente aos activos intangíveis de carácter ambiental, uma entidade deve divulgar:

- a) Descrição dos critérios de mensuração adoptados, bem como dos métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, no que respeita a matérias ambientais;
- b) Os incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à entidade. Especificação das condições associadas à concessão de cada incentivo ou uma síntese das condições, caso sejam semelhantes.
- c) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental capitalizadas durante o período de referência na medida em que possa ser estimada com fiabilidade.

d) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e base em que tais quantias foram calculadas.

e) Caso sejam significativos, os dispêndios incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indemnizações pagas a terceiros, por exemplo em resultado de perdas ou danos causados por uma poluição ambiental passada.

7 — Locações:

7.1 — Para locações financeiras, os locatários devem divulgar para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.

7.2 — Para locações financeiras e operacionais, os locatários devem divulgar uma descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo, pelo menos, o seguinte:

- i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
- ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
- iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

7.3 — Os locadores devem fazer as seguintes divulgações para as locações operacionais:

a) Os futuros pagamentos mínimos da locação sob locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes;

- i) Não mais de um ano;
- ii) Mais de um ano e não mais de cinco anos;
- iii) Mais de cinco anos;



b) O total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;

c) Uma descrição global dos acordos de locação do locador.

8 — Custos de empréstimos obtidos:

8.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) A política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;

b) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e

c) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

9 — Inventários:

9.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;

b) A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;

c) A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;

d) A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;

e) A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 11.20;

f) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.20;

g) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 11.20; e

h) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

10 — Rédito:

10.1 — Uma entidade deve divulgar:

a) As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços;

b) A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:

i) Venda de bens;

ii) Prestação de serviços;

iii) Juros;

iv) Royalties; e

v) Dividendos.

11 — Provisões, passivos contingentes e activos contingentes:

11.1 — Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;

b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;

d) Quantias não usadas revertidas durante o período;

e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto;

f) A quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado;

g) Informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental; e

h) Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que estejam incluídos em cada uma das rubricas do Balanço.

Não é exigida informação comparativa.

11.2 — Para cada classe de passivo contingente à data do balanço, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do passivo contingente.

11.3 — Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço.

11.4 — A finalidade deste quadro é a de resumir os principais requisitos de reconhecimento deste capítulo, para provisões e passivos contingentes.

12 — Subsídios do Governo e apoios do Governo:

12.1 — Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

a) A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;

b) A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado; e

c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

13 — Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

13.1 — Uma entidade deve divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

14 — Impostos sobre o rendimento:

14.1 — Devem ser divulgados separadamente:

a) Gasto (rendimento) por impostos correntes;

b) Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;

c) A natureza e quantia do gasto (rendimento) de imposto reconhecido directamente em capitais próprios.

15 — Instrumentos financeiros:

15.1 — Uma entidade deve divulgar as bases de mensuração, bem como as políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros, que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

15.2 — Para todos os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, a entidade deve divulgar a respectiva cotação de mercado.

15.3 — Se uma entidade tiver transferido activos financeiros para uma outra entidade numa transacção que não se qualifique para desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para cada classe de tais activos financeiros:

a) A natureza dos activos;

b) A natureza dos riscos e benefícios de detenção a que a entidade continue exposta;



**Questões de revisão:**

**Introdução – Quadro legal e demonstrações Financeiras**

**1. A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, compreendida no SNC, é obrigatoriamente adoptada:**

- a) Por todas as sociedades por quotas que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: total do balanço – 500.000 €; total das vendas líquidas e outros rendimentos – 1.000.000 €; número de trabalhadores empregados em média no último ano – 20;
- b) Por todas as sociedades anónimas que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: total do balanço – 500.000 €; total das vendas líquidas e outros rendimentos – 1.000.000 €; número de trabalhadores empregados em média no último ano – 20;Corresponde à transformação de uma sociedade;
- c) Pelas pequenas entidades que integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente contas consolidadas;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. d) Nenhuma das anteriores.**

**Justificação:** A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, compreendida no SNC, nunca é obrigatoriamente adoptada, como decorre do nº 1 do artigo 9º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho.

---

**2. Uma sociedade por quotas que tenha previsto nos seus estatutos a existência de um Conselho Fiscal e que durante o exercício de 2008 apresentou um total do balanço de 450.000 €; um total das vendas líquidas e outros rendimentos de 1.200.000 € e 10 trabalhadores empregados em média no último ano:**

- a) Deve adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
- b) Pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
- c) Está impedida de adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;

- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Está impedida de adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”.

**Justificação:** Como decorre do nº 1 do artigo 9 do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, compreendida no SNC, pode ser adoptada pelas entidades, de entre as referidas no artigo 3º do mesmo diploma, salvo quando, por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas, como acontece com as sociedades por quotas que possuem conselho fiscal (cf. Nº 1 do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais)

- 
3. Uma sociedade por quotas que não tenha previsto nos seus estatutos a existência de um Conselho Fiscal e que durante o exercício de 2008 apresentou um total do balanço de 450.000 €; um total das vendas líquidas e outros rendimentos de 1.200.000 € e 10 trabalhadores empregados em média no último ano, no exercício de 2010:
- a) Deve adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
  - b) Pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
  - c) Está impedida de adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. b)** Pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”.

**Justificação:** Como decorre do nº 1 do artigo 9 do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, conjugada com o disposto na alínea a) do nº 2 do mesmo artigo, para as entidades constituídas antes da entrada em vigor do novo SNC, os limites reportam-se às demonstrações financeiras do exercício anterior ao da publicação, i.e. 2008. Dado que nesse

exercício a entidade não ultrapassou dois dos limites referidos no n.º 1 do artigo 9.º do diploma acima referido, a mesma pode, em alternativa ao restante normativo, adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, compreendida no SNC.

---

4. Uma sociedade por quotas que se venha a constituir em Março de 2010 que não tenha considerado nos seus estatutos a inclusão de órgão de fiscalização e que preveja, para esse exercício apresentar um total do balanço de 550.000 €; um total das vendas líquidas e outros rendimentos de 1.250.000 € e 10 trabalhadores empregados em média no último ano, no exercício de 2010:
- a) Deve adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
  - b) Pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
  - c) Está impedida de adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Está impedida de adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”.

**Justificação:** Como decorre do n.º 1 do artigo 9 do Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, conjugada com o disposto na alínea c) do n.º 2 do mesmo artigo, para as entidades constituídas após a entrada em vigor do novo SNC, os limites reportam-se às previsões para o ano de constituição e produzem efeitos imediatos, Como as previsões efectuadas pela entidade ultrapassavam dois dos três limites a que se refere o n.º 1 do artigo 9.º do diploma aqui referido, a mesma não pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, compreendida no SNC.

---

5. Uma sociedade por quotas que se constituiu em 2008 que não tem considerado nos seus estatutos a inclusão de órgão de fiscalização, apresentou a seguinte informação relativa aos exercícios de 2008 e de 2009:

	2008	2009
Total do balanço	550.000 €	450.000 €
Total das vendas líquidas e outros rendimentos	1.250.000 €	950.000 €
Número de trabalhadores empregados em média no último ano	10	10

---

No exercício de 2010:

- a) Deve adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
- b) Pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
- c) Está impedida de adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Está impedida de adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”.

**Justificação:** Como decorre do nº 1 do artigo 9 do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, conjugada com o disposto na alínea a) do nº 2 do mesmo artigo, para as entidades constituídas antes da entrada em vigor do novo SNC, os limites reportam-se às demonstrações financeiras do exercício anterior ao da publicação, i.e. 2008. Dado que nesse exercício a entidade ultrapassou dois dos limites referidos no nº 1 do artigo 9º do diploma acima referido, a mesma não pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, compreendida no SNC.

- 
6. Uma sociedade por quotas que se constituiu em 2008 que não tem considerado nos seus estatutos a inclusão de órgão de fiscalização, apresentou a seguinte informação relativa aos exercícios de 2009 e de 2010:

	2009	2010
Total do balanço	550.000 €	450.000 €
Total das vendas líquidas e outros rendimentos	1.250.000 €	950.000 €
Número de trabalhadores empregados em média no último ano	10	10

No exercício de 2012:

- a) Deve adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
- b) Pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;

- c) Está impedida de adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. b)** Pode adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”.

**Justificação:** Como decorre do nº 1 do artigo 9 do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, conjugada com o disposto na alínea e) do nº 2 do mesmo artigo, para as entidades constituídas antes da entrada em vigor do novo SNC, os limites reportam-se às demonstrações financeiras do exercício anterior ao da publicação, i.e. 2008. Contudo, não possuindo tal informação, mas constatando que no exercício de 2009 a entidade ultrapassou os limites constantes do nº 1 do artigo 9º do diploma acima referido, a mesma deixou de poder adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, compreendida no SNC no exercício de 2011. Uma vez que em 2010 deixou de ultrapassar os citados limites, nos termos da alínea e) do nº 2 do já referido artigo, a entidade pode, em alternativa ao restante normativo, adoptar a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, compreendida no SNC.

---

7. Uma entidade que possa ser considerada pequena entidade nos termos do disposto no artigo 9º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, pode apresentar, com referência a cada exercício, apenas as seguintes demonstrações financeiras
- a) Balanço e demonstração dos resultados por naturezas;
  - b) Os modelos reduzidos do balanço e da demonstração dos resultados por naturezas;
  - c) Os modelos gerais do balanço, da demonstração dos resultados por funções e do anexo;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Os modelos gerais do balanço, da demonstração dos resultados por naturezas e do anexo.

**Justificação:** Como decorre dos nº 1 e 2 do artigo 11º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, as pequenas entidades, sendo dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, ficam obrigadas a apresentar o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas e o anexo embora possam apresentar tais demonstrações financeiras segundo modelos reduzidos.

---

8. Uma entidade que possa ser considerada pequena entidade nos termos do disposto no artigo 9º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, é obrigada a apresentar, com referência a cada exercício, apenas as seguintes demonstrações financeiras
- a) Balanço e demonstração dos resultados por naturezas;
  - b) Modelo reduzido do balanço, da demonstração dos resultados por naturezas
  - c) Modelos gerais do balanço, da demonstração dos resultados por naturezas e do anexo;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. d) “Nenhuma das anteriores”.**

**Justificação:** Como decorre dos nº 1 e 2 do artigo 11º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, as pequenas entidades, sendo dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, ficam obrigadas a apresentar o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas e o anexo embora possam apresentar tais demonstrações financeiras segundo modelos reduzidos.

---

9. Uma entidade que possa ser considerada pequena entidade nos termos do disposto no artigo 9º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, é obrigada a apresentar:
- a) A demonstração das alterações no capital próprio;
-

- b) A demonstração dos fluxos de caixa, pelo método directo;
- c) A demonstração dos fluxos de caixa, pelo método directo e a demonstração das alterações dos capitais próprios;
- d) Nenhuma das anteriores.

A resposta correcta é a al. d) “Nenhuma das anteriores”.

**Justificação:** Como decorre dos nº 1 e 2 do artigo 11º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, as pequenas entidades, sendo dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, ficam obrigadas a apresentar o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas e o anexo embora possam apresentar tais demonstrações financeiras segundo modelos reduzidos.

---

**10.** Sempre que na “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades” existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem

- a) Às adoptadas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*;
- b) Às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho;
- c) Indistintamente às adoptadas pelo IASB – *International Accounting Standards Board* e às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho;
- d) Nenhuma das anteriores.

A resposta correcta é a al. b) Às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho.

**Justificação:** Como decorre expressamente do ponto 2.2 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades NCRF) – “2.2 — *Sempre que na presente norma existam remissões para as Normas Internacionais de Contabilidade, entende -se que*

*estas se referem às adoptadas pela União Europeia nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro”.*

---

**11.** Sempre que na “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades” não responda a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização, a lacuna deve ser superada:

- a) Exclusivamente com recurso às normas internacionais de contabilidade adoptadas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*;
- b) Exclusivamente com recurso às normas internacionais de adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho;
- c) Pela seguinte ordem, com recurso às normas internacionais de contabilidade adoptadas pelo IASB – *International Accounting Standards Board* e às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. d) Nenhuma das anteriores.**

**Justificação:** Como decorre expressamente do ponto 2.3 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades NCRF) – ““2.3 — *Sempre que esta Norma não responda a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transacções ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão -somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:*

- a) Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);*
- b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;*



*c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).”*

---

**12.** Sempre que na “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades” não responda a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização, a lacuna deve ser superada:

- a) Em primeiro lugar com recurso às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro e às normas interpretativas constantes do SNC;
- b) Em primeiro lugar com recurso às normas internacionais de adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho;
- c) Pela seguinte ordem, com recurso às normas internacionais de contabilidade adoptadas pelo IASB – *International Accounting Standards Board* e às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a** al. a) Em primeiro lugar com recurso às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro e às normas interpretativas constantes do SNC.

**Justificação:** Como decorre expressamente do ponto 2.3 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades NCRF) – “2.3 — *Sempre que esta Norma não responda a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transacções ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão -somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:*

- a) Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);*
- b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;*

*c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).”*

---

**13.** De acordo com a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades” uma entidade deve classificar, na face do balanço, os seus activos e passivos numa base:

- a) Disponibilidades crescentes/exigibilidade crescentes;
- b) Não corrente/corrente;
- c) Liquidez
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. b) Não corrente/corrente**

**Justificação:** Como decorre expressamente do ponto 4.4 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF) – “4.4 — *Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço.*”

---

**14.** De acordo com a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades” um activo não corrente inclui

- a) Todos os activos tangíveis, intangíveis e financeiros;
  - b) Os activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de curto prazo
  - c) Os activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo;
  - d) Nenhuma das anteriores.
-

**A resposta correcta é a al. c)** Os activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo

**Justificação:** Como decorre expressamente do ponto 4.6 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades NCRF) – “4.6 — *Esta Norma usa o termo não corrente para incluir activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo.*”

---

**15.** De acordo com a “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades” o ciclo operacional da entidade é

- a) Um período de doze meses;
- b) O tempo que medeia entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalente;
- c) O tempo que medeia entre o primeiro pagamento da aquisição de activos para processamento e sua realização mediante a respectiva alienação;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. b)** O tempo que medeia entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalente

**Justificação:** Como decorre expressamente do ponto 4.7 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades NCRF) – “4.7 — *O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe -se que a sua duração seja de doze meses.*”

## **II – Estrutura Conceptual**

O regime de pequenas entidades previsto no Sistema de Normalização Contabilística não prevê qualquer diferença quanto à aplicação das disposições constantes da Estrutura Conceptual. Com efeito, a Estrutura Conceptual contemplada no SNC é de aplicação geral, quer se trate de entidades que apliquem o regime geral do SN, quer se trate de entidade que tenham optado pela adopção do regime de pequenas entidades.

### **1. Itinerário lógico dedutivo**

Os princípios, normas e práticas não devem discorrer da vontade casuística dos utilizadores do sistema, mas sim daquilo que do ponto de vista metodológico se designa por itinerário lógico-dedutivo<sup>7</sup>.

O desenvolvimento desta linha de raciocínio leva, pois, a que se comece por reconhecer as forças ambientais (económicas, legais, sociais, técnicas, etc.) para, seguidamente, estabelecer um conjunto de postulados<sup>8</sup>.

Na sequência do processo são estabelecidos os aspectos distintivos do sistema contabilístico, i.e. são definidos os objectivos a alcançar com o sistema, avaliadas as restrições existentes, definidas as características e os requisitos do mesmo.

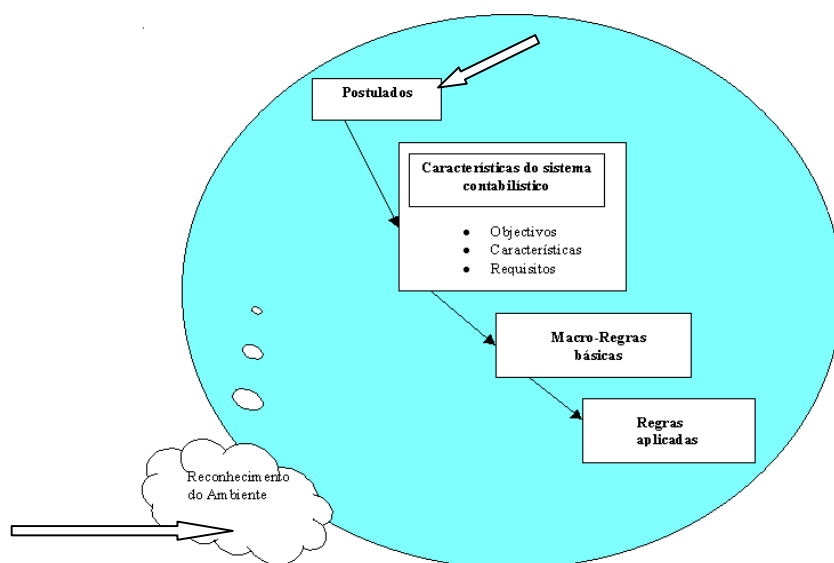
---

<sup>7</sup> Cf. Tua Pereda, Jorge (1996), p. 8

<sup>8</sup> Quando aqui falamos de postulados, queremos, como é natural, referir-nos aos postulados da lógica contabilística. A existência de diferenças entre o conceito Aristotélico-Euclidiano (da lógica clássica) e o conceito assumido na perspectiva contabilística obriga a esta nota. De facto, enquanto o primeiro é uma proposição não demonstrável e auto-evidente, o postulado contabilístico é verificável, designadamente através de um processo de investigação empírica; enquanto os postulados da lógica clássica são imutáveis, os contabilísticos são mutáveis no tempo e no espaço; e, finalmente, enquanto aos primeiros não se opõem alternativas, os postulados contabilísticos correspondem a uma eleição entre várias alternativas.

Segue-se a dedução das macro-regras básicas e, finalmente, estabelecem-se as regras aplicadas às várias situações.

Esquemáticamente, este itinerário lógico-dedutivo pode ser apresentado da seguinte forma:



Dentro desta linha de raciocínio as macro-regras básicas estabelecidas no itinerário traduzem um conjunto de princípios de contabilidade que podem ser entendidos<sup>9</sup> como hipóteses instrumentais, úteis à consecução dos respectivos objectivos.

<sup>9</sup> O termo princípio contabilístico tem admitido ao longo do tempo variadas acepções. Seguindo Tua (1996) ao termo podem pelo menos ser ligadas três classes de realidades: norma contabilística procedente da regulamentação; fundamento básico da contabilidade e hipótese básica de um sistema contabilístico. Os princípios de contabilidade como norma contabilística procedente da regulamentação, correspondem a “regras detalhadas que tratam de estabelecer uma normalização homogénea como elementos aglutinantes e normalizadores da prática profissional”, enquanto que como fundamentos básicos da contabilidade, os princípios correspondem a assumpções básicas com carácter de fundamentos teóricos da contabilidade e, finalmente enquanto hipóteses básicas de um sistema contabilístico a sua validade assenta na orientação para o cumprimento da finalidade naquele prevista e exige-se a sua congruência com o ambiente envolvente e com os objectivos consignados aos sistema, bem assim como a seu suporte num itinerário lógico. De algum modo, pensamos que se pode afirmar que a evolução do conceito de princípio contabilístico tem acompanhado o próprio percurso da disciplina (indutivismo, dedutivismo, utilitarismo). Tradicionalmente, tem sido associada ao conceito de princípio contabilístico a expressão “geralmente aceite”. Esta expressão teve toda a sua validade numa fase indutivista onde a regulamentação (de natureza profissional) assentava predominantemente na praxis. Hoje em dia, é usual considerar o conceito ligado à epistemologia contabilística e à noção de utilidade.

Em síntese, num itinerário lógico dedutivo são definidos pelo menos quatro níveis:

- Descrição das peculiaridades do meio envolvente
- Estabelecimento de um conjunto de postulados (p.ex. entidade informativa e utentes da informação)
- Descrição das características essenciais do próprio sistema (objectivos e requisitos)
- Dedução das regras detalhadas congruentes com os pontos anteriores

## **2. Algumas notas acerca da noção de estrutura conceptual**

A noção de estrutura conceptual (EC), não é consensual. Gabás Trigo (1991), define estrutura conceptual como sendo *“uma teoria contabilística de carácter geral que apresenta uma estruturação lógico-dedutiva do conhecimento contabilístico e define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade de cumprimento obrigatório”*e, essencialmente, no mesmo sentido segue Jorge Tua (1996) para quem, estrutura conceptual é *“uma interpretação da teoria geral da contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico-dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira”*.

Já Miller, entende que, de uma forma geral, a *“estrutura conceptual define um conjunto de termos e conceitos que podem utilizar-se ao identificar e debater diferentes questões. É pois um produto da regulamentação contabilística”* e, nesse sentido, o FASB define a estrutura conceptual como sendo um *“sistema de objectivos interrelacionados e fundamentos que podem levar a normas consistentes”*.

Das definições supra pode retirar-se que uma estrutura conceptual é:

- uma interpretação da teoria geral da contabilidade;
- utiliza um método lógico-dedutivo;

- define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade;
- estabelece os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira.

E visa dar resposta a questões como sejam:

- a) as necessidades dos utentes;
- b) os objectivos da informação financeira;
- c) os requisitos ou qualidades que deve cumprir a informação para satisfazer tais necessidades e objectivos;

de modo que a partir dos pontos anteriores se deduzam:

- d) os elementos das demonstrações financeiras, seu reconhecimento e mensuração dos mesmos.

Como é referido na Estrutura Conceptual que integra o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)<sup>10</sup> que vigorará a partir do próximo dia 1 de Janeiro de 2010, este documento não é uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF). Contudo, *“estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades”*.

### **3. O POC e a estrutura conceptual**

Ao longo dos últimos anos temos assistido de forma recorrente à crítica de que o sistema contabilístico nacional baseado no Plano Oficial de Contabilidade não integrava uma estrutura conceptual e que a mesma era de grande utilidade para os utentes da informação financeira.

---

<sup>10</sup> Publicada a coberto do Aviso 15652/2009, de 7 de Setembro (DR nº 173, II série)

A própria Comissão de Normalização Contabilística (CNC) reconhecia na Introdução da Directriz Contabilística (DC) n.º 18<sup>11</sup> a necessidade de emitir uma Directriz contabilística da qual constasse uma perspectiva conceptual acerca da preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

No dizer daquela Comissão, “*tal perspectiva conceptual engloba geralmente os seguintes níveis:*

- - *Um primeiro, que respeita aos objectivos das demonstrações financeiras;*
- - *Um segundo, que trata das características qualitativas e dos componentes principais das demonstrações financeiras;*
- - *Um terceiro, que compreende o reconhecimento e a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras;*
- - *Um quarto, que integra os conceitos de capital e de manutenção do mesmo, os quais por sua vez determinam os modelos contabilísticos fundamentais”*,

para, logo de seguida, reconhecer que já estavam parcialmente contempladas no Plano Oficial de Contabilidade (POC) as matérias referidas nos segundo e terceiro níveis, pelo que, na DC n.º 18, se indicavam, então, os objectivos das demonstrações financeiras e os princípios contabilísticos geralmente aceites usados na sua preparação.

Apesar da bondade da posição da CNC, da leitura de múltiplos textos que foram sendo escritos sobre a matéria e de variadas intervenções públicas de reputados professores e profissionais, fica a ideia que a DC n.º 18 teve maior utilidade enquanto norma que estabeleceu os critérios de supressão de lacunas em matéria de aplicação dos princípios contabilísticos, do que, propriamente como complemento da estrutura conceptual de suporte ao sistema de normalização contabilística que teve como base o POC.

Efectivamente, o sistema de normalização contabilística baseado no POC e nas DC é um modelo indefinível face à sua hibridez. Com efeito, enquanto o POC tem como fonte

---

<sup>11</sup> Instrução 3/97 (2ª Série), aprovada pelo Conselho Geral da CNC em 18 de Dezembro de 1996 e publicada no Diário da República, nº 178, de 5 de Agosto de 1997



principal as Directivas Comunitárias, cuja lógica primordial tem a ver com a defesa dos interesses dos credores e dos sócios, em especial dos minoritários, um número significativo das DC aproximam-se fortemente das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), normas que estão preparadas para, fundamentalmente, satisfazerem as necessidades dos investidores.

Contentar simultaneamente a dois senhores é tarefa hercúlea e, por isso, ao longo da vigência do POC fomos assistindo, muitas vezes, a interpretações que muito pareciam ser feitas à medida das necessidades dos seus intérpretes. E nesse contexto, ouvimos alguns dizer que a substância sobre a forma era crucial para o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da informação financeira e, logo de seguida, outros que defendiam a aplicação – em casos particulares (mas, por regra, com grande impacto económico) – da forma sobre a substância; também se defendeu que equivalência patrimonial era geradora da informação mais relevante no processo de tomada de decisão, embora para outros o método do custo satisfizesse bem melhor tal desiderato; assistimos à defesa de que o custo histórico se constituía como peça fulcral do modelo, com idêntico ênfase com que se argumentou a favor da sua derrogação sem que, por vezes, se percebessem muito bem (ou talvez se percebessem!) as razões de tais posições. E poderíamos multiplicar os exemplos que se verificaram em cerca de vinte anos do POC.

Julgo que uma estrutura conceptual adequadamente organizada poderia ter permitido auxiliar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das DC, os utentes na interpretação da informação disponibilizada pelas entidades e o próprio regulador através da fixação de limites ao seu trabalho.

#### ***4. Utilidade da estrutura conceptual***

A globalização associada às necessidades de informação económico-financeira das

entidades que agem nos mercados constitui, nos dias de hoje, factor bastante para justificar a necessidade da regulamentação contabilística.

Segundo alguns<sup>12</sup> *“é necessário estabelecer uma linguagem comum para a elaboração das demonstrações financeiras que, por um lado, seja compreensível para todos os utentes e, por outro, se acomode ao progresso económico com o qual mantém uma constante interrelação, já que será este que determina a quantidade e a qualidade da informação procurada”*

Como refere Gabás (1991), *“a existência de diversos fins ou objectivos alternativos e ao mesmo tempo a coexistência de diferentes práticas contabilísticas utilizadas, coloca a necessidade de estabelecer orientações gerais e critérios concretos de eleição entre procedimentos contabilísticos dados”*. Com isto se pretende reconhecer a multiplicidade de fins e objectivos a atingir com as práticas contabilísticas e, também com isto, implicitamente se assume que as normas, quaisquer que sejam, produzem efeitos económicos, pelo que seria desejável que a sua elaboração estivesse balizada por um instrumento de normalização cuja aplicação tivesse análogo efeito ao que a Constituição tem para o ordenamento jurídico.

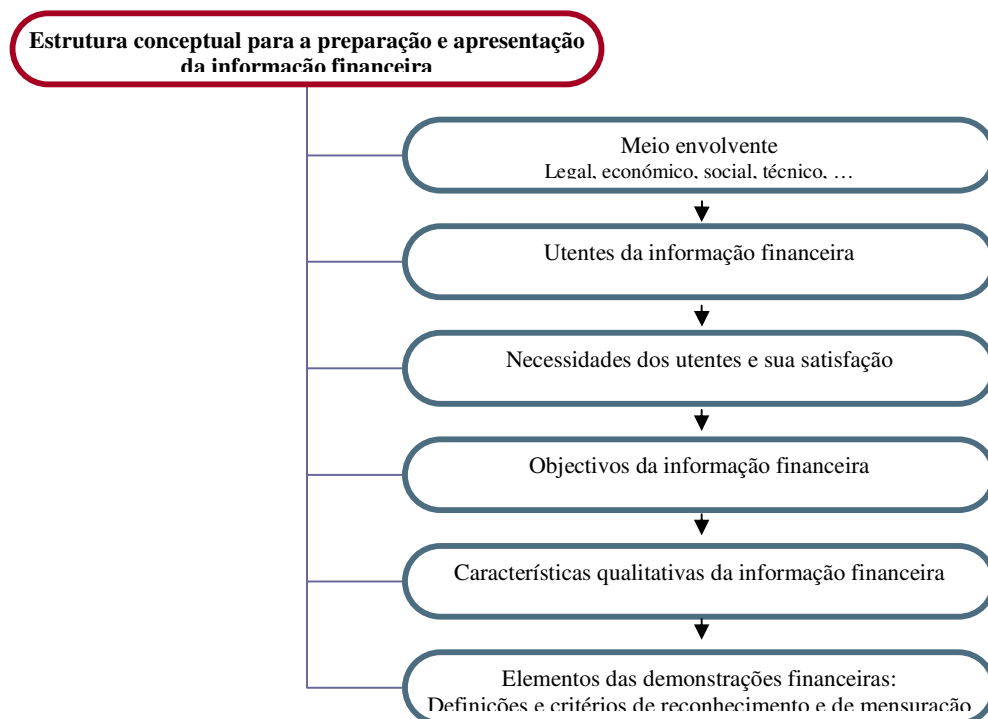
As funções consignadas a esta (macro) norma seriam pois, e em primeira linha, as de estabelecimento da referência teórica para o processo normalizador. Como refere Gabás (1991) a estrutura conceptual *“teria de servir de orientação, suporte conceptual e controlo à regulamentação das actividades contabilísticas, estabelecendo os critérios mais adequados para dirigir a elaboração de normas reguladoras da praxis contabilística”* e, consequentemente, o principal utente da estrutura conceptual será o próprio organismo regulador que a estabeleceu e que aceitou, implicitamente, definir uma linha de actuação a seguir mas, também, a auto-limitação das suas opções. Nesse sentido, resulta, pois, evidente a necessidade da existência de uma estrutura conceptual que patenteie o

---

<sup>12</sup> Martínez (1997), p. 31

compromisso do regulador para com a sociedade.

Assim, em primeira linha, o estabelecimento de uma estrutura conceptual implica identificar quais serão os utentes da informação financeira a divulgar pelas entidades sujeitas ao sistema contabilístico, pela análise das características do meio envolvente, pela avaliação das necessidades daqueles utilizadores, pelo estabelecimento dos objectivos a consignar à sobredita informação, definir as características qualitativas de tal informação e, finalmente, como acima foi referido, deduzir os elementos das demonstrações financeiras, seu reconhecimento e mensuração dos mesmos.



Em síntese, reafirma-se o anteriormente referido, ou seja que o estabelecimento de uma estrutura conceptual depende em primeiro lugar do ambiente (legal, económico, social e técnico). Segue-se – a nível postulacional – a definição (do tipo) da entidade informativa e dos utentes preferenciais da informação financeira.

Daqui derivam dois níveis de raciocínio: no primeiro, estabelecem-se as características gerais do sistema – dados pelos objectivos e delimitações da informação financeira – e, no segundo nível, são deduzidos os elementos das demonstrações financeiras, daí derivando as respectivas definições, critérios de reconhecimento e de mensuração.

Temos então uma estrutura conceptual que deve traduzir o referencial teórico escolhido pelo regulador no processo de emissão de normas e que, por isso, suporta cientificamente o trabalho daquele, mas que, ao mesmo tempo, lhe estabelece limites.

Assim, a utilidade imediata da Estrutura Conceptual pode ser vista nos seguintes termos:

- a) do ponto de vista do regulador a estrutura conceptual;
  - serve de guia ao estabelecimento de normas, limitando o grau de discricionariedade;
  - auxilia a interpretação das normas;
  - auxilia a resolução de problemas específicos face à ausência de normas;
  - reduz o risco de pressões;
- b) do ponto de vista do preparador, a estrutura conceptual:
  - faculta indicações para a aplicação das normas contabilísticas;
  - auxilia a interpretação das normas;
  - auxilia a resolução de problemas específicos face à ausência de normas;
  - melhora o conhecimento da informação constante nas demonstrações financeiras;
  - potencia o aumento da comparabilidade, e
- c) do ponto de vista do utilizador, a estrutura conceptual:
  - auxilia a interpretação das normas;
  - melhora o conhecimento da informação constante nas demonstrações financeiras;
  - potencia o aumento da comparabilidade.

Aliás, é nesse sentido que vai a Estrutura Conceptual que integra o novo SNC, quando refere que o seu propósito é o de:

- a) Ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das NCRF e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;
- b) Ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;
- c) Ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
- d) Proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.

Mas, se é assim, qual a razão pela qual a Estrutura Conceptual do novo SNC no seu parágrafo 4.º – em disposição em tudo análoga à que é referida no documento similar do *Internacional Accounting Standards Board* - estabelece que “*a CNC reconhece que em alguns casos pode haver um conflito entre esta Estrutura Conceptual e uma qualquer NCRF. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à Estrutura Conceptual*”?

Uma explicação pode assentar na postura céptica de Vela Bargues (1997) a propósito da utilidade da estrutura conceptual, considerando mesmo que a mesma é um fracasso:

*“o fracasso da estrutura conceptual, vem a constatar o próprio fracasso, numa perspectiva epistemológica, de avançar por uma via dedutiva-normativa, explicável com base em três aspectos fundamentais:*

1. *o próprio carácter da disciplina contabilística, não totalmente axiomatizável;*
2. *o carácter de bem público da informação contabilística, e*
3. *a existência de efeitos económicos no processo de normalização.”*

Ora, são especialmente os dois últimos aspectos referidos, aqueles que são susceptíveis de condicionar a verdadeira utilidade da estrutura conceptual, pois parecem induzir a ideia que factores conjunturais se podem sobrepor à lógica mais profunda do sistema contabilístico. Embora se reconheça a importância da componente política do processo de normalização contabilística, aqui expressa através do reconhecimento do carácter de bem público da informação contabilística e da existência de efeitos económicos no processo de normalização, não tem sentido que as normas preparadas com base numa dada estrutura conceptual não comunguem de todos os princípios daquela, fundamentalmente, por razões de circunstância. De facto, seria preferível que sempre que o regulador entendesse que da aplicação estrita da EC pudessem resultar normas que não satisfizessem o interesse público ou cujos efeitos fossem adversos para a economia, promovesse a revisão daquela EC<sup>13</sup>. Só assim se garantiria que esta manteria toda a dignidade de “norma” das normas e só assim o regulador seria fiel ao compromisso social que estabeleceu ao aprovar a EC.

## ***5. A Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras do SNC***

Como já foi referido sumariamente, a Estrutura Conceptual do SNC foi homologada pelo Aviso nº 15652/2009, de 7 de Setembro (DR nº 173, II série), para ser adoptada a partir de 1 de Janeiro de 2010, data prevista para a entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística e segue, de muito perto, a Estrutura Conceptual para a preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras do IASB.

De acordo com o prefácio da Estrutura conceptual do SNC, “*As demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de*

---

<sup>13</sup> Ao argumento de que isso implicava, eventualmente, sucessivas reformatações de algumas normas, para manter a tão proclamada consistência dos normativos, sempre se dirá que o argumento seria válido se as alterações introduzidas fossem alterações de completa ruptura face às disposições da EC, mas nunca se as modificações consubstanciarem meros ajustamentos paradigmáticos, como não pode deixar de ocorrer. Efectivamente, se se admitir que as modificações são de ruptura com a EC há uma completa subversão desta e a aceitação de normas com tais características anula por completo a verdadeira utilidade da EC.

*decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes”.*

A estrutura conceptual do SNC, tal como foi acima referido e se encontra descrito pela Teoria, tem como finalidades:

- (a) ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;*
- (b) ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;*
- (c) ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e*
- (d) proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.*

A estrutura conceptual não é uma norma de contabilidade e deve ser considerada acima de qualquer norma contabilística.

Como vimos e adiantámos uma explicação para o facto, o SNC considera (cf. § 4º) que em alguns casos – raros – poderá haver um conflito entre a estrutura conceptual e uma norma, sendo que nestes casos deverão ser os requisitos da norma de contabilidade a prevalecer sobre a estrutura conceptual.

Na linha daquilo que a Teoria dispõe, a estrutura conceptual do SNC, trata de:

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

Naturalmente que respeita às demonstrações financeiras de finalidades gerais, entendendo-se como tal aquelas que, sendo preparadas e apresentadas pelo menos anualmente, se dirigem às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes.

Estabelece a EC que

*“um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira (que pode ser apresentada de várias maneiras, por exemplo, como uma demonstração de fluxos de caixa ou uma demonstração de fluxos de fundos), e as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras”.*

E reconhece que outro material informativo (p.ex. informação financeira de segmentos, divulgações acerca dos efeitos das variações de preços) pode ser incluído nas demonstrações financeiras, embora exclua deste conceito os relatórios de gestão e informações de carácter similar, mesmo quando os mesmos são incluídos naquilo que vulgarmente se designa de “relatório e contas anuais”.

### **5.1. Utentes da informação financeira**

A EC do SNC identifica múltiplos utentes das demonstrações financeiras:

- investidores actuais,
- investidores potenciais,
- empregados,
- mutuantes,
- fornecedores e outros credores comerciais,



- clientes,
- governos e seus departamentos e o
- público.

Considera a EC que estes utentes “*utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação. Estas necessidades incluem o seguinte:*

- a) Investidores - Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente a, e ao retorno proporcionado por, os seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os accionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da empresa de pagar dividendos.*
- b) Empregados - Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da empresa de proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego.*
- c) Mutuantas - Os mutuantas estão interessados em informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.*
- d) Fornecedores e outros credores comerciais - Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa empresa durante um período mais curto que os mutuantas a menos que estejam dependentes da continuação da empresa como um cliente importante.*
- e) Clientes - Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma empresa, especialmente quanto têm envolvimento a prazo com, ou estão dependentes de, a empresa.*

- f) Governos e seus departamentos - *Os governos e os seus departamentos estão interessados na imputação de recursos e, por isso, nas actividades das empresas. Também exigem informação a fim de regularem as actividades das empresas, determinar as políticas de tributação e como a base para o rendimento nacional e estatísticas semelhantes.*
- g) Público - *As empresas afectam parte do público numa variedade de maneiras. Por exemplo, as empresas podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da empresa e leque das suas actividades”.*

A circunstância de a EC ter optado pela existência de demonstrações financeiras únicas para utentes múltiplos, implica, naturalmente, que nem todas as necessidades informativas de cada um deles seja adequadamente satisfeita. Contudo, diferentemente do IASB que considera que “como os investidores são os que proporcionam capital de risco à empresa, o fornecimento de demonstrações financeiras que satisfaçam as suas necessidades também vai de encontro à maior parte das necessidades de outros utentes que possam ser satisfeitas por demonstrações financeiras” a EC do SNC não reconhece formalmente a existência de quaisquer utilizadores preferenciais.

## **5.2. Objectivo das Demonstrações Financeiras**

Constitui hoje lugar comum, dizer-se que o objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. Isto significa que a informação financeira é preparada na base da utilidade que incorpora. Há pois uma perspectiva utilitarista na configuração de todo o modelo contabilístico, que convém ter presente. Em limite, isso, implica que na preparação

da informação financeira se tenham em conta as necessidades dos utentes e que a mesma esteja orientada no sentido da sua satisfação.

### **5.3. *Posição Financeira, Desempenho e Alterações na Posição Financeira***

Na essência a EC assenta na ideia de que as decisões económicas que tomadas pelos utentes das demonstrações financeiras pressupõe uma avaliação da capacidade da empresa de gerar dinheiro e equivalentes de dinheiro, bem como da tempestividade e certeza da sua geração.

Daí que a informação financeira disponibilizada descansa, sobretudo em informação acerca da rendibilidade da unidade económica.

Anote-se que a perspectiva em que a EC estabelece como pressupostos da análise da rendibilidade o controlo dos recursos económicos. Por isso refere que “posição financeira de uma empresa é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera”. Esta é uma importante modificação relativamente à perspectiva como a Contabilidade é encarada em Portugal. Não raras vezes da prevalência à propriedade sobre o controlo, resultando daí que a realidade transposta para as demonstrações financeiras não seja a que melhor permite avaliar a rendibilidade da entidade.

Evidentemente que a informação acerca dos recursos económicos controlados pela empresa e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos constitui um importante factor de predição da capacidade da empresa para gerar no futuro caixa e equivalentes.

Refere a EC do SNC (cf. §19) que *“a informação acerca da posição financeira é principalmente proporcionada num balanço. A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados. A informação acerca das*

*alterações na posição financeira é proporcionada nas demonstrações financeiras por meio de uma demonstração separada” e que “as partes componentes das demonstrações financeiras interrelacionam-se porque reflectem aspectos diferentes das mesmas transacções ou outros acontecimentos. Se bem que cada demonstração proporcione informação que é diferente das outras, é provável que nenhuma somente sirva um propósito único ou proporcione toda a informação necessária às necessidades particulares dos utentes.”*

#### **5.4. Notas e Mapas Suplementares**

A EC do SNC permite a divulgação de notas e mapas suplementares sempre que tal informação seja relevante na satisfação das necessidades dos utentes. Nessa linha, previa já a EC a possibilidade de serem divulgadas informações acerca dos riscos e incertezas que afectem a empresa e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no balanço (tais como recursos minerais).

Uma parte importante desta informação passou a contar do processo de prestação de contas a partir do momento em que foram alteradas as disposições relativas ao conteúdo mínimo do Relatório de Gestão (cf. nova redacção do artigo 66º do Código das Sociedades Comerciais).

#### **5.5. Pressupostos Subjacentes**

A EC do SNC estabelece os seguintes pressupostos subjacentes:

- Regime de Acréscimo<sup>14</sup>
- Continuidade

---

<sup>14</sup> Também designado na EC do SNC como da periodização económica

Trata-se de conceitos que já de há muito são familiares da normalização nacional, embora com a designação de princípios contabilísticos.

Por razões teóricas, a EC não incorpora a noção de princípio contabilístico. Daí que tenha considerado o regime do acréscimo e a continuidade como pressupostos subjacentes a toda a informação financeira. De facto, torna-se clarificar que a informação financeira é estabelecida numa base de acréscimo (para a distinguir da informação financeira preparada numa base de caixa, ou numa base de caixa modificada) e que se pressupõe estabelecida relativamente a entidades que não esperam cessar ou reduzir de modo significativo as suas actividades. De facto, se este pressuposto não se verificar não é possível efectuar previsões relativamente aos fluxos de caixa futuros.

### **5.6. Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras**

As características qualitativas balizam a discricionariedade do preparador da informação financeira contribuindo para que a mesma aumente a sua utilidade.

As características qualitativas consideradas na EC do SNC são:

- a compreensibilidade,
- a relevância,
- a fiabilidade e
- a comparabilidade.

Trata-se também de características que já tinham acolhimento no POC com formulação análoga à que consta da EC do SNC.

Para alguns, tem existido alguma inflexão em termos de hierarquia das características da informação financeira, pois, tradicionalmente a informação financeira baseava-se em primeira linha na fiabilidade e hoje em dia, assume especial importância a característica da

relevância, pois admitem alguns que esta pode ter uma maior correlação com a utilidade contida na informação.

Obviamente que não se pode falar em relevância e descurar os aspectos relacionados com a materialidade. A materialidade pode ser entendida como o limiar a partir do qual as demais características da informação financeira assumem verdadeira importância. Tratando-se de um conceito subjectivo apenas se pode entender se dada informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões dos utentes.

Além destas, assinala a EC do SNC, no domínio da relevância informativa, várias características adicionais: a representação fidedigna; a substância sobre a forma, a neutralidade, a prudência e a plenitude. São características que em conjunto ou isoladamente contribuem para aumentar a relevância da informação financeira.

De um modo geral estas características estavam já, explícita ou implicitamente, acolhidas de há muito pela normalização contabilística nacional.

Muito importante em termos de utilidade da informação financeira é aquilo que a EC do SNC refere como sendo “constrangimentos à informação relevante e fiável, i.e. a Tempestividade, o Balanceamento entre Benefício e Custo e o Balanceamento entre Características Qualitativas. De nada serve uma informação que é prestada fora do tempo em que a mesma é útil para o decisor; também não importa obter informação excessivamente custosa e cuja utilidade é diminuta para o utente; finalmente, como já acima se referiu, por vezes não é possível satisfazer completamente todas as características da informação financeira. Nesse caso, o que se exige é a maximização da função integradora de todas elas.

### **5.7. Imagem Verdadeira e Apropriada/Apresentação Apropriada**

Como é referido na EC, “as demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando apropriadamente, a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma empresa. Se bem que esta Estrutura Conceptual não trate directamente tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação.”

### **5.8. Os Elementos das Demonstrações Financeiras**

Muito importante é a indicação dos elementos que estão contidos nas demonstrações financeiras.

Apesar disso, esta foi, durante anos, a área onde a normalização nacional mais se afastou da EC do IASB, pois não existiam referências a propósito das definições dos elementos das demonstrações financeiras, nem dos critérios de reconhecimento. Estes conceitos são, absolutamente, essenciais com vista a avaliar acerca da imagem fornecida da posição financeira e dos resultados da entidade.

A EC define elementos das demonstrações financeiras como sendo as classes em que se agrupam as transacções e os acontecimentos retratados nas demonstrações financeiras.

Os elementos directamente relacionados com a posição financeira relatada no balanço são:

- os activos,

- os passivos e
- os capitais próprios.

Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são

- os rendimentos e
- os gastos.

Os activos e passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nas actividades da empresa a fim de mostrar a informação da maneira mais útil aos utentes para fins de tomada de decisões económicas.

A EC define seguidamente os elementos das demonstrações financeiras, assentando as definições estabelecidas numa perspectiva económica.

Como se trata de matéria omissa na área da normalização nacional a utilização aleatória de conceitos baseados numa perspectiva económica e de conceitos assentes numa perspectiva jurídica aumentam o risco da utilização de práticas de contabilidade criativa.

As definições utilizadas são as seguintes:

- **Um activo** é um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros.
- **Um passivo** é uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da empresa incorporando benefícios económicas.



- **Capital próprio** é o interesse residual nos activos da empresa depois de deduzir todos os seus passivos.

As definições em causa abrangem quer as rubricas de activo que devem ser reconhecidas nas demonstrações financeiras, quer as que não devem ser reconhecidas. O que distinguirá umas de outras são os critérios de reconhecimento que adiante serão apresentados.

Obviamente que face à definição anterior a consideração de um item como activo ou como passivo está dependente da ocorrência de benefícios económicos futuros susceptíveis de fluir para ou da entidade.

Releva ainda para a classificação a substância económica da operação. De facto, nesta perspectiva económica que está subjacente à estrutura conceptual, nos casos em que a substância económica e a forma legal não são coincidentes, deve ser dada prevalência à primeira em detrimento da segunda (contrariamente ao que ocorre quando a filosofia contabilística assenta numa lógica jurídica).

A EC analisa os principais elementos da definição de activo. De entre eles, anotamos que:

- Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a empresa de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:
  - a) usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela empresa;
  - b) trocado por outros activos;
  - c) usado para liquidar um passivo; ou
  - d) distribuído aos proprietários da empresa.

- Os activos de uma empresa resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. (...) As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos.

Analogamente, é feita a apreciação dos elementos constituintes da definição de passivo.

Ressaltamos os seguintes:

- Uma característica essencial de um passivo é a de que a empresa tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas (como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário), ou surgiram de práticas usuais na entidade.
- Há que ter presente a distinção entre obrigação presente e um compromisso futuro. Uma obrigação surge normalmente somente quando o activo é entregue ou a empresa entra num acordo irrevogável para adquirir o activo.
- A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente que a empresa ceda recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de maneiras várias, por exemplo, por:
  - a) pagamento a dinheiro;
  - b) transferência de outros activos;
  - c) prestação de serviços;
  - d) substituição dessa obrigação por uma outra obrigação; ou
  - e) conversão da obrigação em capital próprio.
- Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como um credor abdicar ou perder os seus direitos.

- Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados.
- Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa. A definição de passivo segue uma abordagem vasta. Por conseguinte, quando uma provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça o resto da definição, ela é um passivo mesmo que a quantia tenha de ser estimada.

A propósito do Capital próprio a EC aponta, designadamente, o seguinte:

- O capital próprio pode ser sub-classificado no balanço. Tais classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da empresa de distribuir ou, de outra maneira, de aplicar o seu capital próprio. Podem também reflectir o facto de partes com interesses de posse numa empresa terem direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital.
- A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar à empresa e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. Podem ser estabelecidas outras reservas se a legislação fiscal nacional conceder isenções de, ou redução em, passivos fiscais quando sejam feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes. As transferências para tais reservas são apropriações de resultados retidos, mas não gastos.

Relativamente à mensuração do desempenho a EC anota que:

- O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção.
- Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são:  
rendimentos e  
gastos.
- O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, e daqui do lucro, depende em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela empresa.

As definições de rendimentos e de gastos são as seguintes.

- **Rendimentos** são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.
- **Gastos** são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

As definições estão estabelecidas nos mesmos termos que foram usados para as definições de activo, passivo e capital próprio, i.e. podem ser incluídos na definição itens que posteriormente não satisfaçam os critérios de reconhecimento e, por isso, não serão incluídos na respectiva demonstração financeira.

Os rendimentos e os gastos podem ser apresentados na demonstração dos resultados de maneiras diferentes fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de

decisões económicas. Por exemplo, é prática comum distinguir entre os elementos dos rendimentos e dos gastos que provenham do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da empresa dos que não provenham.

- A noção de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos.
  - **Os réditos** provêm do decurso das actividades ordinárias de uma empresa.
  - **Os ganhos** representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades ordinárias de uma empresa. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito. Daqui que não são vistos como constituindo um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.
  
- A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da empresa.
  - **Os gastos** que resultem do decurso das actividades ordinárias da empresa e tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deprecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.
  - **As perdas** representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades correntes da empresa. As perdas representam diminuições em benefícios económicas e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

A revalorização ou reexpressão de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições de capital próprio.

Se bem que estes aumentos ou diminuições satisfaçam a definição de rendimentos e de gastos, eles não são incluídos na demonstração dos resultados segundo certos conceitos de manutenção do capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção do capital ou reservas de revalorização.

### **5.9. Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras**

Entende-se por reconhecimento o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos na EC.

O reconhecimento envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados.

O não reconhecimento de um item que o devesse ser face à definição, não é rectificado pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

#### Condições gerais de reconhecimento:

- Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:
  - for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item, fluirá para, ou de, a empresa; e
  - o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Um item que, num dado momento, deixe de satisfazer os critérios de reconhecimento pode qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes.

Um item que possua as características essenciais de um elemento mas falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento pode no entanto exigir divulgação nas notas, material explicativo ou em mapas suplementares. Isto é apropriado quando o conhecimento do item seja considerado relevante pelos utentes das demonstrações financeiras para a avaliação da posição financeira, desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa pelos utentes das demonstrações financeiras.

#### Reconhecimento de Activos

Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a empresa e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Um activo não é reconhecido no balanço quando o dispêndio tenha sido incorrido relativamente ao qual seja considerado improvável que benefícios económicos fluirão para a empresa para além do período contabilístico corrente.

#### Reconhecimento de Passivos

Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.

#### Reconhecimento de Rendimentos

Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um

aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade.

#### Reconhecimento de Gastos

Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados em fiabilidade.

Quando se espera que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais.

Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e tanto quanto, os benefícios económicos futuros não se qualifiquem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.

Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, como se dá quando surja um passivo por garantia de um produto.

### **5.10. Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras**

A atribuição de valor a activos e passivos, mensuração na terminologia das normas internacionais, é um aspecto essencial do processo contabilístico.



A EC do SNC estabelece a seguinte definição:

**Mensuração** é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção da base particular de mensuração.

Dois conceitos, divergentes no que respeita às suas características, justificam debates académicos e suscitam problemas práticos. Referimo-nos ao custo histórico por oposição ao justo valor.

Pensar a contabilidade em termos de custo, pode parecer desajustado a uma perspectiva que privilegie mais as componentes da relevância, e pensá-la em termos de justo valor, pode parecer desadequado numa óptica que sobreleva a fiabilidade. Há quem admita mesmo que a mensuração a justo valor é intelectualmente mais atractiva, pois tal noção parece adequar-se mais à noção de “imagem fiel e verdadeira” das demonstrações financeiras.

O reconhecimento inicial das transacções, assenta, essencialmente, no custo histórico, e nos conceitos da “realização” – segundo o qual os resultados não são contabilizados enquanto não realizados; e da “prudência”, que implica a consideração de um certo conservadorismo na apresentação das demonstrações financeiras.

### **5.10.1. As bases de mensuração na Estrutura Conceptual**

A Estrutura Conceptual define diversos critérios base de mensuração, os quais são posteriormente, em sede das diversas normas, desenvolvidos, detalhados e muitas vezes redominados. Estes critérios são utilizados em variadas combinações, donde resulta compatível a aplicação de todos eles nas mesmas demonstrações financeiras, mas necessariamente a rubricas distintas.

### **5.10.1.1. Custo Histórico**

Um desses critérios – o primeiro a ser listado –, é o do custo histórico, entendido como o custo de aquisição de um activo ou dos consumos necessários para o fabricar e colocar em condições de gerar benefícios para a entidade. Este custo, na data de transacção, aproxima-se do valor actual dos benefícios futuros a serem obtidos pela entidade com o uso do activo. Ao serem utilizados para gerar benefícios à entidade, os activos sofrem desgaste que se reflecte no seu valor em virtude da diminuição da capacidade de gerar benefícios futuros. Entretanto, não podemos afirmar que esse desgaste seja equivalente às quedas de preço ou do valor nominal do activo.

O princípio do custo como base de mensuração não pode ficar conceituado simplesmente como o valor inicial de aquisição dos activos mas sim como um valor sempre actualizado deste.

### **5.10.1.2. Custo Corrente**

O IASB e o SNC assumem o princípio do custo como base de valor numa dupla perspectiva.

Por um lado, o custo histórico em que os activos são registados pela quantia de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro pago, ou pelo justo valor do pagamento feito para os adquirir no momento da sua compra e os passivos são registados pela quantia dos produtos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias, pelas quantias de dinheiro que se espera que sejam pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

Por outro, o custo corrente, em que os activos são registados pela quantia de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro, que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.

A EC refere ainda outras duas bases de mensuração: o valor realizável e o valor actual.

### **5.10.1.3. Valor Realizável**

De acordo com o valor realizável (de liquidação), os activos são registados pela quantia de dinheiro ou equivalentes, que possa correntemente ser obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são registados pelos seus valores de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de dinheiro ou equivalentes que se espera que sejam pagas para os satisfazer no decurso normal dos negócios.

### **5.10.1.4. Valor Presente**

Quanto ao valor presente (actual), define-se que os activos são registados pelo valor presente dos cash flows futuros que se espera gerem no decurso normal dos negócios, e os passivos pelo valor presente dos cash flows que se esperam necessários para os liquidar no decurso normal dos negócios.

Sendo a Estrutura Conceptual o documento que por excelência define a teoria geral da contabilidade, não se refere, pelo menos com essa terminologia, ao conceito de justo valor. Contudo, baseando-se nestes conceitos estruturantes (custo histórico, custo corrente, valor realizável e valor presente) algumas IAS estabelecem critérios que se designam como justo valor.

### **5.10.1.5. Justo Valor**

Como foi anteriormente referido, o normativo nacional apresenta-se alinhado com o processo de harmonização contabilística europeia iniciado com a 4ª Directiva

(78/660/CEE), relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, e posteriormente complementado com a 7ª Directiva (83/349/CEE), atinente às contas consolidadas, que estabelecem o custo histórico como critério fundamental de valorimetria.

O novo SNC veio permitir a adopção do critério do justo valor em situações mais amplas do que as até aqui previstas no POC. Salvo algumas limitações, a problemática do justo valor no SNC é em tudo idêntica à que se encontra prevista pelo IASB.

### **5.11. Conceitos de Capital e Manutenção de Capital**

A maioria das empresas adopta um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras.

No **conceito financeiro** o capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da empresa.

No **conceito físico** o capital é visto como a capacidade produtiva da empresa baseada, por exemplo, em unidades de produção diária.

A selecção por uma empresa do conceito apropriado de capital deve basear-se nas necessidades dos utentes das suas demonstrações financeiras. Por conseguinte, um conceito financeiro de capital deve ser adoptado se os utentes das demonstrações financeiras estiverem principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, porém, a principal preocupação dos utentes for a capacidade operacional da empresa, deve ser usado um conceito físico de capital. O conceito escolhido indica o objectivo a ser atingido na determinação do lucro, mesmo que possam haver algumas dificuldades de mensuração para tornar o conceito operacional.

#### **Manutenção do capital financeiro**

Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições a, e contribuições de, os proprietários durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser mensurada quer em unidades monetárias nominais quer em unidades de poder de compra constante.

### **Manutenção do capital físico**

Por este conceito um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da empresa (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições a, e contribuições de, os proprietários durante o período.

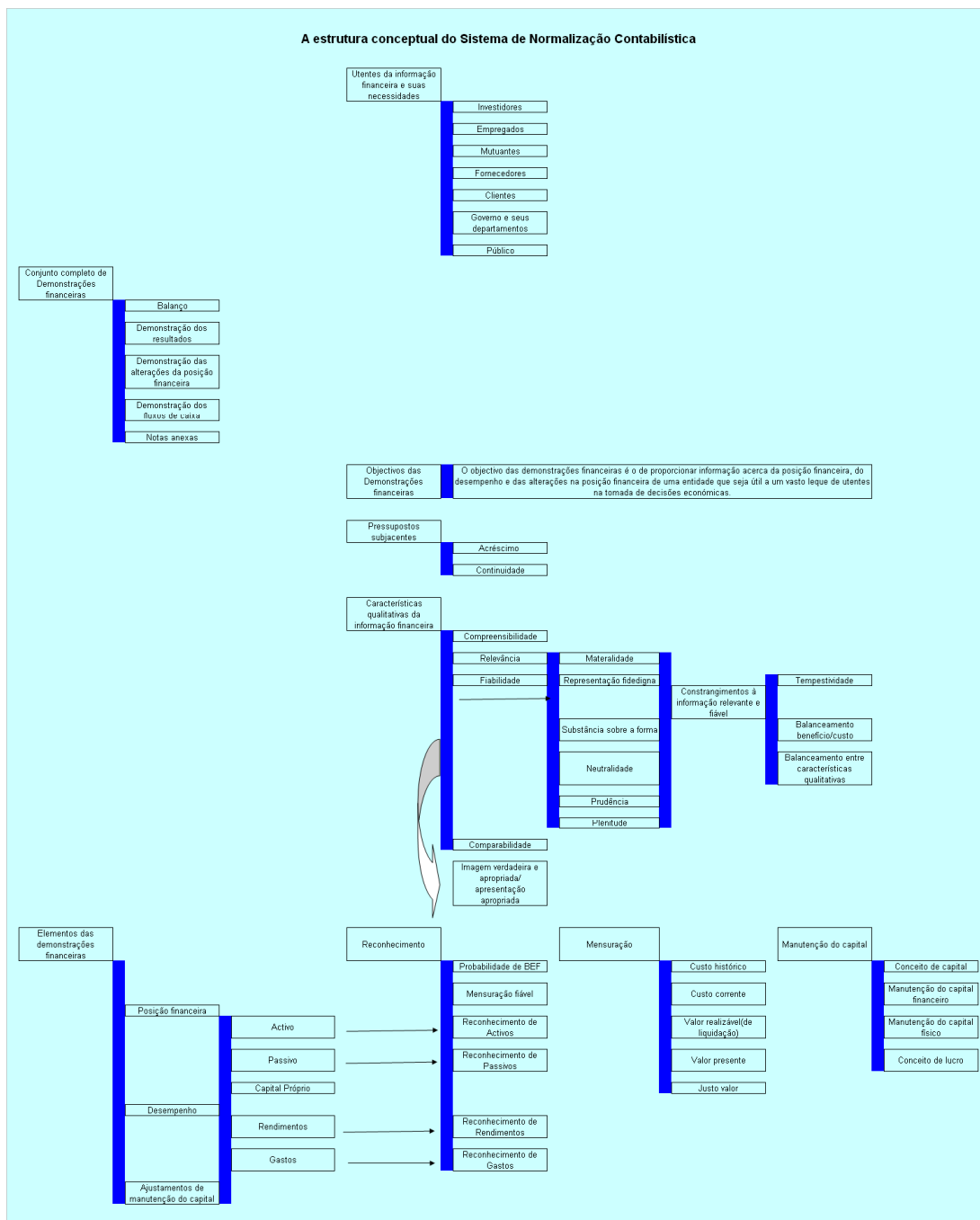
O conceito de manutenção do capital está ligada à forma como uma empresa define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado; é um pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital da empresa e o retorno do seu capital; só os influxos de activos em excesso das quantias necessárias para manter o capital podem ser vistas como lucro e por conseguinte como um retorno sobre o capital. Daqui que o lucro seja a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriados) terem sido deduzidos dos rendimentos. Se os gastos excederem os rendimentos a quantia residual é um prejuízo líquido.

Do referido anota-se que uma parcela importante das referências contidas na EC do IASB estão já incluídas directa ou indirectamente na normalização contabilística nacional (seja no

POC, seja na Directriz Contabilística nº 18) . Carecem óbvio desenvolvimento as matérias relacionadas com a definição dos elementos das demonstrações financeiras e com os critérios de reconhecimento e a inclusão de referências aos conceitos de capital e de manutenção de capital. Os temas relacionados com a mensuração exigem uma re-análise quer o IASB, quer da normalização nacional. Em suma, não será seguramente pela estrutura conceptual que surgirão as maiores dificuldades de adaptação do modelo de normalização nacional às normas IAS.

## **6. A importância acrescida da EC no contexto do novo SNC**

Como foi já acima dito, o novo SNC incorpora uma EC, cuja organização pode agora ser apresentada esquematicamente nos seguintes termos:



Como foi referido noutra local<sup>15</sup>, o novo SNC ao aproximar-se das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) incorpora algumas mudanças bastante relevantes essencialmente relacionadas com os conceitos adoptados.

Com efeito, as modificações mais importantes têm a ver com a circunstância de o novo sistema assentar predominantemente em princípios, contrariamente ao que acontecia com o modelo que assenta ainda hoje no POC, que faz prevalecer um conjunto de regras. Assim sendo, e dado que esta mudança tem muito de cultural, é de crer que a sua interiorização por parte dos destinatários do processo de normalização contabilística não seja imediata. Em grande medida, com a entrada do novo SNC estamos a assistir à afirmação de um novo paradigma em matéria de informação financeira. Trata-se da assumpção de um paradigma do investidor, procurando-se desse modo eliminar as incoerências do modelo vigente. Ora, se vamos viver um período de mudança de paradigma, há desde logo que aceitar que tais mutações não ocorrem sem sobressaltos e que é racional que durante algum tempo coexistam as interpretações baseadas na *ratio* que esteve subjacente ao treino dos profissionais, com a nova *ratio*. Por isso, acho natural que alguns conceitos não só não estejam ainda apreendidos como não estejam ainda aceites por parte dos profissionais de contabilidade e auditoria.

É neste contexto que a estrutura conceptual que integra o SNC se assume com uma importância acrescida, pois é a partir dela que se poderá compreender todo o alcance do novo sistema.

A circunstância de o SNC passar a incluir formalmente uma estrutura conceptual, para além da clarificação filosófica, trará, do meu ponto de vista, pelo menos dois tipos de consequências de sinais diferentes: a maior precisão em matérias relativas aos elementos das demonstrações financeiras (definição, reconhecimento e mensuração), por um lado e,

---

<sup>15</sup> Domingos Cravo, entrevista à revista *Revisores e Auditores*, n.º 45, de Abril/Junho de 2009.



por outro lado, os desafios inerentes à dificuldade de compatibilização de um documento de cariz marcadamente económico numa estrutura jurídica, como é o SNC.

A despeito das posturas mais cépticas, há que reconhecer que uma boa aplicação da estrutura conceptual garante um aumento da comparabilidade da informação financeira prestada pelas empresas (mesmo tendo em conta o aumento de subjectividade inerente ao novo modelo contabilístico), pois a filosofia subjacente à EC levará a um processo de auto-regulação em matéria de selecção das opções das normas contabilísticas e, criará condições para a aplicação de soluções equivalentes em matéria de cobertura de lacunas das normas – área especialmente fértil e onde grassa frequentemente a criatividade contabilística.

A finalizar, sempre se dirá que a Contabilidade não é constituída por uma verdade imutável à espera de ser descoberta. A verdade, em Contabilidade, depende de muitos factores e, de entre eles, a qualidade do juízo profissional dos actores que têm intervenção no processo de preparação da informação financeira assume especial relevância e é na melhoria da qualidade de tal juízo profissional que a adequada compreensão da estrutura conceptual assume toda a importância.

## **Questões de revisão**

### **Estrutura conceptual**

1. No quadro da “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, a noção de reconhecimento de um activo é:
  - a) O registo de um facto activo no diário;
  - b) O processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de activo e satisfaça os critérios de reconhecimento;
  - c) O processo de incorporar no balanço um item que satisfaça a definição de activo;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. d) Nenhuma das anteriores.**

**Justificação:** A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, define no ponto 3.2 reconhecimento como sendo “*o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento*”, i.e. para que exista reconhecimento é necessária a satisfação da definição e dos critérios de reconhecimento. Por outro lado, num dado momento, um item apenas pode ser reconhecido no Balanço ou na Demonstração dos resultados.

---

2. No quadro da “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, um activo pode ser reconhecido se:
  - a) For provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
  - b) Se o activo tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade;
  - c) For provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros e se o activo tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** For provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros e se o activo tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade

**Justificação:** A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, estabelece no ponto 3.3 que *“Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.”*

---

3. No quadro da “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, uma sociedade por quotas pode reconhecer como activo a vantagem que decorre da sua localização numa rubrica de activos intangíveis, pois
- a) É provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
  - b) Um tal activo tem inequivocamente um valor para a empresa;
  - c) É provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros e o activo tem um importante valor para a empresa;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. d)** Nenhuma das anteriores

**Justificação:** A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, estabelece no ponto 3.3 que *“Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.”*. Ora no caso em apreço não existindo instrumentos que permitam efectuar a avaliação do activo em causa com fiabilidade, não pode o mesmo ser reconhecido.

---

4. No quadro da “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, uma sociedade por quotas pode reconhecer como activo edificio industrial que adquiriu a uma imobiliária para utilizar no fabrico dos bens que produz, numa rubrica de activos fixos tangíveis, pois

- a) É provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
- b) Um tal activo tem um custo que pode ser mensurado com fiabilidade;
- c) É provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros e o activo tem um custo que pode ser mensurado com fiabilidade;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** É provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros e o activo tem um custo que pode ser mensurado com fiabilidade;

**Justificação:** A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, estabelece no ponto 3.3 que *“Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.”*. Ora no caso em apreço verificam-se ambas as condições.

- 
5. No quadro da “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, um passivo pode ser reconhecido se:
- a) For provável que ocorra um exfluxo de recurso incorporando benefícios económicos de que resulte a liquidação de uma obrigação presente;
  - b) Se tal obrigação puder ser mensurada com fiabilidade;
  - c) For provável que ocorra um exfluxo de recurso incorporando benefícios económicos de que resulte a liquidação de uma obrigação presente e tal obrigação puder ser mensurada com fiabilidade
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** For provável que ocorra um exfluxo de recurso incorporando benefícios económicos de que resulte a liquidação de uma obrigação presente e tal obrigação puder ser mensurada com fiabilidade

**Justificação:** A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, estabelece no ponto 3.4 que “*Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.*”

---

6. No quadro da “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, uma sociedade por quotas pode reconhecer como passivo as indemnizações que poderá vir a ter de pagar ao seu pessoal no caso, pouco provável, de vir a encerrar a sua unidade de produção industrial situada na cidade XXX, pois
- a) É provável que ocorra um exfluxo de recurso incorporando benefícios económicos de que resulte a liquidação da referida obrigação;
  - b) Uma tal obrigação pode ser mensurada;
  - c) É provável que ocorra um exfluxo de recurso incorporando benefícios económicos de que resulte a liquidação da referida obrigação e uma tal obrigação pode ser mensurada;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. d) Nenhuma das anteriores**

**Justificação:** A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, estabelece no ponto 3.4 que “*Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.*”. Ora no caso em apreço não existe qualquer obrigação presente, uma vez que a entidade não tem, neste momento qualquer intenção de encerrar a sua unidade de produção, pelo que aquela responsabilidade potencial não pode ser reconhecida como passivo.

---

7. No quadro da “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, uma sociedade por quotas pode reconhecer como passivo a estimativa dos encargos com a electricidade consumida no mês de Dezembro de 2009 e cuja

factura apenas será recebida no início do mês de Fevereiro de 2010, numa rubrica de outras contas a receber e a pagar, pois

- a) É provável que ocorra um exfluxo de recurso incorporando benefícios económicos de que resulte a liquidação da referida obrigação;
- b) Uma tal obrigação pode ser mensurada com fiabilidade;
- c) É provável que ocorra um exfluxo de recurso incorporando benefícios económicos de que resulte a liquidação da referida obrigação e esta pode ser mensurada com fiabilidade;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** É provável que ocorra um exfluxo de recurso incorporando benefícios económicos de que resulte a liquidação da referida obrigação e esta pode ser mensurada com fiabilidade;

**Justificação:** A “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades”, estabelece no ponto 3.4 que “*Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.*”. Ora no caso em apreço verificam-se ambas as condições.

---

- 8. Uma sociedade por quotas apesar de apenas efectuar o pagamento da electricidade consumida no mês de Dezembro de 2009 no início do mês de Fevereiro de 2010, deve reconhecer o gasto inerente a tal consumo durante o exercício de 2009, pois
  - a) Com base no pressuposto da continuidade, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem;
  - b) Com base no pressuposto do acréscimo, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados

- contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem;
- c) Com base no pressuposto da prudência, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. b)** Com base no pressuposto do acréscimo, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem;

**Justificação:** A “Estrutura conceptual” do SNC estabelece no seu ponto 22 que *“A fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. “*

- 
9. Uma sociedade por quotas celebrou um contrato de arrendamento de uma fracção que tem vindo a utilizar como escritórios. Nos termos desse contrato, efectuou o pagamento antecipado de duas rendas, na quantia total de 2.500 €. Devido a dificuldades no desenvolvimento do seu projecto empresarial, a sociedade deliberou, em 30 de Dezembro de 2009, entrar em processo de dissolução, deixando de imediato de utilizar as instalações e sendo previsível que dentro de aproximadamente duas semanas venha a ter liquidados todos os seus activos e passivos. Não se prevê qualquer possibilidade de o senhorio devolver as rendas entretanto já pagas.
- No balanço que celebrou à data de 31 de Dezembro,

- a) A sociedade deverá conhecer a título de “rendas diferidas” a importância de 2.500 €, com base na aplicação do pressuposto do acréscimo;

- b) A sociedade deverá desreconhecer do seu balanço a importância de 2.500 €, com base na aplicação do pressuposto da continuidade;
- c) A sociedade deverá desreconhecer do seu balanço a importância de 2.500 €, com base na aplicação do pressuposto do acréscimo;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a** al. b) A sociedade deverá desreconhecer do seu balanço a importância de 2.500 €, com base na aplicação do pressuposto da continuidade;

**Justificação:** A “Estrutura conceptual” do SNC estabelece no seu ponto 23 que *“As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.*

---

10. Se durante o período contabilístico, tiver sido incorrido e consumido um custo, mas o mesmo não tiver sido registado nem pago, a regularização a efectuar no final do ano deve envolver:
- a) uma conta de activo e uma conta de passivo;
  - b) uma conta de activo e uma conta de gastos;
  - c) uma conta de passivo e uma conta de gastos;
  - d) uma conta de rendimentos e uma conta de terceiros a receber.

**A resposta correcta é a** al. c) uma conta de passivo e uma conta de gastos;



**Justificação:** A utilização do pressuposto do acréscimo, obriga ao reconhecimento do gasto no exercício em que o mesmo foi incorrido; por outro lado a existência de uma obrigação presente fiavelmente mensurada, proveniente de operações passadas da qual se espera que exfluam benefícios económicos para a respectiva liquidação obriga ao reconhecimento de um passivo.

---

11. Qual das seguintes afirmações serve como justificativo para o registo periódico da depreciação como gasto:
- a) Correlação entre gastos e rendimento;
  - b) Imputação sistemática e racional dos gastos aos períodos beneficiários;
  - c) Imediato reconhecimento como gasto;
  - d) Minimização do imposto sobre o rendimento.

**A resposta correcta é a al. b)** Imputação sistemática e racional dos gastos aos períodos beneficiários;

**Justificação:** A “Estrutura conceptual” do SNC refere no seu ponto 94 que “94 — Quando se espere que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário ao se reconhecerem os gastos associados com o consumo de activos tais como os activos fixos tangíveis, o *trespasse* (*goodwill*), as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de imputação destinam -se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extingam.

---

12. Quando uma empresa recebe um subsídio à exploração para fazer face a custos que se irão verificar no decorrer de alguns exercícios, a contabilização efectuada a débito da conta de disponibilidades por crédito da conta de diferimentos e os posteriores débitos a esta conta por contrapartida da conta subsídios à exploração, tem subjacente a aplicação
- a) Do pressuposto da continuidade;
-

- b) Do pressuposto do acréscimo;
- c) Da característica da prudência;
- d) Da característica da Materialidade.

**A resposta correcta é a al. b) Do pressuposto do acréscimo**

**Justificação:** A “Estrutura conceptual” do SNC estabelece no seu ponto 22 que *“A fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. “*

---

13. O resultado como diferença entre o Capital Próprio final e o capital próprio inicial, excluídas as transacções com os proprietários, constitui um método de cálculo do resultado baseado no conceito de

- a) Manutenção do capital;
- b) Realização;
- c) Resultado operativo;
- d) Resultado efectivo.

**A resposta correcta é a al. a) Manutenção do capital**

**Justificação:** A “Estrutura conceptual” do SNC estabelece na alínea a) do seu ponto 102 que *“Manutenção do capital financeiro. Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período.*

---

14. Uma sociedade por quotas pode adoptar na mensuração dos seus activos e passivos:

- a) O custo histórico e o custo corrente;
- b) O valor realizável e o valor presente;
- c) O Justo valor;
- d) Todas as anteriores.

**A resposta correcta é a al. d) Todas as anteriores.**

**Justificação:** A “Estrutura conceptual” do SNC estabelece no seu ponto 98 que “São utilizadas diferentes bases de mensuração em graus diferentes e em variadas combinações nas demonstrações financeiras. Elas incluem as seguintes:

(a) *Custo histórico.* Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

(b) *Custo corrente.* Os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.

(c) *Valor realizável (de liquidação).* Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.

(d) *Valor presente.* Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

(e) *Justo valor.* Quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

15. Na preparação da sua informação financeira, uma sociedade por quotas apenas pode adoptar na mensuração dos seus activos e passivos um base de mensuração:
- a) Verdade, pois só dessa forma se obtém a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados;
  - b) Verdade, pois só assim se dá satisfação à característica da consistência;
  - c) Falso, pois pode ser necessário combinar mais do que uma base de mensuração para se obter a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados.
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Falso, pois pode ser necessário combinar mais do que uma base de mensuração para se obter a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados.

**Justificação:** A “Estrutura conceptual” do SNC estabelece no seu ponto 99 que *“A base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Este é geralmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente escriturados pelo mais baixo do custo ou do valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser escriturados pelo seu valor de mercado e os passivos por pensões de reforma são escriturados pelo seu valor presente.*”

## **III – Alguns aspectos específicos**

### **1. Introdução**

A Norma Contabilística e de Relato financeiro para pequenas entidades aborda os seguintes aspectos que constam das normas contabilísticas e de relato financeiro:

- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- Activos fixos tangíveis
- Activos intangíveis
- Locações
- Custos de empréstimos obtidos
- Inventários
- Rédito
- Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
- Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo
- Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
- Impostos sobre o rendimento
- Instrumentos financeiros
- Benefícios dos empregados

Como foi referido no primeiro módulo deste curso, esta norma tem como objectivo estabelecer os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das correspondentes NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às pequenas entidades.

Um dos princípios gerais consistiu no aligeiramento do nível de divulgações exigido às PE. Por isso, não faremos aqui outras referências de carácter geral em matéria de divulgações.

Dada a estrutura da norma, foi considerado útil a inclusão na mesma de um conjunto de disposições relativas a reconhecimento – matéria já abordada no segundo módulo - que nela são recorrentemente utilizadas. Naturalmente, que, a bem da coerência do modelo, os conceitos em causa baseiam-se na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras.

Vejamos agora alguns aspectos da norma:

## **2. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros**

No que respeita a Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros, a norma relativa a pequenas entidades estabelece os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas, referindo, designadamente, que a política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer do capítulo que especificamente tratar da subjacente transacção, acontecimento ou condição. Esta afirmação de princípio é especialmente importante, pois vem permitir distinguir as situações em que se verifica uma lacuna quanto ao tratamento contabilístico daquelas situações em que foram tomadas opções por parte do legislador.

Tal como acontece com o chamado regime geral, também nesta norma se exige a consistência na aplicação das políticas contabilísticas. Por outro lado, quanto a Alterações nas políticas contabilísticas, a norma PE segue também o regime geral estabelecido, i.e. que

uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração passar a ser exigida por uma Norma ou Interpretação; ou resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

As alterações nas estimativas contabilísticas e erros foram também merecedoras de referência na norma PE. Quanto a estas foi estabelecido o princípio geral da aplicação prospectiva incluindo qualquer diferencial nos resultados do período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.

### **3. Activos fixos tangíveis**

Quanto aos Activos fixos tangíveis, manteve-se, como era de esperar o princípio geral do reconhecimento do custo de um item de activo fixo tangível se, e apenas se, este cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3º da norma.

Estabelece-se que os sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados quando consumidos.

Contudo, quanto aos sobressalentes principais e equipamento de reserva os mesmos são classificados como activos fixos tangíveis quando a entidade espera usá-los durante mais do que um período.

Em matéria de mensuração, a regra geral é que um item do activo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo, sendo o apuramento deste efectuado nos termos gerais.

Muito importante, por clarificador, é o conjunto de exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um item do activo fixo tangível:

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

***Questão:***

*Qual o montante que deverá ser registado como custo de uma máquina adquirida em 31 de Março do Ano 5 e cujo pagamento será efectuado através de 8 anuidades de 5.000 u.m. cada, com início em 31 de Março do Ano 6. Considere uma taxa de actualização anual de 8%.*

*O valor presente de uma renda de 8 anuidades de 5.000, à taxa de 8% é de 28.733€, o que permite concluir da materialidade do valor temporal do dinheiro. Consequentemente, a mensuração inicial do activo deve ser efectuado pelo respectivo custo entendendo-se este como o equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento, i.e. 28.733 €.*

Nos casos em que existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos activos, uma entidade poderá, alternativamente utilizar o modelo de revalorização como política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.

No modelo do custo, após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, enquanto que no modelo da revalorização,



após o reconhecimento como um activo, um item do activo 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.

*Questão:*

*A sociedade ALFA-BETA, S.A., adquiriu, a ponto pagamento, uma máquina industrial para utilizar na produção dos produtos que comercializa, pelo valor simbólico de um euro.*

*O equipamento em causa tem uma vida útil estimada de 4 anos e a empresa obteve um conjunto de informação que lhe permite estimar em 50.000 € o justo valor daquele equipamento.*

*A sociedade deve efectuar o reconhecimento inicial do bem ao custo de aquisição. Posteriormente, dado que existe uma diferença significativa entre a quantia escriturada e o justo valor do activo, a sociedade pode adoptar o modelo do justo valor na mensuração subsequente.*

*Se o fizer, reconhecerá no activo a importância de 49.999 €, por contrapartida em excedentes de revalorização.*

*A depreciação tomará em conta a quantia após depreciação.*

*A sequência de registos contabilísticos seria a seguinte:*

*433 – Activos fixos tangíveis - equipamento básico*

*A 12 – Depósitos à ordem – 1 €*

*---*

*433 – Activos fixos tangíveis - equipamento básico*

*A 5891 – Excedentes de revalorização (...) – Antes de IR – 49.999 €*

*---*

*5892 – Excedentes de revalorização (...) – imposto diferido*

*A 2742 – Outras contas a receber/ a pagar – passivos por impostos diferidos – 10.000 €*

*---*

*642 – Gastos de depreciação e de amortização – activos fixos tangíveis*

*A 438 – Activos fixos tangíveis – depreciações acumuladas – 12.500 €*

*---*

*5891 – Excedentes de revalorização (...) – Antes de IR*

*A 56 - Resultados Transitados – 12.500 €*

*---*

*56 - Resultados Transitados*

*A 5892 – Excedentes de revalorização (...) – imposto diferido – 2.500 €*

*---*

*2742 – Outras contas a receber/ a pagar – passivos por impostos diferidos*

*241 – Estado e outros entes públicos – imposto sobre o rendimento – 2.500 €*

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.

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

Pelo contrário, se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.

Quanto à Depreciação é estabelecida a possibilidade de contabilização da mesma por componentes, bem como a obrigatoriedade de o gasto da mesma ser, em cada período, reconhecido nos resultados, exceptuando os casos em que tal depreciação seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

Anota-se ainda que a depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso e cessa na data em que o activo for desreconhecido.

O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade, podendo ser utilizada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

A entidade deverá avaliar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade usando para o efeito as disposições da NCRF 12 – Imparidade de Activos.

Quanto ao desreconhecimento da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o mesmo deve ocorrer no momento da alienação; ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

#### **4. Activos intangíveis**

No essencial, os critérios relativo aos activos fixos tangíveis também se aplicam-se aos activos intangíveis.

Para que um activo intangível seja reconhecido o mesmo deve ser identificável e cumprir as demais condições de reconhecimento.

Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:

- a) for separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou

- b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Quanto á mensuração inicial, um activo intangível deve ser mensurado pelo seu custo.

Quanto aos activos intangíveis gerados internamente, a regra geral é a do não reconhecimento dos mesmos. Exceptuam-se, contudo, os gastos de desenvolvimento.

Quanto a estes, o reconhecimento apenas deve ocorrer se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

- a) a viabilidade técnica de concluir o activo intangível a fim de que esteja disponível para uso ou venda;
- b) a sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- c) a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;
- d) a forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;
- e) a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível;
- f) a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

A norma PE estabelece neste capítulo um conjunto de disposições relativas ao tratamento contabilístico dos dispêndios de carácter ambiental, fixando, designadamente como condições para reconhecimento como activo os dispêndios que se destinarem a servir de maneira durável a actividade da entidade e se relativamente aos quais esteja satisfeita uma das seguintes condições:

- a) os gastos relacionarem-se com benefícios económicos que se espera venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente); ou
- b) os gastos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da entidade.

A norma é muito restritiva em matéria de reconhecimento como activo, deste tipo de dispêndios, estabelecendo que, como regra geral, os mesmos devam ser reconhecidos como gastos quando incorridos.

Nesta linha nunca deverão ser reconhecidos como activo:

- a) as marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente;
- b) dispêndio com actividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível.
- c) dispêndios com actividades de formação;
- d) dispêndios com actividades de publicidade e promocionais;
- e) dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

A norma também estabelece que o dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível em data posterior.

Sem prejuízo da regra geral do não reconhecimento como activo acima referida, admitem-se, como é natural, as situações em que os dispêndios façam parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento como activo e, nesses casos, deverá ocorrer tal capitalização.

Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser contabilizado pelo modelo do custo, não sendo permitida a adopção do modelo de revalorização.

Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração dessa vida útil.

Um activo intangível tem uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

A quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, tal como o previsto para os activos fixos tangíveis.

Por regra, o valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero.

Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado.

São válidas para os activos intangíveis as referências que foram efectuadas a propósito da avaliação do risco de imparidade efectuadas anteriormente.

## **5. Locações**

Em matéria de locações, a norma PE não trás qualquer novidade.

**Questão:**

*Considere a informação abaixo relativa a um edifício pertencente à Sociedade X:*

*Data de aquisição 1.1.(N-10)*

*Custo de aquisição 200.000 €.*

*Amortização acumulada em 31.12.(N) - 40.000 €.*

*Valor de Mercado em 31.12.(N) - 300.000 €.*

*Em 31.12.(N) a Sociedade celebrou com uma Sociedade locadora, um contrato de Venda seguida da locação financeira no valor de 260.000 €, por um prazo de dois anos.*

*Esta operação provocará na Sociedade X o reconhecimento de um resultado de:*

- 1. 60.000 u.m.;*
- 2. 100.000 u.m.;*
- 3. 0 u.m.;*
- 4. 40.000 u.m..*

*A operação de lease-back não se encontra tratada na NCRF-PE. Por isso, há que recorrer à NCRF nº 9, que estabelece, no seu parágrafo 53 que " não é apropriado considerar como rendimento um excesso do produto da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso, é diferido e amortizado durante o prazo da locação".*

## **6. Empréstimos obtidos**

Quanto aos custos de empréstimos obtidos, mantém-se o regime geral do reconhecimento dos mesmos como um gasto no período em que sejam incorridos, permitindo-se que, em circunstâncias excepcionais os mesmos possam ser capitalizados.

Estão neste caso, os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados.

Anote-se que se considera que um activo se qualifica quando leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deve começar quando:

- a) Os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;
- b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e
- c) As actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

e deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.

**Questão:**

*Os gastos de financiamento associados aos activos fixos tangíveis que são capitalizáveis,*

- 1) devem ser depreciados durante o período da dívida que os provocou;*
- 2) atenta a característica inerente à sua intangibilidade, devem ser amortizados durante o período usado pela empresa para os seus intangíveis*
- 3) devem ser depreciados durante o período de vida útil do bem.*

**R.:***Quando os gastos de financiamento são capitalizados, passam a fazer parte do custo produção, devendo, por conseguinte, ser depreciados durante o período de vida útil do bem.*



## **7. Inventários**

Em matéria de inventários duas notas apenas: a impossibilidade de adopção do critério LIFO e a obrigatoriedade de a imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção

É ainda de referir que os custos que se seguem soa exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos são:

- a) quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
- b) custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- c) gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e
- d) custos de vender.

## **8. Rédito**

Quanto ao tratamento contabilístico do rédito, anota-se, em primeiro lugar, a forte semelhança entre as disposições do capítulo que integra a norma PE com as que constavam da Directriz contabilística actualmente ainda em vigor.

Essencialmente, esta norma PE respeita ao tratamento contabilístico do rédito proveniente das:

- a) venda de bens;
- b) prestação de serviços; e

- c) uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

Como se sabe, o rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual, em geral, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade, sendo que o rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- b) a entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- c) a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- d) seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e
- e) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

Já quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

- a) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- b) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;

- c) a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- d) os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

Muito importante é também a disposição que refere que quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.

Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

### **9. Provisões, passivos contingentes e activos contingentes**

Quanto ao tratamento contabilístico de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, há em primeiro lugar que referir que se consideram

- (a) provisões — são obrigações sempre que se possa efectuar uma estimativa fiável, são reconhecidas como passivos porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações; e
- (b) passivos contingentes — que não são reconhecidos como passivos porque:

(i) são obrigações possíveis, uma vez que carecem de confirmação sobre se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos; ou

(ii) são obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste capítulo, seja porque não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, seja porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

(c) activos contingentes — que não são reconhecidos como activos pois são possíveis activos provenientes de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Esta distinção é muito importante, atentos os efeitos que cada uma das categorias pode ter nas demonstrações financeiras.

As provisões (incluindo as de carácter ambiental) – como elemento do passivo que são - só devem ser reconhecidas quando cumulativamente:

- a) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b) seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser considerado um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação por ele criada, o que apenas ocorre:

- a) quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente, ou
- b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o evento (que pode ser uma acção da própria entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que ela cumprirá a obrigação.

Anote-se que o uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Uma entidade pode, normalmente, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão. Quando tal não seja possível, existe um passivo que não pode ser reconhecido, sendo divulgado como um passivo contingente.

Já os passivos contingentes, não são reconhecidos. Apenas são divulgados, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

As entidades não devem reconhecer um activo contingente. Quando muito poderão divulgá-lo quando for provável um influxo de benefícios económicos. Apenas nos casos em que a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, o activo relacionado pode ser reconhecido.

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, tendo em consideração os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam os acontecimentos.

Além disso, quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação. Todavia, já os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

Como é natural – por dever ser prática transversal a todos os elementos do balanço – também as provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

## **10. Subsídios do Governo**

O tratamento contabilístico dos subsídios do Governo apenas sofreu modificação quanto àqueles que estão relacionados com activos.

Neste caso, tais apoios, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio, e imputados como rendimentos do exercício na proporção das amortizações efectuadas em cada período.

## **11. Alterações em taxas de câmbio**

Quanto aos efeitos de alterações em taxas de câmbio, a norma PE estabelece que uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção.

Posteriormente, à data de cada balanço:

- a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- b) os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção;
- c) os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.

As diferenças de câmbio devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorreram.

## **12. Impostos sobre o rendimento**

No quadro da norma PE, os impostos sobre o rendimento devem ser tratados, salvo disposição específica, segundo o método do imposto a pagar e mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço.

Tal como já era referido pela Directriz Contabilística nº 28, a contabilização dos efeitos de impostos correntes de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Assim, relativamente, a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no capital próprio, caso em que o imposto corrente deve ser debitado ou creditado directamente nessa rubrica.

*A sociedade BETE-BETA, Lda. não efectuou até ao momento qualquer revalorização do seu activo fixo tangível. No final do ano 1, compulsou a seguinte informação:*

- *Resultado antes de impostos -500.000*
- *Rendimentos isentos de impostos - 10.000*
- *Depreciação efectivamente praticada nos activos fixos tangíveis - 80.000*
- *Depreciação aceite fiscalmente -60.000*
- *Reversão de provisões não dedutíveis fiscalmente -10.000*
- *Outros gastos não dedutíveis fiscalmente -2000*

*Assumindo a taxa de tributação sobre os lucros de 20%, qual a importância a reconhecer de activos/passivos por impostos diferidos?*

*Nas pequenas entidades os impostos sobre o rendimento devem ser tratados, por regra, segundo o método do imposto a pagar. Exceptua-se, p.ex. a situação que decorre da aplicação do método de revalorização uma vez que quando esta ocorre terá se ser aplicada integralmente a NCRF n°25.*

*Se assim não fosse, haveria que considerar o seguinte:*

- *Depreciações contabilizadas e não aceites fiscalmente – 20.000 → diferença temporária dedutível*
- *Reversão de provisões não aceites fiscalmente – 10.000 → reversão de uma diferença temporária dedutível*

*Considerando a taxa de imposto de 20%, haveria que reconhecer um activo por imposto diferido de 4.000 € (20.000 x 20%) e desreconhecer um activo por imposto diferido de 2.000 (10.000 x 20%)*



### **13. Instrumentos financeiros**

O capítulo 17 da norma PE aplica-se aos instrumentos financeiros.

A regra geral é que uma entidade deve reconhecer um activo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio apenas quando se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.

Na medida em que as partes de capital sejam subscritas mas nenhum dinheiro ou outro recurso tenha sido recebido, nenhum aumento de capital próprio deverá ser reconhecido. Contudo, se os recursos ou dinheiro forem recebidos antes da emissão de acções e a entidade não puder ser obrigada a devolver tais recursos ou dinheiro, a entidade deve reconhecer um aumento de capital próprio até ao limite da quantia recebida.

Uma entidade deve mensurar os seguintes instrumentos financeiros ao custo menos perda por imparidade:

- a) instrumentos tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os em moeda estrangeira;
- b) contratos para conceder ou contrair empréstimos; e
- c) instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente.

Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado, devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações deste por contrapartida de resultados do período.

Os custos de transacção só podem ser incluídos na mensuração inicial do activo financeiro ou passivo financeiro, desde que este seja mensurado ao custo menos perda por imparidade e todos os custos associados à emissão de instrumentos de capital próprio devem ser deduzidos à quantia inscrita no respectivo capital próprio.

À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados. Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados.

#### **14. Benefícios dos empregados**

Quanto aos benefícios dos empregados, uma entidade deve reconhecer:

- a) um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e
- b) um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios.

Os benefícios dos empregados considerados na norma PE respeitam :

- a) A benefícios de curto prazo, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses a contar do final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes; e
- b) A benefícios de cessação de emprego.

A contabilização dos benefícios a curto prazo é geralmente linear porque não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além do mais, as obrigações dos benefícios a curto prazo são mensuradas numa base não descontada.

Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo que espera ser paga em troca desse serviço:

- a) como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro; e
- b) como um gasto, salvo se outro capítulo da presente Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, o capítulo 11 - Inventários e o capítulo 7 - Activos Fixos Tangíveis).

Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando, e só quando:

- a) a entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e
- b) possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Os benefícios de cessação de emprego não proporcionam a uma entidade futuros benefícios económicos e são reconhecidos como um gasto imediatamente.

Finalmente, as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adopção pela primeira vez da presente norma, devem ser aplicadas prospectivamente.

Consequentemente, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:

- a) Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os activos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;
- b) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respectiva mensuração efectuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;
- c) Desreconhecer itens como activos ou passivos se a presente norma o não permitir; e
- d) Efectuar as reclassificações pertinentes.

Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no capital próprio.

## **Questões de revisão**

### **Disposições específicas**

1. Uma entidade pode aplicar políticas contabilísticas diversas para bens similares, p.ex. na contabilização dos seus edifícios industriais.
  - a) Esta postura é sempre aceitável;
  - b) Esta postura apenas é aceitável quando um capítulo específico da NCRF-PE o exija, ou permita;
  - c) Esta postura nunca é permitida.
  - d) Nenhuma das anteriores.

*6.4 — Uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas consistentemente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que determinado capítulo desta Norma especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se um outro capítulo exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria.*

**A resposta correcta é a al. b)** Esta postura apenas é aceitável quando um capítulo específico da NCRF-PE o exija, ou permita;

**Justificação:** O ponto 6.4 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “6.4 — *Uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas consistentemente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que determinado capítulo desta Norma especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se um outro capítulo exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria*”.

- 
2. Uma entidade não deve alterar as suas políticas contabilísticas, excepto se:
-

- a) Uma nova política contabilística passar a ser exigida por uma nova norma;
- b) Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade;
- c) Uma nova política contabilística passar a ser exigida por uma nova norma ou Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Uma nova política contabilística passar a ser exigida por uma nova norma ou Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade;

**Justificação:** O ponto 6.4 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “6.5 — *Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:*

- a) Passar a ser exigida por uma Norma ou Interpretação; ou*
- b) Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.*

---

3. Uma entidade deve reconhecer o efeito da alteração de uma estimativa contabilística:

- a) Retrospectivamente;
- b) Prospectivamente, no período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou no Período de alteração e em futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações;
- c) Prospectivamente, no período de alteração e futuros
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a** al. b) Prospectivamente, no período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou no Período de alteração e em futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações;

**Justificação:** O ponto 6.7 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “6.7 — *O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, (...) deve ser reconhecido prospectivamente incluindo -o nos resultados do: a) Período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou b) Período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.*

---

4. Caso a sociedade Alfa, S.A. detecte em Novembro de 2011, já muito depois de aprovadas e divulgadas as contas, um erro material nas suas demonstrações financeiras do exercício de 2010 deverá
- a) Corrigir tal erro no exercício de 2011, registando-o em resultados do desse exercício;
  - b) Corrigir tal erro no exercício de 2011, registando-o em resultados transitados;
  - c) Refazer as demonstrações financeiras de 2010 e reunir de novo a Assembleia geral, com vista à aprovação das novas contas;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a** al. b) Corrigir tal erro no exercício de 2011, registando-o em resultados transitados;

**Justificação:** O ponto 6.9 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “6.9 — *A correcção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detectado, sendo efectuada directamente em resultados transitados.*

---

5. Os sobressalentes são geralmente reconhecidos como gastos do período quando consumidos e, enquanto tal não ocorre, escriturados como
- a) Activos fixos tangíveis;
  - b) Inventários;
  - c) Outros gastos e perdas;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. b) Inventários;**

**Justificação:** O ponto 7.2 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“7.2 — Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados quando consumidos.*

---

6. Os sobressalentes principais e equipamentos de reservas classificam-se como:
- a) Activos fixos tangíveis, quando a entidade os espera usar durante mais de um período;
  - b) Inventários;
  - c) Activos fixos tangíveis, quando a entidade não os espera usar durante mais de um período;
  - d) ;Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. a) Activos fixos tangíveis, quando a entidade os espera usar durante mais de um período;**

**Justificação:** O ponto 7.2 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“7.2 —(...) os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam -se como activos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá -los durante mais do que um período”.*

---



7. A depreciação dos activos fixos tangíveis por componentes dever-se-á praticar:
- a) Sempre
  - b) Quando os componentes forem materialmente relevantes para a entidade;
  - c) Quando os componentes representem uma parcela significativa do custo do activo;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Quando os componentes representem uma parcela significativa do custo do activo;

**Justificação:** O ponto 7.13 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “ 7.13 — Cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.”

---

8. Uma entidade deve aplicar na mensuração subsequente:
- a) Sempre o método do custo;
  - b) Sempre o método da revalorização;
  - c) Pode aplicar o método da revalorização, mas apenas se existirem diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos activos;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Pode aplicar o método da revalorização, mas apenas se existirem diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos activos;

**Justificação:** O ponto 7.8 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “7.8 — Uma entidade deve aplicar o modelo de custo do parágrafo 7.9. Nos casos em que existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos activos, uma entidade poderá, alternativamente utilizar o modelo de revalorização do parágrafo 7.10 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis”.

---

9. Quando uma entidade aplica o modelo da revalorização, pode fazê-lo:

- a) A activos isolados;
- b) A activos reconhecidos numa mesma conta;
- c) A uma classe inteira de activos fixos tangíveis;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c) A uma classe inteira de activos fixos tangíveis;**

**Justificação:** O ponto 7.8 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “7.8 — Uma entidade deve aplicar o modelo de custo do parágrafo 7.9. Nos casos em que existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos activos, uma entidade poderá, alternativamente utilizar o modelo de revalorização do parágrafo 7.10 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis”.

---

10. Quando uma entidade aplica o modelo do custo, após o reconhecimento como activo, deve escriturar os itens:

- a) Pelo respectivo custo;
  - b) Pelo respectivo custo deduzido de qualquer depreciação acumulada;
  - c) Pelo respectivo custo deduzido de qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas;
  - d) Nenhuma das anteriores.
-

**A resposta correcta é a al. c)** Pelo respectivo custo deduzido de qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas;

**Justificação:** O ponto 7.9 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“7.9 — No modelo do custo, após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.*

---

11. Quando uma entidade aplica o modelo da revalorização, após o reconhecimento como activo, deve:

- a) Reconhecer os efeitos dos impostos diferidos relativos à revalorização;
- b) Pode não reconhecer os efeitos dos impostos diferidos e aplicar as disposições relativas ao tratamento contabilístico do imposto sobre o rendimento que se encontra referidas na NCRF-PE;
- c) Tem de adoptar integralmente a NCRF 25 — Impostos sobre o rendimento;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Tem de adoptar integralmente a NCRF 25 — Impostos sobre o rendimento;

**Justificação:** O ponto 7.10 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“7.10 — No modelo da revalorização, (...) A utilização deste método implica que a entidade adopte integralmente a NCRF 25 — Impostos sobre o rendimento.*

---

12. Quando uma entidade aplica o modelo da revalorização, após o reconhecimento como activo, se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida:
- a) Nos resultados;
  - b) Nos capitais próprios;
  - c) Nos capitais próprios até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização respeitante a tal activo;
  - d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a** al. c) Nos capitais próprios até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização respeitante a tal activo;

**Justificação:** O ponto 7.12 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“7.12 — Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo”*.

---

13. Na determinação da vida útil de um activo uma entidade deve considerar:
- a) Uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo;
  - b) Desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso;
  - c) Obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo; e limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas;
  - d) Todas as anteriores.
-

**A resposta correcta é a** al. c) Nos capitais próprios até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização respeitante a tal activo;

**Justificação:** O ponto 7.18 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“7.18 — Na determinação da vida útil de um activo uma entidade deve considerar todos os seguintes factores:*

- a) Uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo;*
  - b) Desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso;*
  - c) Obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo; e*
  - d) Limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.”*
- 

14. No cálculo da depreciação, uma entidade:

- a) Deve utilizar o método das quotas constantes ou o das quotas degressivas;
- b) De utilizar o método da unidade de produção;
- c) Deve utilizar o método que melhor reflecta o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a** al. c) Deve utilizar o método que melhor reflecta o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade;

**Justificação:** O ponto 7.19 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“7.19 — O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade”* e vem reforçado pelo ponto 7.20 - *“7.20 — Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base*

---

*sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção”.*

---

15. No cálculo da depreciação, uma entidade:

- a) Deve utilizar o método das quotas constantes ou o das quotas degressivas;
- b) De utilizar o método da unidade de produção;
- c) Pode utilizar, por exemplo, método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c)** Pode utilizar, por exemplo, método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção;

**Justificação:** O ponto 7.20 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “7.20 — *Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção”.*

---

16. A depreciação de um activo:

- a) começa quando este comece a ser utilizado e cessa na data em que o activo for desreconhecido;
  - b) começa quando este esteja disponível para uso e cessa na data em que o activo deixar de ser utilizado;
  - c) começa quando este esteja disponível para uso e cessa na data em que o activo for desreconhecido;
  - d) Nenhuma das anteriores.
-

**A resposta correcta é a** al. c) começa quando este esteja disponível para uso e cessa na data em que o activo for desreconhecido;

**Justificação:** O ponto 7.17 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “7.17 — A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida. A depreciação de um activo cessa na data em que o activo for desreconhecido. Consequentemente, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de uso da depreciação, o gasto de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.”

---

17. Uma entidade pode reconhecer como activo uma marca gerada internamente se:

- a) For demonstrado que de tal marca fluem para a entidade benefícios económicos futuros;
- b) A marca tiver um valor que possa ser mensurado com fiabilidade;
- c) O mercado reconhecer a importância comercial da marca;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a** al. d) Nenhuma das anteriores;

**Justificação:** O ponto 8.12 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “8.12 — Uma entidade reconhecerá como gasto os seguintes itens, os quais nunca deverão ser reconhecidos como activo:

- a) As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente;
- b) Dispêndio com actividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com o capítulo 7 — Activos Fixos Tangíveis. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos

*produtos ou processos;*

*c) Dispêndios com actividades de formação;*

*d) Dispêndios com actividades de publicidade e promocionais;*

*e) Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.*

---

18. Uma entidade pode reconhecer como activo os dispêndios com actividades de arranque se estes:

a) Satisfizerem os critérios de reconhecimento como activo intangível;

b) Se fizerem parte do custo de um item do activo fixo tangível;

c) Se fizerem parte do custo de um item do activo fixo tangível ou se satisfizerem os critérios de reconhecimento como activo intangível;

d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. b)** Se fizerem parte do custo de um item do activo fixo tangível;

**Justificação:** O ponto 8.12 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “8.12 — *Uma entidade reconhecerá como gasto os seguintes itens, os quais nunca deverão ser reconhecidos como activo:*

*a) As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente;*

*b) Dispêndio com actividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com o capítulo 7 — Activos Fixos Tangíveis. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos*

*produtos ou processos;*

*c) Dispêndios com actividades de formação;*

*d) Dispêndios com actividades de publicidade e promocionais;*

*e) Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.*

---



19. Uma entidade, após o reconhecimento inicial de um activo intangível, pode adoptar:

- a) O modelo do custo;
- b) O modelo da revalorização;
- c) O modelo do custo ou o modelo da revalorização;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. a) O modelo do custo;**

**Justificação:** O ponto 8.14 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “8.14 — Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser contabilizado pelo modelo do custo tal como definido no parágrafo 7.9. “ reforçando em 8.15, ao determinar que “8.15 — Não é permitida a adopção do modelo de revalorização para activos intangíveis”.

---

20. Uma entidade, após o reconhecimento inicial de um activo intangível:

- a) Deve imputar a quantia depreciable numa base sistemática durante a sua vida útil, caso o item tenha uma vida útil finita;
- b) Deve imputar a quantia depreciable numa base sistemática durante a sua vida útil, caso o item tenha uma vida útil indefinida;
- c) Não deve registar qualquer amortização caso o item tenha uma vida útil finita;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. a) Deve imputar a quantia depreciable numa base sistemática durante a sua vida útil, caso o item tenha uma vida útil finita;**

**Justificação:** O ponto 8.18 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “8.18 — A quantia depreciable de um activo intangível com uma

---

*vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, tal como o previsto para os activos fixos tangíveis. A amortização deve cessar na data em que o activo for desreconhecido*“ reforçando em 8.20, ao determinar que “8.20 — *Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado*”.

---

21. Uma entidade deve reconhecer o custo dos empréstimos obtidos:

- a) Como gasto do período;
- b) Como parte do custo dos activos;
- c) Como activo e repartir o mesmo ao longo da vida do activo cujo financiamento foi assegurado pelo respectivo empréstimo
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. a) Como gasto do período;**

**Justificação:** O ponto 10.2 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que “10.2 — *Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto nos casos em que sejam capitalizados de acordo com o parágrafo 10.3.*”

---

22. A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deve começar quando:

- a) Os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;
- b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos;
- c) As actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso;
- d) Todas as anteriores.

**A resposta correcta é a al. d) Todas as anteriores;**

---

**Justificação:** O ponto 10.8 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“10.8 — A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deve começar quando:*

- a) Os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;*
  - b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e*
  - c) As actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso”*
- 

23. Os inventários que não reúnam as condições para a adopção do custo originário, devem utilizar:

- a) O custo médio ou o LIFO;
- b) O custo médio, o FIFO ou o LIFO;
- c) O custo médio ou o FIFO;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. c) O custo médio ou o FIFO;**

**Justificação:** O ponto 11.16 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“11.16 — O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo anterior, deve ser atribuído pelo uso da fórmula “primeira entrada, primeira saída” (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado”*

---

24. Na prestação de serviços, o rédito deve ser reconhecido:

- a) Com referência à fase de acabamento à data do balanço;
  - b) Com referência à fase de acabamento à data do balanço, quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado;
  - c) No momento em que existem condições de facturação do serviço;
  - d) Nenhuma das anteriores.
-

**A resposta correcta é a al. b)** Com referência à fase de acabamento à data do balanço, quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado;

**Justificação:** O ponto 12.7 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“12.7 — Quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço”*.

---

25. Numa operação de aumento do capital social que foi integralmente subscrito, mas que à data do balanço apenas foi parcialmente realizada, na face do balanço da entidade dever-se-á evidenciar:

- a) Um activo respeitante ao capital ainda não realizado e um capital próprio que reflecta o capital realizado;
- b) Um capital próprio que reflecta o capital realizado;
- c) Um activo respeitante ao capital ainda não realizado e um capital próprio que reflecta o capital não realizado;
- d) Nenhuma das anteriores.

**A resposta correcta é a al. b)** Um capital próprio que reflecta o capital realizado;

**Justificação:** O ponto 17.4 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades estabelece que *“17.4 — Na medida em que as partes de capital sejam subscritas mas nenhum dinheiro ou outro recurso tenha sido recebido, nenhum aumento de capital próprio deverá ser reconhecido.”*

---

---

<sup>i</sup> Por aplicação do parágrafo 7.10 *in fine* e considerando uma taxa de imposto de 20%,