



FEUC

Faculdade de Economia Universidade de Coimbra



Mestrado em Gestão

Activos Fixos Tangíveis NCRF 7

Relatório de Estágio Curricular

Ana Raquel da Silva Carvalheiro

Orientadora: Prof.^a Doutora Ana Maria Rodrigues

Fevereiro 2010

Aluna: Ana Raquel da Silva Carvalheiro

Orientadora: Prof.^a Doutora Ana Maria Gomes Rodrigues

Coordenadora de Estágio: Dr.^a Liseta Maria Roque Parente Sousa

Local de Estágio: A. Olayo, Lda

Duração do Estágio: 14 de Setembro de 2009 a 31 de Janeiro de 2010

“Se os contabilistas dessem mais importância à história da disciplina e às relações da mesma com as disciplinas afins, já as fronteiras contabilísticas se tornariam menos imprecisas e já as definições de contabilidade, seriam, porventura, menos desarmónicas do que são actualmente.”

Fernando Vieira Gonçalves da Silva

Agradecimentos

Estes últimos 5 meses de estágio foram muito importantes e muito enriquecedores, tanto a nível pessoal como profissional. Quero agradecer a todas as pessoas que contribuíram para este percurso.

Agradeço desde já à Prof.^a Doutora Ana Maria Rodrigues, pela disponibilidade prestada durante o estágio.

Agradeço também a todos os colaboradores da sociedade A. Olayo, Lda. pela amizade, paciência e disponibilidade em transmitir os conhecimentos necessários e fundamentais a nível profissional. Um agradecimento especial à minha coordenadora Dr.^a Liseta Maria e à minha colega Vera Lúcia.

Agradeço com especial carinho aos meus pais, ao meu irmão Célio, pela sua paciência e compreensão, aos meus avós, à minha tia, aos meus primos, à Bruna, ao meu Padrinho João, sua esposa Sheila e filhos, e restante família. Agradeço a todos vós pela vossa ajuda, presença e apoio.

Agradeço também à minha colega de casa, Joana, às minhas grandes amigas, Patrícia, Anabela e Raquel, por estarem sempre presentes e por serem amigas espectaculares.

Muito Obrigada

Índice

AGRADECIMENTOS	IV
ÍNDICE DAS FIGURAS:	VII
ABREVIATURAS:	VIII
INTRODUÇÃO	1
1 PARTE 1 : RELATÓRIO DE ESTÁGIO	2
1.1 SOCIEDADE A. OLAYO, LDA	3
1.1.1 Recursos Humanos	3
1.1.2 <i>Software</i>	3
1.2 A CONTABILIDADE	5
1.2.1 Tarefas Desempenhadas	6
1.2.1.1 Organização e Classificação dos Documentos	7
1.2.1.2 Controlo interno	8
1.2.1.3 Obrigações fiscais	9
1.2.1.3.1 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)	10
Incidência.....	10
Apuramento	11
1.2.1.3.2 Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas	13
Incidência.....	13
Apuramento	13
1.2.1.3.3 Pagamentos por conta.....	16
Incidência.....	16
Apuramento	17
1.2.1.3.4 Pagamento especial por conta.....	17
Incidência.....	17
Apuramento	18
1.2.1.3.5 Contribuições para a Segurança Social	19
1.2.1.3.6 Operações de Fim de Exercício	20
Demonstrações Financeiras	20
Prestações de Contas.....	21
1.2.1.3.7 Informação Empresarial Simplificada (IES).....	22
PARTE 2: ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS - NCRF 7	23
2 NCRF 7 – ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	24
2.1 OBJECTIVO.....	24
2.2 DEFINIÇÕES	24
2.3 RECONHECIMENTO	25
2.4 MENSURAÇÃO ² NO RECONHECIMENTO.....	25
2.4.1 Mensuração do custo	26
2.4.1.1 Capitalização de encargos financeiros.....	27
2.4.1.2 Trabalhos para a própria empresa	28
2.4.1.3 Bens recebidos por doação.....	28
2.4.1.4 Aquisição por troca.....	29
2.4.1.5 Locações.....	29
2.5 MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO	34
2.5.1 Revalorização ou reavaliação	34
2.5.2 Depreciação ⁴	37
2.5.2.1 Quantia depreciável	37
2.5.2.2 Período de depreciação	37
2.5.2.3 Métodos de depreciação	38
2.5.3 Imparidade	39

2.6	DESRECONHECIMENTO	42
2.7	DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	43
2.8	DIFERENÇAS ENTRE O SNC E O POC	45
3	CONCLUSÃO.....	47
4	BIBLIOGRAFIA	49
5	ANEXOS.....	51
	CASO PRÁTICO:	X
5.1	ENCERRAMENTO DE CONTAS DA EMPRESA FICTÍCIA R.CARVALHEIRO, LDA	X
5.1.1	Apuramento dos Resultados	xii
5.2	BALANCETE DO RAZÃO DA R.CARVALHEIRO, LDA.....	XVI
5.3	AMORTIZAÇÕES DO EXERCÍCIO E MAPA DE REINTEGRAÇÕES DA R.CARVALHEIRO, LDA.....	XIX
5.4	DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA R.CARVALHEIRO, LDA	XXI

Índice das Figuras:

Parte 1 – Relatório de Estágio

Figura n.º 1 – Microdigital, Lda – MDI Contabilidade

Figura n.º 2 – Os cinco módulos do MDI

Figura n.º 3 – Organização e Classificação dos Documentos

Figura n.º 4 – Contabilidade vs Fiscal – Objectivos

Figura n.º 5 – Apuramento Geral do IVA

Figura n.º 6 – Apuramento do IVA

Figura n.º 7 – Apuramento do Resultado Líquido do Exercício

Figura n.º 8 – Apuramento do Lucro Tributável

Figura n.º 9 – Apuramento da Matéria Colectável

Figura n.º 10 – Apuramento do IRC Líquido

Figura n.º 11 – Apuramento do IRC a pagar/reembolsar

Figura n.º 12 – Pagamento por Conta

Figura n.º 13 – Cálculo do Pagamento Especial por Conta

Figura n.º 14 – Operações preliminares com vista a elaboração das Demonstrações
Financeiras

Figura n.º 15 – Elaboração das Demonstrações Financeiras

Parte 2 – Activos Fixos Tangíveis – NCRF 7

Figura n.º 16 – Modelo de Revalorização

Figura n.º 17 – Informações a serem divulgadas nas Demonstrações Financeiras,
SNC vs POC

Figura n.º 18 – Conta 43, Activos Fixos Tangíveis

Abreviaturas:

CC	Código de Contas
CIRC	Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas
CIVA	Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DGCI	Direcção Geral dos Impostos
EC	Estrutura Conceptual
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IES	Informação Empresarial Simplificada
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MDF	Modelos de Demonstrações Financeiras
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NI	Normas Interpretativas
NIC (IAS)	Norma Internacional de Contabilidade (<i>International Accounting Standard</i>)
NIRF (IFRS)	Normas Internacionais e de Relato Financeiro (<i>International Financial Reporting Standard</i>)
PC	Pagamento por Conta
PCGA	Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites

PEC	Pagamento Especial por Conta
POC	Plano Oficial de Contas
SIC	<i>Standing Interpretations Committee</i>
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
UE	União Europeia

Introdução

Este relatório tem como objectivo relatar a experiência adquirida durante o estágio curricular, que servirá para concluir o Mestrado em Gestão. O estágio foi realizado num Gabinete de Contabilidade, a sociedade A. Olayo, Lda., que teve início no dia 14 de Setembro de 2009, e, finalizado no dia 31 de Janeiro de 2010.

O relatório está dividido em duas partes. Na primeira parte será apresentado a entidade de acolhimento e as tarefas desempenhadas. Na segunda parte, será apresentado um tema desenvolvido que tem por nome “SNC e Activos Fixos Tangíveis”.

Nesta primeira parte do relatório, será efectuada uma análise ao gabinete de contabilidade e como funciona, desde a entrega dos documentos dos clientes à introdução dos dados no sistema informático. Para finalizar esta parte, serão explicadas as actividades desempenhadas no gabinete de contabilidade.

Na segunda parte, será efectuada um estudo à NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis. Com esta parte, compreender-se-á quando se reconhece um activo fixo tangível, como se efectuará a sua mensuração, depreciação e imparidades, as divulgações a serem efectuadas e ainda uma breve explicação da diferença entre o POC e o SNC.

Para terminar, será efectuada uma breve conclusão a nível de estágio curricular e sobre o tema desenvolvido. A nível pessoal e profissional, toda esta experiência foi bastante gratificante e enriquecedora. Aprendi muito a nível da contabilidade e de como se aplica na prática todo o conhecimento que adquirido ao longo destes anos na Universidade. Desde o início do ano que o POC é substituído pelo SNC, alteração esta que é favorável a nível europeu, mas as empresas ainda não estão bem preparadas nem esclarecidas sobre como adoptar este novo sistema.

Em anexos, estará um exemplo prático sobre o encerramento de contas.

1 Parte 1 : Relatório de Estágio

1.1 Sociedade A. Olayo, Lda

A sociedade, A. Olayo, Lda. iniciou em 1973 a sua actividade em nome individual, sendo o Dr. António Olaio o seu dirigente.

Em 1990, esta empresa passou a ser uma sociedade por Quotas com um capital social de 400.000 escudos, que eram divididos pelos dois sócios, António Olaio e Ricardo Olaio.

Actualmente, a sociedade detém um capital social de 5.000 €, sendo os seus sócios actuais Ricardo Olaio e Lucília Olaio.

Esta empresa presta vários serviços a nível contabilísticos e com um grande grau de eficiência. Com 37 anos de experiencia, a empresa conseguiu adquirir um *know-how* bastante elevado e uma relação de confiança com os seus cerca de 80 clientes de tal forma que os obriga a serem mais eficientes e exigentes a cumprirem os seus deveres.

1.1.1 Recursos Humanos

Para cumprir com as suas obrigações, a empresa é composta por oito funcionários, estando eles interligados mas cada um com funções específicas, como por exemplo: o processamento dos salários, processamentos fiscais, resolução de assuntos contabilísticos, e tratamento de assuntos administrativos externos (resoluções de assuntos relacionados com a repartição das finanças, segurança social, etc.).

Desta forma, a empresa consegue resultados eficientes em questões de apoio ao cliente, de apoio a nível da gestão dos negócios, respeita atempadamente as suas obrigações fiscais, informação contabilística, e desta forma, obtêm toda a confiança dos seus clientes.

1.1.2 Software

Para assim melhorar a eficiência do trabalho e ser competitiva, a empresa tem a necessidade de usar sistemas informáticos. Como tal, a A.Olayo trabalha com 8 computadores ligados em rede com o programa Microdigital, sendo este programa sempre actualizado. Recentemente, o programa foi actualizado com a nova versão do

Sistema de Normalização Contabilístico (SNC). Aquando da reabertura das contas para 2010, o software transporta as contas do Plano Oficial de Contas (POC) para o SNC.

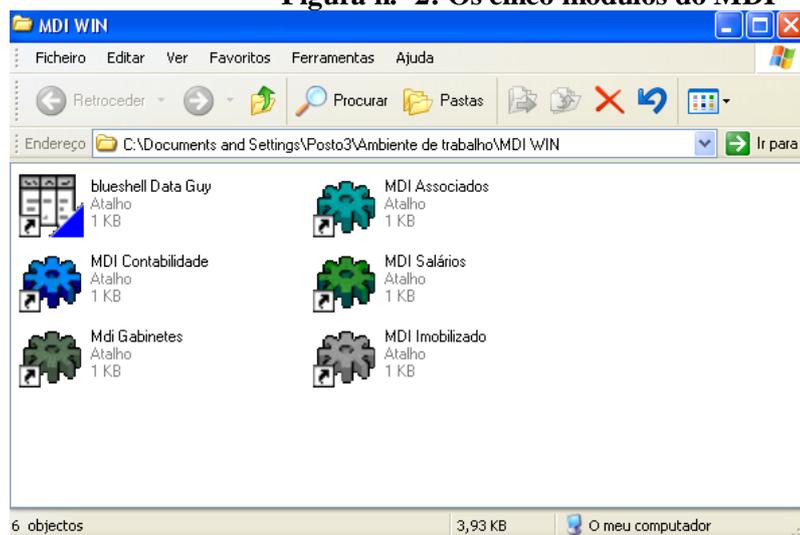
**Figura nº. 1 – Microdigital, Lda.
– MDI Contabilidade**



Fonte: Microdigital

Este programa está repartido por cinco módulos, que são os seguintes:

Figura n.º 2: Os cinco módulos do MDI



Fonte: Microdigital

Como se pode constatar na figura anterior, os módulos são:

MDI Contabilidade: este módulo serve para efectuar a maioria das operações relacionadas com a contabilidade dos clientes. Permite o lançamento e respectivo registo de cada documento de forma autónoma, para cada cliente. O diário mais usado para a maioria dos clientes é o Diário das Operações Diversas, contudo, existem outros diários que, consoante a sua necessidade são usados, como por exemplo o Diário das Compras, o Diário das Vendas ou o Diário do Encerramento.

Através deste módulo também se pode realizar o apuramento do IVA, o encerramento de contas no fim do exercício e a impressão de demonstrações financeiras.

MDI Gabinetes: este módulo serve de suporte ao funcionamento dos diversos processos inerentes a um gabinete de contabilidade. Permite a gestão da carteira de clientes, incluindo a gestão das suas obrigações fiscais e não fiscais.

MDI Salários: neste módulo efectua-se um apoio eficaz à gestão de recursos humanos. Nele procede-se ao processamento de salários de todos os funcionários de cada uma das empresas clientes da A.Olayo, Lda., incluindo o processamento de subsídios de férias ou de Natal. Para além de outras funções, permite elaborar o cadastro do pessoal, reunindo numa ficha individualizada toda a informação relacionada com cada trabalhador, como dados pessoais, faltas, ferias, etc.

MDI Imobilizado: este módulo está relacionado com o imobilizado dos clientes. Indica os bens adquiridos, registando as suas datas de aquisição, o período de vida útil, o modo de amortização e outras informações relacionadas com estes. Este módulo é utilizado para processar os cálculos de amortizações e reintegrações para a elaboração dos respectivos mapas.

MDI Gabinete: este módulo é usado para a facturação da empresa.

1.2 A Contabilidade

Como é conhecido, a contabilidade existe desde os primórdios da civilização, durante um longo período, foi tida como a arte de escritura mercantil. Utilizavam-se

técnicas específicas, que se foram aperfeiçoando e especializando, sendo algumas delas ainda aplicadas nos dias de hoje.

Antigamente, esta arte era praticada de forma rudimentar e não sistematizada.

Actualmente, “a Contabilidade em *strictu sensu*, ou seja escrituração, que é a técnica de registo e de representação de todas as transformações sofridas pelo património de qualquer entidade económica durante o exercício da sua actividade, do modo a saber em qualquer momento a sua composição e o seu valor.

A Contabilidade *latu sensu* que é a ciência dos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão. Visa *quantificar* tudo o que ocorre numa unidade económica fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões da gestão” segundo Borges *et al* (2003).

Ou seja, o objectivo da contabilidade é obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa recorrendo às demonstrações financeiras: Balanço; Demonstrações dos Resultados; Demonstrações dos Fluxos de Caixa; e respectivamente os anexos ao Balanço e às Demonstrações de Resultados.

Até à data de 1 de Janeiro de 2010, o normativo contabilístico que regia a contabilidade era o POC, que havia sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º.410/89, de 21 de Novembro. Entretanto o POC foi sofrendo algumas alterações, sendo a última alteração através do Decreto-Lei n.º.35/2005 de 17 de Fevereiro.

Desde 1 de Janeiro de 2010, o normativo contabilístico já é regido pelo SNC¹, que veio substituir o POC.

1.2.1 Tarefas Desempenhadas

A A. Olayo, Lda., como prestadora de serviços, tem e conhecer bem a actividade dos seus clientes para assim prestar serviços com qualidade e eficiência.

1 Aprovado pelo Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho

Cada funcionário tem um conjunto de clientes para assim obter o máximo de eficiência devido ao conhecimento aprofundado de cada um deles.

Esse conhecimento vai ajudar no tratamento dos documentos (facturas de compras e de vendas, salários, extractos bancário, etc) apresentados pelos clientes e assim classifica-los correctamente depois de os analisar e classificar cronologicamente. De seguida, esta classificação é inserida no programa de contabilidade, Microdigital, e assim, verificar e efectuar as obrigações fiscais de cada cliente.

Nestes 5 meses de estágio, fui acompanhando e realizando as diferentes etapas deste processo. Inicialmente, os diferentes documentos contabilísticos são ordenados cronologicamente e classificados (vendas, facturas, salários, recibos, etc), de seguida, introduz-se os documentos no sistema informático e atribui-se um número interno a cada documento, e entretanto, arquivar. Tudo isto é feito com um certo rigor e com medidas de controlo interno, nomeadamente conciliações bancários. Também tive a oportunidade de apurar contribuições e impostos, e preencher as respectivas declarações por via electrónica. Na fase terminal do estágio, tive a oportunidade de colaborar no processo de encerramento das contas de uma empresa fictícia, que poderá ser visualizada em anexo.

1.2.1.1 Organização e Classificação dos Documentos

Todo o trabalho contabilístico é baseado em documentos, não se podem registar factos sem serem comprovados por estes. Todos estes documentos devem ser organizados, classificados e arquivados de forma cuidada.

A recepção dos documentos é efectuada pelo funcionário responsável pelo acompanhamento do cliente em questão. De seguida, com estes documentos são criados relatórios mensais após os documentos serem separados por meses. Esses relatórios vão sendo organizados a acordo com o tipo de documentação (despesas, compras, vendas, etc.). Entretanto, são classificados, tendo em atenção a actividade do cliente, repercutindo a classificação em contas de acordo com o POC.

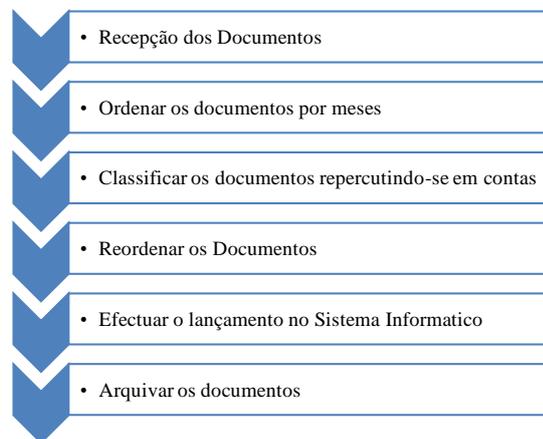
Este relatório será de novo reorganizado segundo operações bancárias e operações levadas a caixa (separar os documentos segundo pagamentos através do

banco ou a caixa), entretanto as operações relacionadas com os fornecedores (facturas e recibos) e para finalizar as operações relacionadas com despesas.

Após esta fase, todos estes dados são lançados no sistema informático, usando apropriadamente cada módulo do programa Microdigital. Para finalizar, todos estes documentos são arquivados devidamente e conservados durante 10 anos, segundo o artigo 40.º do Código Comercial.

A figura n.º 3 ajuda a perceber melhor a organização dos documentos.

Figura n.º 3 – Organização e Classificação dos Documentos



Fonte: Elaboração própria

1.2.1.2 Controlo interno

É importante a existência do controlo interno numa empresa. O controlo interno é definido como um processo, efectuado pela gestão e todo o pessoal, desenhado para dar uma segurança razoável a uma organização de forma a atingir todos os seus objectivos em três áreas essenciais, que são, a eficácia e a eficiência das operações, a fiabilidade do relato financeiro, e a conformidade com leis e regulamentos.

Na A. Olayo, Lda. existem procedimentos que são efectuados constantemente, como por exemplo, a conciliação bancária, a numeração interna dos documentos, a análise das contas e outros procedimentos ligados.

Todo este procedimento é efectuado para detectar possíveis erros ou eventuais diferenças nas contas, e o facto de existir numeração interna conseguem detectar facilmente o erro, que poderá ter sido erros aritméticos, ausência de documentos ou interpretação errada de certos documentos.

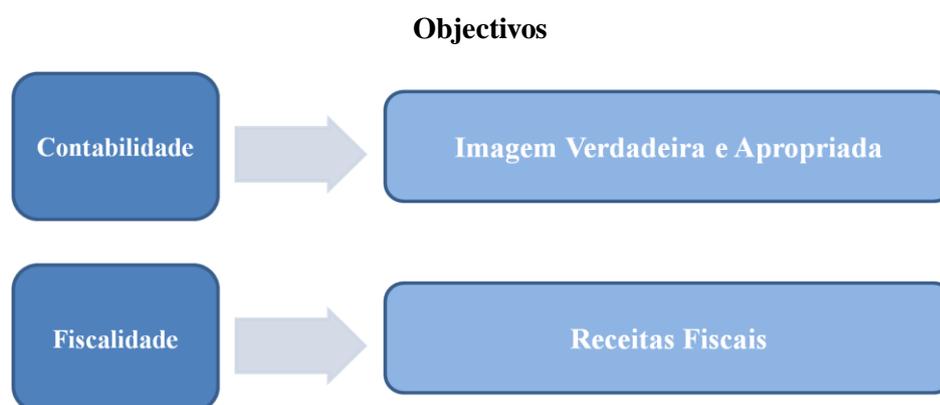
1.2.1.3 Obrigações fiscais

Como todos sabemos, a contabilidade mantém contactos com varias áreas, como a gestão, finanças, a economia, a administração, mas também a área fiscal, que é muito importante.

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade pode-se até apresentar metaforicamente que como sendo um “casamento”. É sabido que num casamento tem de haver cedências de ambas as partes. Guimarães (2006) refere que, visto nesta óptica, a contabilidade e a fiscalidade devem coabitar no contexto das influências que exercem entre si, numa perspectiva de complementaridade, mas no pressuposto que não deveram alterar a sua “identidade/personalidade própria”, sob pena de descaracterização dos diferentes objectivos que perseguem.

Os objectivos da contabilidade visam a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada e a fiscalidade por sua vez, tem como objectivo a arrecadação de receitas fiscais.

Figura nº. 4 – Contabilidade vs Fiscalidade



Fonte: Adaptado de Guimarães (2006)

Para retirar essas receitas fiscais, a fiscalidade tem de andar sempre a par com a contabilidade para assim tributar o rendimento.

Serão então explicados alguns dos impostos relacionados com a contabilidade efectuados durante o estágio.

1.2.1.3.1 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

O IVA é um imposto que veio a ser aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394/84, de 26 de Dezembro, com a finalidade de se proceder à harmonização das normas de tributação do consumo, para proceder à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados membros da Comunidade Económica Europeia (CEE), actualmente União Europeia (EU).

O IVA substitui, desde Janeiro de 1986, o imposto de transacções sobre mercadorias e serviços. O imposto sobre o consumo é um imposto indirecto, com taxas proporcionais que incidem sobre quase todas as transacções de mercadorias e sobre as prestações de serviços. Estas taxas podem ser reduzidas, intermédias ou normais.

“O IVA é um imposto geral sobre os produtos e serviços que asseguram uma igualdade de tributação ao nível do consumidor final entre os produtos criados no país e os importados, e isto independentemente da extensão dos circuitos de produção e de distribuição ou da natureza dos meios intervenientes” segundo Borges *et al.* (2005).

Incidência

Segundo o artigo 1º do CIVA, “estão sujeitas ao imposto, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, as importações de bens, e as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e regulamentadas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).”

Porem, existe algumas isenções. Em relação ao CIVA, essas isenções estão descritas do artigo 9º ao 15º, e no RITI, as isenções estão descritas do artigo 14º ao 16º.

Sendo este imposto plurifásico, os intervenientes no circuito económico são responsáveis, perante o Estado, na determinação da parcela do imposto total que lhes cumpre entregar ao Tesouro Publico, apesar de ser o consumidor final a suportar o imposto.

Apuramento

Segundo Borges (2005), a determinação da parcela do imposto total a entregar ao Estado assenta basicamente na dedução ao imposto liquidado nas transmissões de bens e prestações de serviços do momento do imposto suportado (e dedutível) nas aquisições de bens e serviços.

Na figura seguinte podemos visualizar o apuramento geral do IVA.

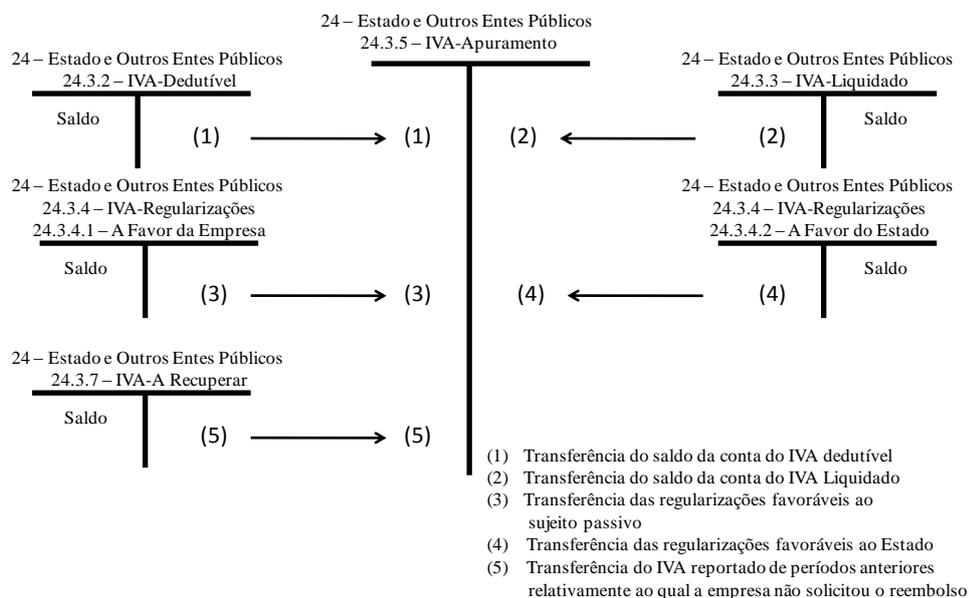
Figura n.º5 – Apuramento Geral do IVA



Fonte: Adaptado de Borges (2005)

Nesta figura pode-se visualizar o apuramento segundo as contas usadas.

Figura n.º6 – Apuramento do IVA



Fonte: Bento (2005)

Através desta última figura consegue-se compreender como é feito o apuramento do IVA e verificar se o contribuinte tem IVA a pagar ou IVA a recuperar.

Se o IVA for apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º, quer dizer que os sujeitos passivos encontram-se obrigados a apresentar uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade, indicando o imposto devido ou a recuperar.

No caso de haver IVA a pagar, o pagamento tem de respeitar os termos do artigo 27.º, onde menciona que o pagamento tem de ser efectuado no prazo previsto. Esse prazo previsto, segundo o artigo 41.º, é até ao dia 10 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as operações. Isto acontece se o volume de negócios for superior ou igual a 650.000€ no ano civil anterior, caso contrário, o prazo previsto é até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações.

1.2.1.3.2 Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

O Código do Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Colectivas foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

Este imposto caracteriza-se por incidir sobre o rendimento, é um imposto directo por incidir sobre a manifestação directa da capacidade contributiva, é um imposto periódico por ser uma contribuição anual, é um imposto proporcional porque a taxa é constante, independentemente do valor da matéria colectável, é um imposto estadual, é um imposto real devido à sua tributação nos rendimentos das pessoas colectivas, é um imposto principal por ter autonomia própria, não depende de nenhum outro imposto, e é um imposto global por incidir sobre o conjunto dos rendimentos.

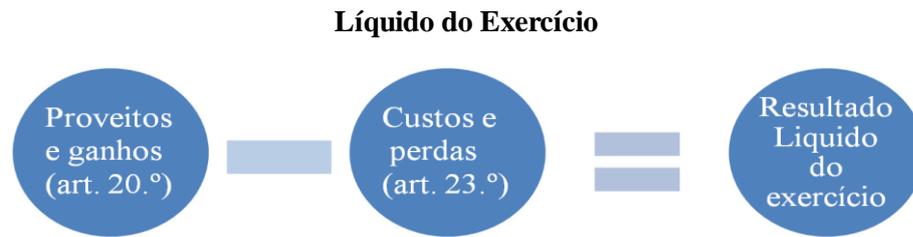
Incidência

No âmbito do artigo 2.º do CIRC, os sujeitos passivos do IRC são as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas publicas e as demais pessoas colectivas de direito publico ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português, as entidades desprovidas de personalidade jurídica, e as entidades, com ou sem personalidade jurídica, cujos rendimentos obtidos em Portugal não estejam sujeitos a IRS.

Apuramento

Segundo Borges *et al.* (2003), o Resultado Liquido do Exercício é calculado da seguinte forma:

Figura n.º 7 – Apuramento do Resultado



Fonte: Elaboração própria

Após o apuramento do Resultado Líquido do Exercício apurar-se o Lucro Tributável ou Prejuízo Fiscal.

Figura n.º 8 – Apuramento do Lucro

Tributável

Resultado Líquido do Exercício
+ Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado (art. 21.º)
- Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado (art. 24.º)
+ Custos e perdas não aceites fiscalmente (art. 23.º e seguintes)
- Proveitos e Ganhos não aceites fiscalmente (art. 20.º e seguintes)
= Lucro Tributável

Fonte: Elaboração própria

Depois de apurar o lucro tributável, serão deduzidos, se houver, prejuízos fiscais obtidos em exercícios até seis anos anteriores, como é referido no n.º 1 do artigo 47.º, resultando então à obtenção da matéria colectável.

Figura n.º 9 – Apuramento da Matéria

Colectável

Lucro Tributável
- Prejuízos Fiscais (art. 47.º)
- Benefícios Fiscais (art. 15.º, n.º 1 b), e n.º 2)
= Matéria Colectável

Fonte: Elaboração própria

À matéria colectável será aplicado uma taxa de imposto e por conseguinte, efectua-se algumas deduções para assim se obter o IRC liquidado.

Figura n.º 10 – Apuramento do IRC Liquidado

Matéria Colectável
* Taxa (art. 80.º)
= Colecta
- Deduções à Colecta (art. 83.º a 87.º, 96.º e 98.º)
= IRC Liquidado

Fonte: Elaboração própria

Após as deduções à colecta, obtém-se então o IRC liquidado, ao qual irão ser deduzidas as retenções na fonte, segundo os artigos 88.º, 89.º e 90.º, e os pagamentos por conta, segundo os artigos 96.º, 97.º, 98.º, 99.º, resultando então o IRC a pagar/recuperar. A este valor tem de se acrescentar ainda a Derrama, se aplicável, e as tributações autónomas definidas no artigo 81.º. A Derrama é um imposto que reverte a

favor dos municípios e incide sobre o lucro tributável até ao limite máximo de 1,5%, segundo o n.º 4 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

Figura n.º 11 – Apuramento do IRC a pagar/reembolsar

IRC Liquidado
- Retenções na fonte (art. 88.º a 90.º)
- Pagamentos por Conta (art. 96.º a 99.º)
= IRC a pagar ou reembolsar
+ Derrama
+ Tributações Autónomas (art. 81.º)
= Total a pagar ou a reembolsar

Fonte: Elaboração própria

1.2.1.3.3 Pagamentos por conta

O pagamento por conta é um pagamento a efectuar no próprio ano de obtenção dos rendimentos, o qual poderá ser tripartido e se destina a antecipar o pagamento do imposto sobre o rendimento respectivo, que caso contrário seria totalmente pago apenas no exercício seguinte ao da obtenção dos rendimentos.

Incidência

Segundo o artigo 96.º do CIRC, todas as entidades que exerçam a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como os não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento

deste imposto, por três vezes, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro. Apenas estão dispensados deste pagamento quando o imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo for inferior a 199,52€, segundo o n.º 4 do artigo em questão.

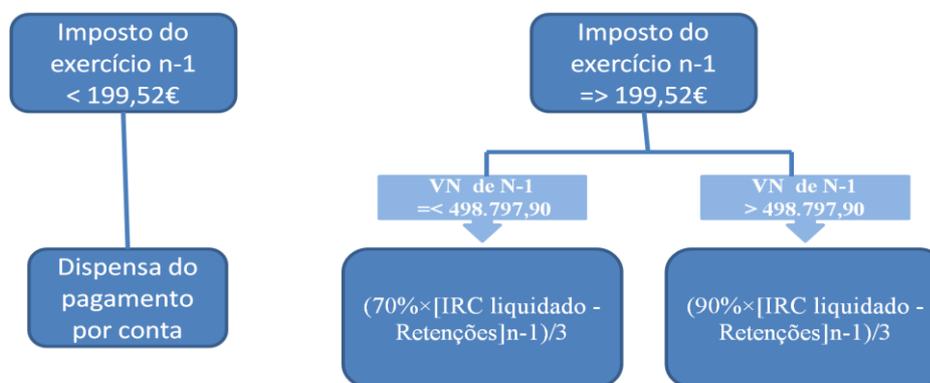
O contribuinte pode também ser reembolsado, segundo o n.º2 do artigo 96.º, se o valor apurado da declaração do IRC for negativo ou se for inferior ao valor dos pagamentos por conta.

Apuramento

Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado nos termos do n.º1 do artigo 83.º relativamente ao exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, segundo o artigo 97.º do CIRC.

O cálculo dos pagamentos por conta, segundo o artigo 97.º, realiza-se da seguinte forma:

Figura n.º12 – Pagamento por Conta



Fonte: Elaboração própria

1.2.1.3.4 Pagamento especial por conta

Incidência

Todas as entidades que exerçam a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como os não residentes com estabelecimento

estável em território português, que não estejam ao abrigo do regime simplificado de determinação do lucro tributável devem proceder ao pagamento do Pagamento Especial por Conta (PEC), de acordo com o artigo 98.º do CIRC. O PEC efectua-se em Março ou, em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita.

No termo do n.º 3 do artigo 98.º, ao montante apurado nos termos anteriores, deduz-se os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior (N-1).

Neste imposto também se pode constatar que os contribuintes podem ser isentos do pagamento se respeitarem os termos do n.º11 deste mesmo artigo, isto é, se o contribuinte estiver em processo de falência ou se estiver com processo no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa, ou ainda se estiverem isentos do IRC nos termos do artigo 9.º e 10.º do CIRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo.

Também é de mencionar que no ano de início da actividade e o ano seguinte, o contribuinte está dispensado do pagamento especial por conta, segundo o n.º10.

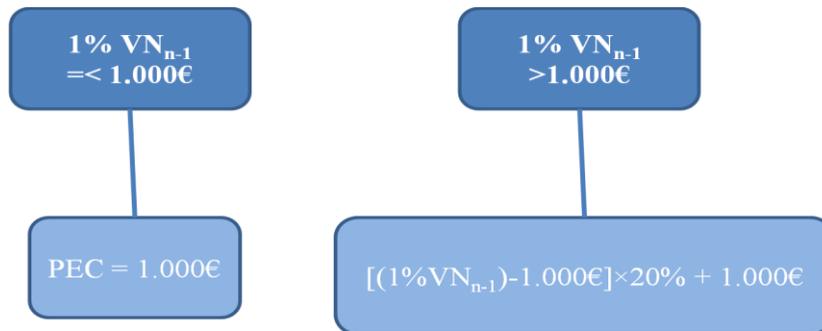
Apuramento

Os pagamentos são calculados com base no Volume de Negócios efectuados no exercício anterior. O volume de negócios corresponde ao valor das vendas e dos serviços prestados, segundo o n.º 2 do artigo 98.º. Para as entidades financeiras, o volume de negócios será substituído pelos juros e proveitos equiparados e comissões ou pelos prémios brutos emitidos, como é mencionado no n.º 3.

O cálculo do pagamento especial por conta é efectuado conforme os termos do n.º 2.

Figura n.º13 – Cálculo do Pagamento

Especial por Conta



Fonte: Elaboração própria

1.2.1.3.5 Contribuições para a Segurança Social

A Segurança Social traduz-se num conjunto de políticas sociais cuja finalidade é amparar e assistir os trabalhadores e suas famílias nas situações de velhice e invalidez, doença, desemprego, entre outras.

Na criação de uma empresa, esta é obrigada à inscrição na Segurança Social e à inscrição dos trabalhadores que iniciem a actividade ao seu serviço.

As entidades empregadoras são responsáveis pelo pagamento das contribuições por si devidas à Segurança Social e pela entrega das quotizações devidas pelos trabalhadores ao seu serviço. Neste sentido, cabe ao empregador descontar, nas remunerações pagas aos trabalhadores, o valor dessas quotizações. Essas contribuições devem ser entregues no período que decorre de 1 a 15 do mês seguinte àquele a que dizem respeito.

O pagamento pode ser efectuado em instituições bancárias, tesourarias da Segurança Social ou pelo correio.

As contribuições são determinadas através de percentagens, legalmente estabelecidas sobre as remunerações auferidas. Para um trabalhador por conta de outrem em regime geral, a percentagem total retirada directamente pela entidade patronal ao seu vencimento líquido será de 34,75%, dos quais 11% serão por conta do trabalhador e os restantes 23,75% serão por conta da entidade patronal. No caso dos membros de órgãos

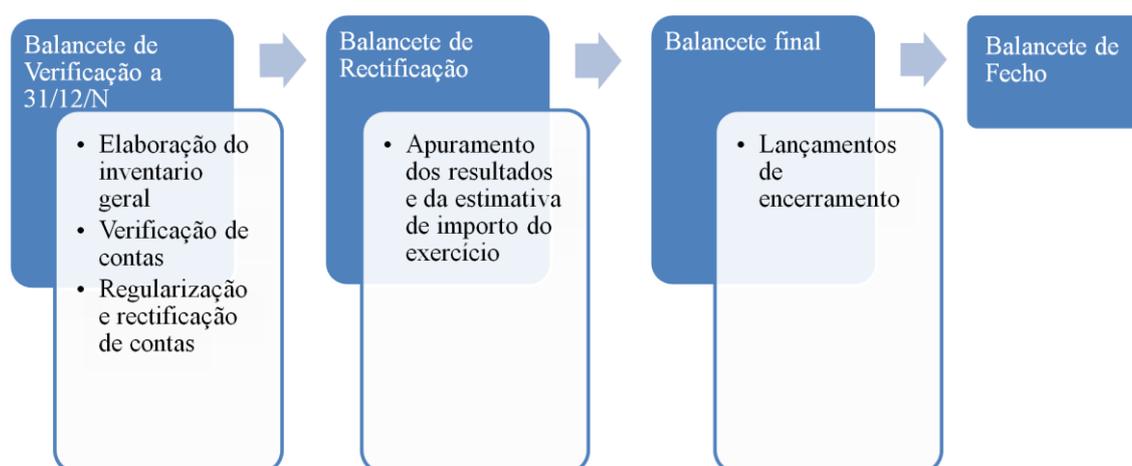
sociais, a percentagem total retirada do seu vencimento líquido será de 31,25%, onde 10% serão por conta própria e 21,25% serão por conta da entidade patronal.

1.2.1.3.6 Operações de Fim de Exercício

O objectivo do encerramento contabilístico é o apuramento dos resultados de um determinado período, de forma a avaliar o desempenho da actividade desenvolvida. É através do encerramento contabilístico que se produzem as demonstrações financeiras a essa avaliação.

Esquemáticamente o processo de encerramento de contas pode ser assim apresentado.

**Figura n.º 14 – Operações preliminares
com a vista à elaboração das demonstrações financeiras**

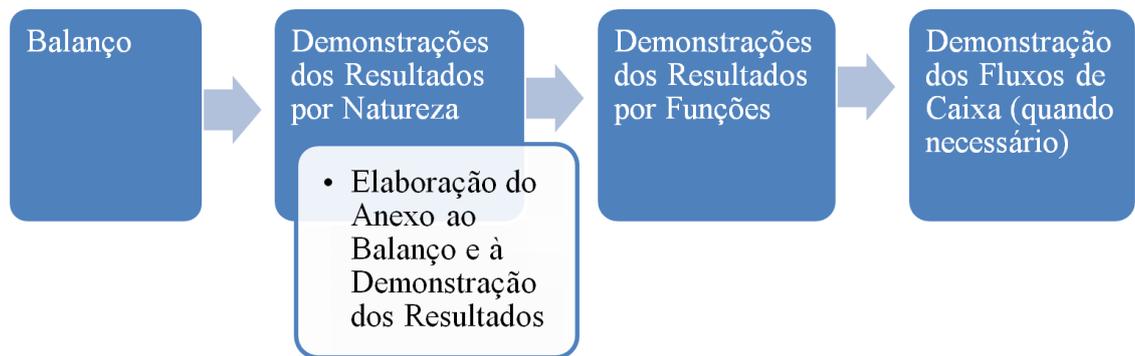


Fonte: Adaptado de Caiado *et al.*(2004)

Demonstrações Financeiras

As demonstrações financeiras têm como objectivo proporcionar, de forma verdadeira e apropriada, informações acerca da posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade, que sejam úteis ao vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões.

**Figura n.º 15 – Elaboração das
Demonstrações Financeiras**



Fonte: Adaptado de Caiado *et al.* (2004)

Prestações de Contas

Todas as empresas, anualmente, têm de proceder à prestação de contas.

Segundo o n.º 1 do artigo 65.º do CSC, “os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual”. O n.º 2 do mesmo artigo refere que “a elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e dos demais documentos de prestação de contas deve obedecer ao disposto na lei; o contrato de sociedade pode complementar, mas não derrogar, essas disposições legais”.

O n.º 1 do artigo seguinte, n.º 66.º, refere que “o relatório da gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta.”

O relatório de gestão, as contas do exercício e outros documentos de prestação de contas que foram devidamente aprovados têm de ser depositados na conservatória do registo comercial nos termos da lei, segundo o artigo 70.º.

1.2.1.3.7 Informação Empresarial Simplificada (IES)

A informação empresarial simplificada é uma nova forma de entrega, por via electrónica e de forma totalmente desmaterializada de obrigações declarativas de natureza contabilística, fiscal e estatística.

Autrora, as empresas eram obrigadas a enviar, em papel, a mesma informação sobre as suas contas anuais a quatro entidades públicas diferentes (Conservatórias do Registo Comercial, Administração Fiscal, INE e Banco de Portugal).

Actualmente, toda a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais é entregue ao Ministério da Finanças através do preenchimento de formulários únicos, aprovados pela Portaria n.º 208/2007, de 16 de Fevereiro.

Com este sistema, as empresas têm a vida mais facilitada, têm uma redução de custos e a informação estatística abrange a universalidade das empresas.

A IES tem um prazo de entrega correspondente aos seis meses seguintes ao termo do exercício económico, sendo esta a declaração enviada através da página “Declarações Electrónicas” do site da DGCI.

Parte 2: Activos Fixos Tangíveis - NCRF 7

Sistema de Normalização Contabilística

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) visa substituir o Plano Oficial de Contas (POC) e a legislação complementar baseia-se nas Normas Internacionais de Contabilidade e de Relato Financeiro adoptadas na União Europeia.

O novo sistema assenta num modelo baseado em princípios e não em regras, apresentando como componentes as Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro (NCRF) e a Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades, esta ultima representa a maioria das empresas existentes em Portugal.

2 NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis

Os activos fixos tangíveis são tratados autonomamente na NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis, que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 16.

2.1 Objectivo

A NCRF 7 tem como objectivo prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, para que os utentes das demonstrações financeiras possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Como se pode constatar, o SNC designa os activos fixos tangíveis por investimento, enquanto que no POC estes são tratados como imobilizações corpóreas.

Os principais aspectos a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são o seu reconhecimento e mensuração.

2.2 Definições

Segundo a NCRF 7, activos fixos tangíveis são itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Esta norma define também activos que não se aplicam a ela.

Os activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda são regidos pela NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas. Os activos biológicos estão relacionados com a agricultura, logo, são regidos pela NCRF 17 – Agricultura e os activos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais são regidos pela NCRF 16 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais.

2.3 Reconhecimento

Em relação ao reconhecimento, tanto o SNC como o POC, dão ênfase à continuidade ou permanência dos bens. O princípio de reconhecimento da NCRF 7 diz que “O custo do bem de activo fixo tangível dever ser reconhecido como activo se, e apenas se for provável que benefícios económicos futuros associados ao bem fluam para a empresa e puder ser mensurado fiavelmente”. Enquanto que no POC, no capítulo 12, diz “Devem ser reconhecidos como imobilizações os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa.”

Podem ser também considerados no activo por uma só quantidade e quantia fixa os bens que sejam renovados frequentemente, representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade e que tenham uma vida útil na superior a 3 anos, segundo a NCRF 7.

2.4 Mensuração² no reconhecimento

No reconhecimento de um activo fixo, este dever ser mensurado pelo seu custo³.

² Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidas e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados.

³ O custo é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.

O custo de um activo fixo tangível compreende vários tipos de elementos, que são:

- a) o preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
- b) quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;
- c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado.

Os elementos que integram o custo segundo a NCRF 7 e o POC são praticamente idênticos, só o último ponto é que não é referido no POC.

Entretanto, existem outros custos que são directamente atribuíveis, e são eles:

- a) custos de benefícios dos empregados decorrentes directamente da construção ou aquisição de um bem;
- b) custos de preparação do local;
- c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- d) custos de instalação e montagem;
- e) custos de testar se o activo funciona correctamente;
- f) honorários.

A NCRF 7 apresenta também custos que não devem ser considerados na mensuração do bem, que são:

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

2.4.1 Mensuração do custo

Segundo a NCRF 7, o custo de um activo fixo tangível é o equivalente ao preço em numerário à data do reconhecimento.

2.4.1.1 Capitalização de encargos financeiros

Segundo a NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos, a norma que rege este tema, a forma mais habitual de uma empresa adquirir activos fixos tangíveis é a título oneroso, tendo esses activos de se qualificar como tal, ou seja, um activo que se qualifica é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

Tendo determinado quais os activos que se qualificam, isto é, aqueles activos para os quais se pode optar entre a inclusão dos custos de empréstimos obtidos no valor dos activos ou o seu reconhecimento como gastos do período, tem-se de determinar o que se deve incluir no custo de empréstimos obtidos.

Os custos de empréstimos obtidos, segundo a NCRF 10, são os custos de juros e outros incorridos por uma entidade relativos aos pedidos de empréstimos de fundos, podendo incluir:

- a) juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
- b) amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
- c) amortização de custos acessórios incorridos na obtenção de empréstimos;
- d) encargos financeiros respeitantes a locações financeiras; e
- e) diferenças de cambio resultantes de empréstimos em moeda estrangeira, na medida em que sejam imputáveis a custos com juros.

Os custos de empréstimos obtidos são contabilizados como gastos do período.

A NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos, prevê duas alternativas relativamente à contabilização dos encargos financeiros com a aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica como gasto do período ou a acrescer ao custo do activo.

Uma das alternativas é considerar os custos como gastos do período, ou seja, reduz a carga fiscal (nas entidades sem lucros), reduz o resultado líquido do período (se

positivo) e aumenta-o se negativo e os resultados futuros serão maiores uma vez que não serão afectados pela depreciação dos juros capitalizados.

A segunda alternativa é considerar os custos como custo do activo, que aumentarão a carga fiscal (nas entidades com lucro), aumentarão o resultado líquido do período se positivo e diminuirá se negativo, e os resultados futuros serão afectados por maiores depreciações.

O início da capitalização verificar-se-á quando se efectuarem dispêndios com o activo qualificável, os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos e as actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar o activo que se qualifica para o seu uso pretendido ou venda estejam completas.

Deverão ser divulgadas nas demonstrações financeiras a política contabilística adoptada nos custos de empréstimos obtidos, o valor dos custos de empréstimos obtidos capitalizado durante o período e a taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

2.4.1.2 Trabalhos para a própria empresa

Várias empresas produzem bens para o seu activo, máquinas, ferramentas, moldes etc. Tratando-se de elementos construídos pela própria empresa, o custo do activo construído determina-se usando os mesmos princípios relativos a um activo adquirido, no caso da empresa produzir bens idênticos para venda o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (NCRF 18 – Inventários).

2.4.1.3 Bens recebidos por doação

Os bens recebidos por doação devem ser contabilizados nos activos fixos tangíveis por contrapartida da conta 59 – Outras variações no capital próprio. O valor do bem deverá resultar de uma avaliação do seu justo valor, tendo em conta o estado em que se encontra.

2.4.1.4 Aquisição por troca

Uma empresa pode adquirir activos fixos tangíveis em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários ou não monetários.

O custo de um activo é mensurado pelo justo valor a não ser que, a transacção da troca careça de substância comercial ou, nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

Se o bem adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

Uma transacção de troca tem substancia comercial se:

- a) a configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou
- b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pelas alterações na transacção como resultado da troca;
- e
- c) a diferença na alínea a) ou b) for significativa relativamente ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substancia comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

2.4.1.5 Locações

O custo de um activo fixo tangível detido por um locatário segundo uma locação financeira é determinado de acordo com a NCRF 9 – Locações.

Segundo as definições da NCRF 9, uma locação é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário, em troca de um pagamento, ou serie, de pagamentos, o direito de usar um activo por um período de tempo acordado. Por conseguinte, uma locação

financeira é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido. Uma locação operacional distingue-se da locação financeira por não ter havido transferência dos riscos e vantagens inerentes à propriedade do activo.

A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transacção e não da sua forma legal.

Contabilização das locações financeiras

Contabilização pelos locatários

Na óptica dos locatários, ocorre a compra de um activo fixo tangível, logo, as locações financeiras têm de ser contabilizadas no seu activo em contrapartida do passivo pelo menor valor entre o justo valor do bem locado ou o valor presente dos pagamentos mínimos durante a locação.

Os valores das rendas pagas são segregados entre o custo financeiro e a amortização de capital.

No caso de o activo ter que ser depreciado, este segue a política de depreciação aplicada aos demais activos.

Contabilização pelos locadores

Na óptica dos locadores, ocorre um empréstimo, logo, a contabilização efectua-se como segue:

- As locações financeiras dão origem a uma conta a receber, por um valor igual ao seu investimento líquido na locação.

- O reconhecimento da receita financeira processa-se durante o período da locação, numa base sistemática e racional, devendo ter por base um padrão reflectindo uma taxa constante periódica de retorno sobre o investimento líquido do locador.

Contabilização das locações operacionais

Neste tipo de locação, não se verifica uma venda do activo, o qual é de propriedade do locatário e continuará a ser após o termo da locação. De acordo com a

NCRF 9, a contabilização de uma locação operacional deverá ser efectuada como se segue:

Contabilização pelos locatários

As rendas são contabilizadas com gastos do período.

Contabilização pelos locadores

Os locadores devem apresentar no seu balanço os activos sujeitos a locação operacional de acordo com a sua natureza. A receita com as rendas deve ser reconhecida pelo método da linha recta sobre o prazo da locação.

A depreciação dos bens deverá ser efectuada segundo a politica de depreciação seguida para bens similares.

Transacções de venda e *leaseback*

Uma operação de venda e *leaseback* consiste na venda de um activo e na locação desse activo pelo vendedor, assim o vendedor apesar de vender o activo, continua a utilizá-lo.

Se esta operação for considerada numa locação financeira, o eventual lucro deverá ser diferido para reconhecimento pelo prazo da locação.

Se esta operação for considerada numa locação operacional, três hipóteses têm de se considerar:

- a venda foi efectuada ao justo valor, logo, reconhece-se de imediato o resultado (perda ou ganho);

- a venda foi efectuada abaixo do justo valor: reconhece-se imediatamente o resultado (perda ou ganho), excepto se, em caso de perda, essa perda for compensada com rendas inferiores ao valor de mercado, assim a perda é diferida para compensação com o diferencial das rendas;

- a venda foi efectuada acima do justo valor: o excesso do preço de venda face ao justo valor deve ser diferido para reconhecimento nos resultados no período previsto de uso do activo.

Divulgações

Locações operacionais – Locatários

- a) total dos futuros pagamentos mínimos da locação não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - i) não mais de um ano
 - ii) entre um ano e cinco anos
 - iii) mais de cinco anos
- b) total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;
- c) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes e pagamentos de sublocação;
- d) descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas não se limitando aos seguintes:
 - i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
 - ii) a existência e condições de opções de renovação ou opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
 - iii) restrições impostas pelos acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional e locação posterior.

Locações operacionais – locadores

- a) futuros pagamentos mínimos da locação segundo locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes:
 - i) não mais de um ano
 - ii) entre um ano e cinco anos
 - iii) mais de cinco anos
- b) o total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento; e
- c) uma descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.

Locações financeiras – locatários

- a) para cada categoria do activo, o valor liquido na data do balanço;
- b) uma reconciliação entre o total dos pagamentos mínimos futuros da locação na data do balanço e o seu valor presente. Além disso, deve divulgar-se o total dos pagamentos mínimos futuros da locação à data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:
 - i) não mais de um ano;
 - ii) entre um e cinco anos;
 - iii) mais de cinco anos;
- c) rendas contingentes reconhecidas como gastos no período;
- d) total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber segundo as sublocações não canceláveis na data do balanço;
- e) descrição geral dos acordos significativos de locação do locatário, incluindo, pelo menos, o seguinte:
 - i) a base de determinação de rendas contingentes a pagar;
 - ii) a existência e condições de opções de renovação ou de compra e cláusulas de escalonamento; e
 - iii) restrições impostas pelos acordos de locação, tais como aquelas a respeito de dividendos, dívida adicional e locação posterior.

Locações financeiras – locadores

- a) reconciliação entre o investimento bruto na locação à data do balanço e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço. Além disso, deve divulgar-se o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber na data do balanço, para cada um dos períodos seguintes:
 - i) não mais de um ano
 - ii) entre um e cinco anos
 - iii) mais de cinco anos
- b) resultado financeiro não obtido;

- c) valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador;
- d) dedução acumulada para pagamentos mínimos da locação a receber a receber considerados incobráveis;
- e) rendas contingentes reconhecidas nos rendimentos; e
- f) descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.

Analisadas as várias situações referentes à mensuração inicial dos activos fixos tangíveis passa-se a analisar a mensuração após o reconhecimento desses activos.

2.5 Mensuração após o reconhecimento

Após a mensuração inicial, as entidades podem optar entre dois modelos para mensuração dos activos fixos tangíveis.

Modelo do custo – em que os activos fixos tangíveis são valorizados pelo custo, menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade.

Modelo do justo valor/revalorização – em que os activos fixos tangíveis são valorizados pelo justo valor, menos depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

2.5.1 Revalorização ou reavaliação

A terminologia relativamente a esta matéria adoptada pelo SNC é a de revalorização, o que significa voltar a valorizar algo.

As revalorizações devem ser efectuadas numa base regular para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.

O justo valor dos terrenos e edifícios deverá ser determinado a partir de provas com base no mercado por avaliação que deverá ser realizada por avaliadores profissionais, enquanto que o justo valor de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação.

A próxima figura apresenta outras características principais do modelo de revalorização do SNC.

Figura n.º 16 – Modelo de revalorização

Mensuração após o reconhecimento	SNC – NCRF 7
<p style="text-align: center;">Procedimentos na primeira revalorização</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ajustar a quantia bruta do activo e proporcionalmente ajustar a depreciação acumulada à data da revalorização. Método muito utilizado quando a revalorização for efectuada por meio de aplicação de um índice ao seu custo de reposição depreciado. - Eliminar a depreciação acumulada até à data, reexpressando a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes usado para edifícios. - Se a quantia escriturada for aumentada, esse aumento deve ser reflectido directamente nos capitais próprios numa conta com o título de excedentes de revalorização; - Se a quantia escriturada for diminuída, essa diminuição será reconhecida nos resultados.
<p>Frequência da revisão do justo valor</p>	<p>As revalorizações devem ser feitas regularmente para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço. Se alguns activos sofrerem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitam então de revalorização anual, nos activos em que o justo valor tem alterações</p>

	insignificantes, a revalorização passa a ser necessária a cada 3 ou 5 anos.
Revisões subsequentes	Se positiva deve, ser acrescentada ao excedente de revalorização, a não ser que anteriormente tenha havido um reconhecimento de um decréscimo reflectido nos resultados; Em caso afirmativo esse aumento deverá ser reconhecido directamente nos resultados até ao ponto em que haja reversão do efeito anteriormente considerado;
	Se negativo, a diminuição deve ser debitada directamente no capital próprio até saldar o excedente de revalorização, sendo o remanescente reconhecido nos resultados.
Realização do excedente	O excedente de revalorização pode ser transferido na sua totalidade, directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido; ou essa transferência pode ser realizada ao longo do tempo, enquanto o bem estiver a ser utilizado pela entidade. Nesse caso a quantia a transferir deverá corresponder à diferença entre a depreciação actual e a original.

Fonte: Bandeira *et al* (2009)

A revalorização não pode ser realizada de forma selectiva, exigindo que todos os activos de uma classe sejam simultaneamente revalorizados e sujeitos a uma revisão sistemática, no entanto, o SNC prevê a possibilidade de estabelecer a revalorização numa base rotativa para uma classe de activos.

Quanto à realização do excedente, a NCRF 7 prevê que esta possa ser efectuada de uma só vez quando o bem for desreconhecido. A realização do excedente não poderá nunca afectar os resultados do período.

2.5.2 Depreciação⁴

Relativamente à depreciação dos activos fixos tangíveis, o tratamento previsto pela NCRF 7 assenta no conceito de vida útil⁵. Em comparação com o POC, este não apresenta nenhum método de amortização e a maioria das empresas amortiza os seus activos com base na legislação fiscal (Decreto Regulamentar 2/90).

O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

O gasto de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos, neste caso o gasto de depreciação constitui parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada.

2.5.2.1 Quantia depreciável

A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, e é determinada após a dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável.

2.5.2.2 Período de depreciação

A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida, e cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda.

⁴Depreciação (amortização) é a imputação sistemática da quantia depreciável e um activo durante a sua vida útil.

⁵Vida útil é o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso, ou, o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Todos os factores seguintes são considerados na determinação da vida útil de um activo:

- a) o uso esperado do activo;
- b) o desgaste normal esperado;
- c) a obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção; e
- d) os limites legais ou semelhantes no uso do activo.

2.5.2.3 Métodos de depreciação

Os métodos de depreciação têm por objectivo reflectir de forma mais realista a contribuição do activo no processo de geração do rédito.

Como já foi mencionado anteriormente, a quantia depreciável do activo fixo tangível deve ser imputado numa base sistemática durante a sua vida útil, devendo o método de depreciação adoptado reflectir o modelo pelo qual os benefícios económicos do activo são consumidos pela entidade.

Existem 4 métodos de depreciação que podem ser usados.

Um dos métodos é o método das quotas constantes ou linha recta. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo.

O método seguinte é o método do saldo decrescente ou da soma dos dígitos dos anos que resulta num débito decrescente durante a vida útil do activo. Este método origina um encargo maior na depreciação nos primeiros anos e um menor encargo nos últimos anos.

Depois, o método seguinte é o método das unidades produzidas. Este método tem por base a estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado.

O último método é o método das horas de trabalho, onde este baseia-se na estimativa da vida útil do bem representado em horas de trabalho.

Estes dois últimos métodos serão os mais adequados mas o mais usado é ainda o método das quotas constantes.

2.5.3 Imparidade

A NCRF 12 intitulada de Imparidade de Activos tem como objectivo de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus activos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um activo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou venda do activo. Se for este o caso, o activo é descrito como estando com imparidade e a norma exige que a entidade reconheça uma perda por imparidade.

A NCRF 12 deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, excepto:

- a) inventários;
- b) activos provenientes de contratos de construção;
- c) activos por impostos diferidos;
- d) activos por benefícios de empregados;
- e) activos financeiros que sejam abrangidos pela NCRF 27 – Instrumentos Financeiros;
- f) propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor;
- g) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda;
- h) activos não correntes classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8.

Como calcular uma perda por imparidade

Tem-se uma perda por imparidade quando o valor contabilístico do activo excede o seu valor recuperável, onde o valor recuperável de um activo é o maior dos seguintes valores:

- valor residual líquido, é o valor que se obtém com a venda do bem, que corresponde à diferença entre o preço de mercado do activo e os custos com a alienação;

- valor do uso, é o valor presente dos fluxos de caixa estimados futuros em consequência do uso continuado do activo e da sua venda no final da sua vida útil.

Testes de imparidade dos activos

Os testes de imparidade aos activos terão de ser efectuados anualmente para determinados activos, ou apenas quando existirem indicações de imparidade para os demais.

Os activos que, obrigatoriamente, terão de ser sujeitos aos testes anuais de imparidade são:

- activos intangíveis com vida útil indefinida;
- activos intangíveis ainda não disponíveis para uso; e
- *trespasse (goodwill)* adquirido numa concentração de actividades empresariais.

Para os demais activos, apenas se efectuam testes de imparidade quando existirem indicações de imparidade. Havendo indicações de que um activo possa estar com imparidade, a entidade deve estimar o valor recuperável do activo.

Na apreciação da existência de indicadores de imparidade de um activo, a entidade deve considerar as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

- durante o período, o valor de mercado de um activo decresceu significativamente mais do que o esperado;
- ocorreram alterações significativas com efeitos adversos na entidade;
- as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre aplicações financeiras aumentaram significativamente durante o período;
- o valor contabilístico dos capitais próprios é superior ao seu valor de capitalização.

Fontes internas de informação

- existe evidência de obsolescência ou dano físico do activo;

- ocorreram no período alterações significativas com efeitos adversos na entidade, ou vão ocorrer num período próximo, na forma como o activo está ou se espera que venha ser utilizado;

- existe evidencia proporcionada pela informação interna que indica que o desempenho económico de um activo, é ou será, pior do que esperado.

Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade

Segundo a NCRF 12, só é reconhecida uma perda por imparidade quando o valor líquido contabilístico exceder o valor recuperável.

Quando a perda por imparidade for superior ao valor líquido contabilístico, deve-se reconhecer uma provisão, isto se, tal for exigido por outra norma.

Uma perda por imparidade de um activo deve ser logo reconhecida como um gasto. Após o reconhecimento da perda, o encargo com as depreciações desse activo deve ser ajustado nos períodos futuros, de forma a alocar o valor contabilístico revisto, menos o seu valor residual, caso exista, numa base sistemática ao longo da restante vida útil do activo.

Reversões de perdas por imparidade

Quando, à data de cada relato, exista algum indicador de que uma desvalorização reconhecida em anos anteriores relativamente a um activo possa já não existir ou tenha diminuído, deve estimar-se o seu novo valor recuperável e proceder aos respectivos ajustamentos.

Ao contabilizar, se o activo não tiver sido reavaliado, rendimento nas demonstrações financeiras desse exercício, e se o activo tiver sido reavaliado credita-se a conta Excedentes de revalorização.

Divulgações

A NCRF 12 requer que sejam divulgadas as perdas por imparidade reconhecidas na Demonstrações dos Resultados durante o período e as rubricas de gastos em que essas perdas foram registadas, reversões de perdas por imparidade reconhecidas na Demonstração dos Resultados durante o período e as rubricas da Demonstração dos Resultados em que essas perdas foram revertidas, as perdas por imparidade em activos revalorizados que tenham sido reconhecido as directamente no Capital Próprio e as reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados que tenham sido reconhecidas directamente no Capital Próprio.

Sempre que o valor das perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas seja material, devem-se divulgar:

- os eventos e circunstancias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade;
- o valor das perdas por imparidade e reconhecidas ou revertidas;
- a natureza do activo;
- para uma unidade geradora de caixa deve descrever-se a forma actual e a forma anterior de se proceder a essa agregação e os motivos da alteração;
- se o valor recuperável do activo é o seu valor liquido de realização ou o seu valor de uso;
- se o valor recuperável é o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender;
- se a quantia recuperável for o valor de uso, a taxa de desconto usada na estimativa corrente e anterior do valor do uso.

2.6 Desreconhecimento

As reduções do activo fixo tangível podem ser realizadas por via de alienação, sinistro ou abate, ou seja, devem ser reconhecidas no momento da alienação ou quando não se espera futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

Um ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados e os ganhos não devem ser classificados como rédito.

A alienação de um activo pode ocorrer numa variedade de formas, por venda, por celebração de uma locação financeira ou por doação.

O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo deve ser determinado com a diferença entre os proveitos líquidos da alienação, se existir, e a quantia escriturada do bem.

2.7 Divulgação nas demonstrações financeiras

As informações obtidas nesta classe devem ser divulgadas nas Demonstrações Financeiras, segundo a NCRF 7.

Figura n.º 17 – Informações a serem divulgadas nas Demonstrações Financeiras, SNC vs POC

Divulgações	SNC	POC
As DF devem divulgar:	a) Critérios de mensuração;	Não apresenta divulgações
	b) Métodos de depreciação;	
	c) Vida útil ou a taxa de depreciação;	Não apresenta divulgações
	d) A quantia bruta e a depreciação acumulada no início e no fim do período;	Nota 10
	e) Uma reconciliação das quantias no início e no fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.	Nota 10
As DF devem	a) A existência de activos que sejam	Não apresenta divulgações

também divulgar:	dados como garantia de passivos;	
	b) A quantia de dispendidos de um activo no decurso da sua construção;	Nota 14
	c) A quantia de compromissos contratuais para a aquisição de activos;	Não apresenta divulgações
	d) Se não for divulgada separadamente na demonstração dos resultados, a quantia de compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.	Não apresenta divulgações
Relativamente à depreciação:	a) O seu valor, que reconhecido nos resultados ou como parte de custos de outros activos, durante o período;	Nota 10
	b) O seu valor acumulado no final do período.	Nota 10
Se houver quantias revalorizadas:	a) A data da eficácia da revalorização;	Não refere estas características mas impõe a divulgação de outras: - os diplomas legais seguidos; - o modelo de reavaliação; - necessidade de elaborar um quadro discriminativo das reavaliações realizadas (notas 12 e 13)
	b) Se teve ou não a intervenção de um avaliador independente;	
	c) Os métodos e pressupostos aplicados na estimativa do justo valor;	
	d) A medida em que o justo valor foi determinado;	

	e) O excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.	
--	--	--

Fonte: Bandeira *et al* (2009)

Segundo Rodrigues (2009), seria importante revelar alguns pontos essenciais, sobre os activos fixos tangíveis, para os utentes das Demonstrações Financeiras:

- o valor contabilístico temporariamente ociosos;
- o valor bruto totalmente depreciados que ainda estejam em uso;
- o valor contabilístico dos activos retirados do uso;
- indicar o justo valor dos activos quando este for materialmente diferente do custo, isto se os activos forem valorizados pelo modelo do custo.

2.8 Diferenças entre o SNC e o POC

Figura n.º 18 – Conta 43, Activos Fixos Tangíveis

SNC		POC	
Conta	Nome da Conta	Conta	Nome da Conta
43	<u>Activos Fixos Tangíveis</u>	42	<u>Imobilizações Corpóreas</u>
43.1	Terrenos e Recursos Naturais	42.1	Terrenos e Recursos Naturais
43.2	Edifícios e Outras Construções	42.2	Edifícios e Outras Construções
43.3	Equipamento Básico	42.3	Equipamento Básico
43.4	Equipamento de Transporte	42.4	Equipamento de Transporte
43.5	Equipamento Administrativo	42.6	Equipamento Administrativo
43.6	Equipamentos Biológicos	Não tinha correspondência directa (utilização da subconta em função do tipo de equipamento)	
43.7	Outros Activos Fixos Tangíveis	42.9	Outras Imobilizações Corpóreas

43.8	Depreciações Acumuladas	48.2	Amortizações Acumuladas/de
43.9	Perdas por Imparidade Acumuladas		Imobilizações Incorpóreas

Fonte: Almeida (2009)

As principais alterações verificam-se na conta 43 e nas suas subcontas.

A designação da conta 42 no POC era Imobilizações Corpóreas, expressão equivalente a activos fixos tangíveis, conta 43 no SNC.

O somatório das contas “43.8 Depreciações acumuladas” e a conta “43.9 Perdas por Imparidade Acumuladas” é equivalente à conta 48.2 “Amortizações Acumuladas”.

A conta 43.6 “Equipamentos biológicos” não tem correspondência directa no POC, pelo que o reconhecimento dos mesmos devia ser evidenciado numa das contas existentes.

A conta POC “42.7 Taras e Vasilhame” não tem correspondência directa no SNC, pelo que para este tipo de activos ter-se-á de verificar no SNC a conta mais apropriada.

Em relação ao activo bruto, a NCRF 7 aceita o justo valor como critério de valorimetria dos activos fixos tangíveis, desde que as reavaliações sejam regularmente efectuadas, o que não acontecia antes.

Nas depreciações também existem algumas diferenças, sobretudo porque com o POC não se faziam depreciações com base na vida útil dos bens, ao contrário da NCRF 7. Na conversão das contas para SNC torna-se necessário obter um estudo da vida útil remanescente para os principais bens, de forma a concluir-se se as taxas que vêm sendo praticadas são adequadas. Não o sendo, as depreciações acumuladas devem ser ajustadas.

Na imparidade dos activos, aparentemente não existe diferença entre o POC e o SNC. Mas essa diferença existe, uma vez que não era prática em Portugal seguir-se as disposições do ponto 5.4.4 do POC. Após tomada a decisão de capitalizar um determinado dispêndio, somente em casos muito excepcionais se procedia a depreciações extraordinárias por imparidade. Assim, na conversão de contas para SNC devemos analisar o cadastro do activo fixo tangível com o objectivo de se identificar bens com valor líquido significativo e que já não qualifiquem – total ou parcialmente – como activo.

3 Conclusão

Estes cinco meses de estágio foram cruciais para adquirir conhecimentos e consolidar estes mesmos conhecimentos com os já obtidos nos últimos anos do curso. O estágio e o relatório final foram importantes para assim perceber, na prática, o que é contabilidade. Daí a necessidade de apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da empresa.

O tema desenvolvido na segunda parte “Activos Fixos Tangíveis – NCRF 7” foi escolhido por ser um tema muito actual e pelo facto de a sociedade onde o estágio foi efectuado ainda não ter implementado o SNC.

Este novo sistema de normalização veio substituir o POC devido à necessidade de alinhamento do normativo português com as normas internacionais de contabilidade, de forma que Portugal esteja em sintonia com as Directivas Contabilísticas e com os Regulamentos da EU/UEM.

O SNC tem como componentes normativas as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades (NCRF-PE).

O estudo da NCRF 7, Activos Fixos Tangíveis, demonstra que o seu objectivo é de prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, para que os utentes das demonstrações financeiras possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Os aspectos principais a ter em conta são o seu reconhecimento e mensuração.

Um elemento do activo fixo tangível é reconhecido como tal quando for provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluirão para a entidade e o custo ser mensurado.

A mensuração pode ser realizada pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização. Em qualquer um dos modelos a quantia escriturada é o valor obtido após a dedução de quaisquer depreciações e imparidades acumuladas, e relativamente aos métodos de depreciação e amortização podem ser utilizados diversos métodos,

nomeadamente, o método da linha recta, método das unidades de produção e o método do saldo decrescente.

Os testes de imparidade aos activos terão de ser efectuados anualmente para determinados activos, ou apenas quando existirem indicações de imparidade para os demais, onde existirá uma perda por imparidade quando o valor líquido contabilístico exceder o valor recuperável.

Quanto às divulgações exigidas, pode-se referir que estas são mais extensas que as preconizadas no POC.

Pode-se referir também que o SNC não se afasta muito do POC, mas que o novo sistema contabilístico é um sistema mais complexo dado que contempla numa só norma todas as disposições gerais relativamente a esta matéria e remetendo para outras o tratamento de situações específicas.

É de referir que este estudo tem algumas limitações por ter sido um trabalho realizado em horário pós laboral, e limitado por falta de disponibilidade temporal, mas mesmo assim, creio que o essencial está presente e mencionado no relatório.

Com a já entrada em vigor do novo sistema, este estudo continuará ser efectuado, e sobretudo, haverá sempre um estudo contínuo ao longo da vida por ser um tema com bastantes alterações.

4 Bibliografia

Livros e Artigos:

ALMEIDA, Rui M. P.; **DIAS**, Ana Isabel; **CARVALHO**, Fernando (2009) *O Novo Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado*, ATF – Edições Técnicas.

BANDEIRA, Ana Maria; **SOUSA**, Benjamin; **NETO**, Susana (2009), “Os activos fixos tangíveis”, *Jornal de Contabilidade APOTEC*, n.º 390, de Setembro.

BENTO, José; **MACHADO**, José Fernandes (2005) *O Plano Oficial de Contas Explicado*, Porto Editora, 27º Edição.

BORGES, António; **RODRIGUES**, Azevedo; **RODRIGUES**, Rogério (2003), *Elementos de Contabilidade Geral*, Áreas Editoras, 21º Edição.

BORGES, António; **RODRIGUES**, Azevedo; **RODRIGUES**, Rogério (2005), *Elementos de Contabilidade Geral*, Áreas Editoras, 22º Edição.

BORGES, António; **RODRIGUES**, José Azevedo; **RODRIGUES**, José Miguel; **RODRIGUES**, Rogério (2007) *As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Áreas Editora.

CAIADO, António C. Pires; **MADEIRA**, Paulo Jorge (2004) *Encerramento de Contas na perspectiva contabilístico-fiscal*, Áreas Editora.

DEVESA, Jaime; **MARCELINO**, Manuel Joaquim (2009), *IRS-IRC-EBF, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Estatuto dos Benefícios Fiscais*, Almedina, 12º Edição.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2006), “As Normas Internacionais de Contabilidade e a Fiscalidade”, *Boletim APOTECA*, n.º.127, de Outubro/Dezembro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2007), “A Estrutura Conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 91, Outubro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2007b), “A Estrutura Conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”, Revista electrónica INFOCONTAB, n.º 23, Setembro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2009), “Alguns dos Acontecimentos Mais Importantes da Evolução da Contabilidade e da Profissão e Contabilista em Portugal desde 1755 até hoje”, Revista electrónica INFOCONTAB, n.º 43, Maio.

GREHA, Carlos; **CRAVO**, Domingos; **BAPTISTA**, Luís; **PONTES**, Sérgio (2009) *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

ROCHA, Isabel; **ROCHA**, Joaquim Freitas (2009) *Fiscal*, Porto Editora.

RODRIGUES, João (2009), *O Novo Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado*, Porto Editora.

Sites pesquisados:

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

www.portaldocidadao.pt

www.portaldaempresa.pt

www.ies.gov.pt

www.e-financas.gov.pt

<http://www.centralgest.com>

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

http://www.pwc.com/pt_PT/pt/corporate/imagens/SNC-set-09.pdf

<http://www.apotec.pt>

<http://www.jmmsroc.pt>

5 Anexos

Caso Prático:

5.1 Encerramento de Contas da Empresa fictícia R.Carvalheiro, Lda

Com este caso prático vai-se demonstrar como se realiza o encerramento das contas da empresa R.Carvalho, Lda., que tem como actividade comércio de brindes. Esta empresa é passiva de IRC e IVA.

Nas operações de fim de exercício consideram-se todos os registos contabilísticos não correntes, com vista ao apuramento de resultados, elaboração do balanço, demonstração de resultados e demais peças contabilísticas.

Assim, as operações de fim de exercício vão ser abordadas em duas ópticas diferentes, onde a primeira óptica respeita a sequência das operações e registos a efectuar, e a segunda óptica respeita a elaboração dos mapas, demonstração de resultados, balanços e anexos.

Antes de mais, iniciaremos com as operações e registos a efectuar, que, após a verificação e confirmação de que todos os saldos estão correctos, são as amortizações do exercício e as regularizações das existências.

Segundo Borges *et al.*, (2003), “os imobilizados não se consomem num só exercício, mas sim e em princípio no número de anos previsto para a sua vida económica. Logo, os bens imobilizados ao serem utilizados nos sucessivos exercícios vão-se depreciando, ou seja, vão perdendo valor.”

A operação contabilística que visa simultaneamente a imputação do custo de utilização dos imobilizados pelos diversos exercícios e a actualização (depreciação) desses mesmos bens, chama-se amortização.

Na A.Olayo, Lda., utiliza-se o método das quotas constantes, através do módulo MDI Contabilidade, onde as amortizações são efectuadas automaticamente. De seguida, obtendo então o resumo das amortizações efectuadas, estas são lançadas no diário de apuramento, debitando a conta 66 – “Amortizações do Exercício” e creditando a conta 48 – “Amortizações Acumuladas”.

Em relação à regularização das Existências, sabemos que existem dois tipos de sistemas de inventário, o sistema de inventário permanente, através do qual é possível determinar permanentemente o valor dos stocks em armazém e apurar em qualquer momento os resultados obtidos nas vendas ou na produção, e o sistema de inventario intermitente, onde o valor dos stocks em armazém e dos resultados apurados, só é

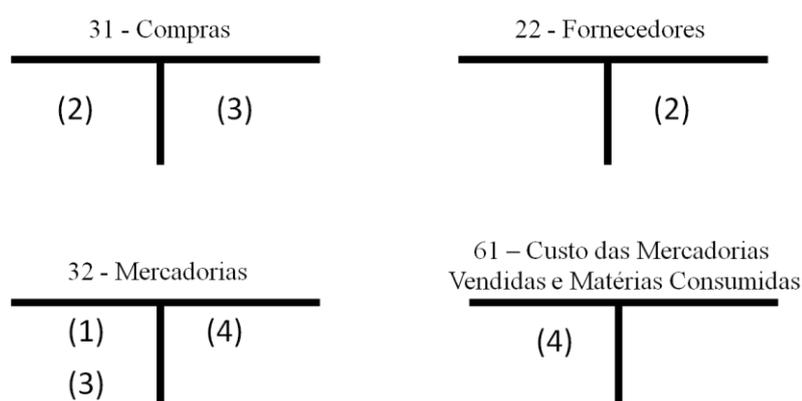
determinável através de inventariações directas dos valores em armazém, efectuadas periodicamente.

No que respeita a empresa, esta utiliza o sistema de inventário intermitente.

Através do módulo MDI Contabilidade, na opção Regularização de Existências, o programa transfere automaticamente os saldos das contas 31 – “Compras” para a 32 – “Mercadorias” e desta para a conta 61 – “Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas”.

A figura 1 mostra melhor o sistema de inventário intermitente.

Figura 1 – Esquema do movimento em sistema de inventário intermitente



- (1) Existências anteriores (iniciais)
- (2) Compras a Crédito
- (3) Transferência das compras para a conta de existências
- (4) Regularização do saldo da conta de existências, por forma a que corresponda às existências finais apuradas por inventariação directa

Fonte: Adaptado Borges *et al.* 2003

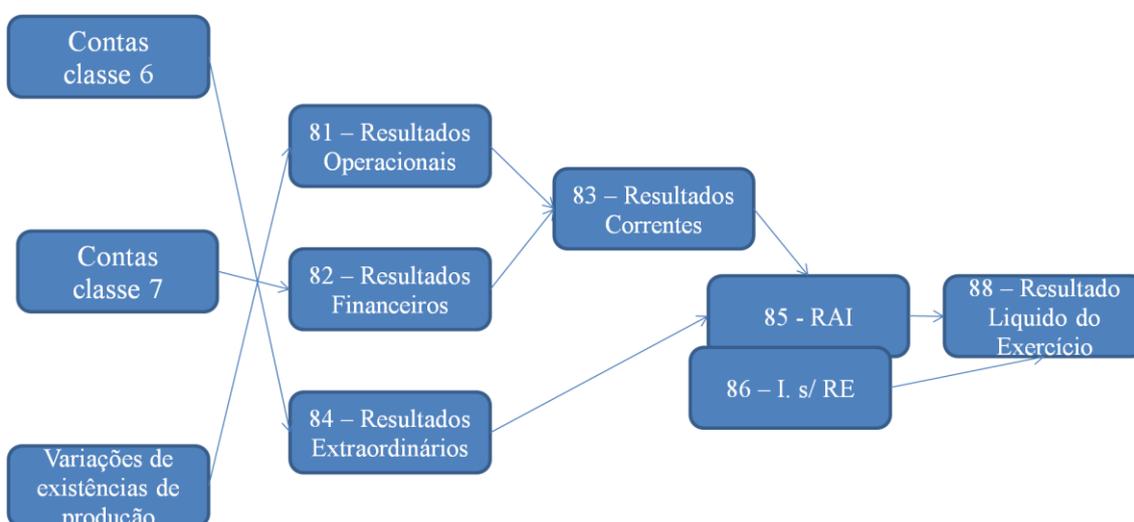
5.1.1 Apuramento dos Resultados

Os lançamentos de apuramento de resultados têm por finalidade transferir para as contas principais os saldos evidenciados pelas contas subsidiárias, com vista à determinação dos resultados líquidos da empresa.

As referidas contas subsidiárias, são na sua totalidade, contas de custos e de proveitos, isto é, pertencentes às classes 6 e 7, daí poder dizer-se que os lançamentos de apuramento de resultados permitem atingir simultaneamente dois objectivos, sendo estes agrupar nas contas principais os factores positivos e negativos do rédito, resultando daí o seu valor, e fechar as contas de custos e de proveitos, visto que ficarão com saldo nulo após a transferência dos seus valores para a conta principal, segundo Borges *et al.*, (2003).

Em síntese, o apuramento de resultados pode resumir-se no esquema seguinte.

Figura 2 – Transferência para o Apuramento dos Resultados



Fonte: Adaptado Borges *et al.*, (2003:716)

O resultado operacional reflecte os ganhos ou as perdas resultantes da actividade principal da empresa.

O resultado financeiro visa apurar os ganhos ou perdas resultantes das decisões financeiras da empresa, logo, engloba todos os custos suportados pela utilização de recursos financeiros e os proveitos resultantes de aplicações financeiras, quer de curto, médio ou longo prazo.

O resultado corrente é o resultado da actividade normal da empresa, ou seja, das decisões relacionadas com a exploração corrente.

O resultado extraordinário resulta de factos ocasionais ou acidentais.

O resultado antes de imposto serve para evidenciar os resultados globais, antes de deduzida a estimativa para impostos sobre o rendimento (IRC).

O Imposto sobre o rendimento do exercício considera a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 – “Estado e Outros Entes Públicos – Imposto sobre o rendimento”.

O resultado líquido do exercício serve para determinar o lucro da empresa.

Finalmente, após ter efectuado as regularizações, podemos estimar o imposto a pagar ou a recuperar.

Classe 7 – Proveitos	113.582,42€
Classe 6 – Custos	96.177,31€
Lucro Contabilístico	17.405,11€
Custos não aceites:	
Juros de mora	47,12€
Correcções relativas a exercícios anteriores	411,13€
Matéria Colectável	17.863,36€

A taxa do IRC vai ser de 12,5% até 12.500€, a diferença dos 12.500€ até 25.000€ é de 25%, a derrama cobrada no Conselho de Coimbra é de 1,5% sobre a Matéria Colectável, e quando existe, 10% do valor das tributações autónomas, que como podemos constatar no Balancete, são de 420€, despesas de representação.

Até 12.500€:	$12.500 * 12,5\% = 1.562,50€$
$17.863,36€ - 12.500€ = 5.363,36€$:	$5.363,36 * 25\% = 1.340,84€$
Derrama:	$17.863,36€ * 1,5\% = 267,95$
Tributações Autónomas:	$420€ * 10\% = 42€$
Despesas de Representação	
IRC a pagar:	$1.562,50 + 1.340,84 + 267,95 + 42 = 3.213,29€$

A estimativa de imposto a pagar é a soma da colecta, da derrama e das tributações autónomas.

Finalmente podemos calcular o **Resultado Líquido do Exercício**:

RAI (Lucro Contabilístico) – Estimativa IRC a pagar

$$17.405,11 - 3.213,29 = \mathbf{14.191,82€}$$

Após o cálculo da estimativa para impostos, efectua-se o lançamento no diário de apuramento debitando a conta 86 – “Imposto sobre o Rendimento” e creditando a conta 2413 – “Imposto Estimado”.

O apuramento do Resultado Líquido é processado automaticamente pelo programa MDI Contabilidade, onde de seguida estamos em condições de obter o Balanço e a Demonstração de Resultados.

5.2 Balancete do Razão da R.Carvalho, Lda

R. Carvalheiro, Lda

Balancete do Razão

Dezembro/2009

Com todas as contas

No. Cont	Nome	Movimento Mensal		Movimento Anual		Saldos	
		Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
11	CAIXA	5 488,44	5 899,91	63 542,58	63 238,89	303,69	
12	DEPOSITOS Á ORDEM	15 094,39	6 950,48	104 794,24	79 645,16	25 149,08	
	Classe: 1	20 582,83	12 850,39	168 336,82	142 884,05	25 452,77	
21	CLIENTES	13 970,15	13 352,50	96 220,68	95 603,03	617,65	
22	FORNECEDORES	2 578,24	3 689,00	38 368,73	39 479,49		1 110,76
24	ESTADO E OUTROS ENTE	19 149,50	20 598,08	94 026,05	98 717,72		4 691,67
26	OUTROS DEVEDORES E	3 162,00	6 162,00	22 372,31	25 372,31		3 000,00
27	ACRÉSCIMOS E DIFERIM	2 210,00	2 346,13	2 210,00	4 420,00		2 210,00
	Classe: 2	41 069,89	46 147,71	253 197,77	263 592,55		10 394,78
31	COMPRAS	4 185,16		51 204,23		51 204,23	
32	MERCADORIAS			8 305,00		8 305,00	
	Classe: 3	4 185,16		59 509,23		59 509,23	
42	IMOBILIZAÇÕES CORPOR	2 500,00		28 864,31		28 864,31	
48	AMORTIZAÇÕES ACUMUL				12 930,04		12 930,04
	Classe: 4	2 500,00		28 864,31	12 930,04	15 934,27	
51	CAPITAL				5 000,00		5 000,00
57	RESERVAS				520,32		520,32
59	RESULTADOS TRANSITA				11 510,40		11 510,40
	Classe: 5				17 030,72		17 030,72
62	FORNECIMENTOS E SER	413,83		8 400,40		8 400,40	
63	IMPOSTOS	6,00		47,00		47,00	
64	CUSTOS COM O PESSOA	6 630,00	2 210,00	33 150,00	2 210,00	30 940,00	
68	CUSTOS E PERDAS FINA	18,00		263,12		263,12	
69	CUSTOS E PERDAS EXTR	136,13		461,13		461,13	
	Classe: 6	7 203,96	2 210,00	42 321,65	2 210,00	40 111,65	
71	VENDAS		14 333,74		113 582,42		113 582,42
	Classe: 7		14 333,74		113 582,42		113 582,42
88	RESULTADOS LIQUIDOS			10 406,37	10 406,37		
	Classe: 8			10 406,37	10 406,37		
	Totais:	75 541,84	75 541,84	562 636,15	562 636,15		
				Saldo devedor:		154 555,61	
				Saldo credor:			154 555,61

R. Carvalheiro, Lda

Balancete do Razão

Apuramento/2009

Com todas as contas

No. Cont	Nome	Movimento Mensal		Movimento Anual		Saldos	
		Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
11	CAIXA			63 542,58	63 238,89	303,69	
12	DEPOSITOS À ORDEM			104 794,24	79 645,16	25 149,08	
	Classe: 1			188 336,82	142 884,05	26 452,77	
21	CLIENTES			96 220,68	95 603,03	617,65	
22	FORNECEDORES			38 368,73	39 479,49		1 110,76
24	ESTADO E OUTROS ENTE			94 026,05	101 931,01		
26	OUTROS DEVEDORES E			22 372,31	25 372,31		3 000,00
27	ACRÉSCIMOS E DIFERIM			2 210,00	4 420,00		2 210,00
	Classe: 2			268 197,77	298 806,84		19 808,07
31	COMPRAS			51 204,23	51 204,23		
32	MERCADORIAS			68 836,23	59 509,23	9 327,00	
	Classe: 3			120 040,46	110 713,46	9 327,00	
42	IMOBILIZAÇÕES CORPÓR			28 864,31		28 864,31	
48	AMORTIZAÇÕES ACUMUL				18 813,47		18 813,47
	Classe: 4			28 864,31	18 813,47	10 050,84	
51	CAPITAL				5 000,00		5 000,00
57	RESERVAS				520,32		520,32
59	RESULTADOS TRANSITA				11 510,40		11 510,40
	Classe: 6				17 030,72		17 030,72
61	CUSTO MERCAD.VENDIM		50 182,23	59 509,23	59 509,23		
62	FORNECIMENTOS E SER		8 400,40	8 400,40	8 400,40		
63	IMPOSTOS		47,00	47,00	47,00		
64	CUSTOS COM O PESSOA		30 940,00	33 150,00	33 150,00		
66	AMORTIZAÇÕES E AJUST		5 883,43	5 883,43	5 883,43		
68	CUSTOS E PERDAS FINA		263,12	263,12	263,12		
69	CUSTOS E PERDAS EXTR		461,13	461,13	461,13		
	Classe: 8		98 177,81	107 714,31	107 714,31		
71	VENDAS	113 582,42		113 582,42	113 582,42		
	Classe: 7	113 582,42		113 582,42	113 582,42		0,00
81	RESULTADOS OPERACIO	113 582,42	113 582,42	113 582,42	113 582,42		
82	RESULTADOS FINANCEIR	263,12	263,12	263,12	263,12		
83	RESULTADOS CORRENTE	18 129,36	18 129,36	18 129,36	18 129,36		
84	RESULTADOS EXTRAORD	461,13	461,13	461,13	461,13		
85	RESULTADOS ANTES DE I	17 866,24	17 866,24	17 866,24	17 866,24		
86	IMPOSTO SOBRE RENDIM		3 213,29	3 213,29	3 213,29		
88	RESULTADOS LIQUIDOS	3 213,29	17 405,11	13 619,66	27 811,48		14 191,82
	Classe: 8	168 616,68	170 820,87	187 196,22	181 327,04		14 191,82
	Totais:	267 097,98	267 097,98	958 871,31	958 871,31		
				Saldo devedor:		64 261,73	
				Saldo oredor:			64 261,73

5.3 Amortizações do Exercício e Mapa de Reintegrações da R.Carvalho, Lda

Firma		MAPA DE REINTEGRAÇÕES										No. identificação: 503587974		Pg. 1 / 1			
R. Cervalheiro, Lda		Elementos do activo não reavaliados (incluindo os adquiridos em estado de uso)										Actividade principal:					
Exercício de : 2009		IMOBILIZADO CORPÓREO (NÃO ABATIDOS)										CAE:		Mapa fiscal: 32.1			
Período de tributação : 01-01-2009 a 31-12-2009		Reintegrações e amortizações		De exerc. ant. valores		Do exercicio valores		Acumulados		Taxas		Mais-valias não tributadas		Reint. e amort. não aceites			
Cod.	Descrição activo Imobilizado	Ano	Data inicio utilização	Ano	Ativo Imobilizado valor aquisição ou contabilístico	No. ano uti.	Taxa	De exerc. ant. valores	Do exercicio valores	Acumulados	perd. acum.	Ano	Montante	Ano	15		
																3	4
1	2																
2130	De centras telefonicas/privat	2005	2006	2006	114,68		10,00	34,41	11,47	45,88	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
2195	Naõ especificadas	2006	2006	2006	1.344,74		10,00	403,41	134,47	537,88	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
	MAQUINAS,APARELH.E FERRAMENTA																
2240	Computadores	2006	2006	2006	2.970,54		0,00	2.970,54	0,00	2.970,54	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
	BENS NAO TOTALM. AMORTIZ.																
2210	Aparelhos de ar condicionado	2008	2006	2006	1.300,00		12,50	162,50	162,50	325,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
2251	Aparelhos telemovels	2006	2006	2006	94,03		20,00	56,43	16,61	75,24	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
2285	Maquinas nao especificadas	2009	2009	2009	2.500,00		12,50	0,00	312,50	312,50	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
	MATERIAL ROLAN.OU DE TRANSPORT																
2375	Viatura Comercial CB-35-89	2007	1	2007	17.450,00		25,00	8.725,00	4.362,50	13.087,50	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
	ELEMENTOS DIVERSOS																
2430	Mobiliario	2006	2006	2006	2.398,45		12,50	859,43	299,81	1.199,24	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
2430	Mobiliario	2007	2007	2007	691,46		12,50	172,36	86,43	258,29	0,00	0	0,00	0,00	0,00		
Total:													20.864,31	13.424,38	5.366,49	18.813,47	0,00

5.4 Demonstrações Financeiras da R.Carvalho, Lda

Balanço

(Artigo 3º do decreto-Lei nº 410/89)

Apuramento/2009

Código das Contas		ACTIVO	Exercício			
CE	POC		2009			2008
			AB	AA	AL	AL
C		Imobilizado :				
I	43+441/6+449	Imobilizações incorpóreas	0,00	0,00	0,00	0,00
II	42+441/6+448	Imobilizações corpóreas	28 864,31	18 813,47	10 050,84	13 434,27
III	41+441/6+447	Investimentos financeiros	0,00	0,00	0,00	0,00
			28 864,31	18 813,47	10 050,84	13 434,27
D		Circulante :				
I	32 a 37	Existências	9 327,00	0,00	9 327,00	8 305,00
II	21+22+24+25+26	Dívidas de Terceiros :				
		Médio e longo prazo	0,00	0,00	0,00	0,00
		Curto prazo	1 617,65	0,00	1 617,65	9 546,74
III	15+18	Títulos negociáveis	0,00	0,00	0,00	0,00
IV	11 a 14	Depósitos bancários e caixa	25 452,77	0,00	25 452,77	7 358,94
E	27	Acréscimos e diferimentos				
		Total do Activo	65 261,73	18 813,47	46 448,26	38 644,95

Código das Contas		CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	Exercício	
CE	POC		2009	2008
A			Capital próprio :	
I	51	Capitais	5 000,00	5 000,00
II	54	Prémios de emissão de acções (quotas)	0,00	0,00
III	56	Reservas de reavaliação	0,00	0,00
IV	571	Reservas legais	520,32	0,00
	52+53+55+572/9	Restantes reservas e outros capitais próprios	0,00	0,00
V	59	Resultados transitados	11 510,40	1 624,35
		SubTotal	17 030,72	6 624,35
VI	88	Resultado líquido do exercício	14 191,82	10 406,37
	89	Dividendos antecipados	0,00	0,00
		Total do capital próprio	31 222,54	17 030,72
		Passivo :		
B	29	Provisões	0,00	0,00
C	21+22+23+24+25+	Dívidas a Terceiros :		
		Médio e longo prazo	0,00	0,00
		Curto prazo	13 015,72	19 540,36
D	27	Acréscimos e diferimentos	2 210,00	2 073,87
		Total do passivo	15 225,72	21 614,23
		Total do capital próprio e do passivo	46 448,26	38 644,95

Demonstração de Resultados

(Artigo 3º do decreto-Lei nº 410/89)

Apuramento/2009

Código das Contas			Exercícios			
CE	POC		2009		2008	
CUSTO E PERDAS						
A		Custo das mercad.vend.e matérias con	50 182,23		34 386,01	
2.a)	61	Fornecimentos e serviços externos	8 400,40	58 582,63	16 186,34	50 572,35
2.b)	62					
Custos com o pessoal :						
3.a)	641+642	Remunerações	25 200,00		21 660,00	
3.b)	643 a 648	Encargos sociais	5 740,00	30 940,00	5 134,37	26 794,37
4.ab	66	Amortizações e ajustamentos do exerci	5 883,43		6 066,51	
5	67	Provisões	0,00	5 883,43	0,00	6 066,51
5	63	Impostos	47,00		38,18	
5	65	Outros custos e perdas operacionais ...	0,00	47,00	0,00	38,18
(A) :				95 453,06		83 471,41
6	683+684	Amort.e ajustamentos de aplic.e invest.	0,00		0,00	
7	681+685 a 688	Juros e custos similares	263,12	263,12	896,30	896,30
(C) :				95 716,18		84 367,71
10	69	Custos e perdas extraordinárias		461,13		480,70
(E) :				95 177,31		84 848,41
8+1	86	Imposto sobre o rendimento do exercícl		3 213,29		3 923,46
(G) :				99 390,60		88 771,87
13	88	Resultado líquido do exercício		14 191,82		10 406,37
				113 582,42		99 178,24
PROVEITOS E GANHOS						
1	71+72	Vendas e prestações de serviços		113 582,42		99 125,84
2	(3)	Variação da produção		0,00		0,00
3	75	Trabalhos para a própria empresa		0,00		0,00
4	74	Subsídios à exploração	0,00		0,00	
4	77	Reversões de amortizações e ajustame	0,00		0,00	
4	73+76	Outros proveitos e ganhos operacionais	0,00	0,00	52,40	52,40
(B) :				113 582,42		99 178,24
5	784	Rendimentos de participações de capit	0,00		0,00	
6	782+7815+7816+783	Rend.de tit.negoc.e outras aplic.financ	0,00		0,00	
7	7811+7813+7814+7818+7	Outros juros e proveitos similares	0,00	0,00	0,00	0,00
(D) :				113 582,42		99 178,24
9	79	Proveitos e ganhos extraordinários		0,00		0,00
(F) :				113 582,42		99 178,24
Resumo						
Resultados operacionais: (B)-(A)				18 129,36		15 706,83
Resultados financeiros: (D)-(C-A)				- 263,12		- 896,30
Resultados correntes: (D)-(C)				17 866,24		14 810,53
Resultados antes dos impostos: (F)-(E)				17 405,11		14 329,83
Resultados líquidos dos exercícios: (F)-(G)				14 191,82		10 406,37