

O sistema de normalização contabilística (SNC): alguns impactos na advocacia

António Martins

amartins@fe.uc.pt

Dez 2009

1

1. Normativo legal e antecedentes
2. Principais componentes do SNC
3. Contas e Demonstrações financeiras
4. Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) e seu papel no contexto do SNC
5. Breve análise de duas NCRF com particular relevo na actividade jurídica
6. Conclusão

2

1. Normativo legal e antecedentes

A harmonização contabilística mundial:

- US GAAP (US generally accepted accounting principles)

- IFRS (International financial reporting standards)

Que questões suscitam os diferentes normativos?

Por que se torna relevante a harmonização?

3

Portugal:

1977- Plano Oficial de Contabilidade (POC)

O POC foi sofrendo adaptações. Exos: IVA, ajustamentos em activos, provisões, acções e quotas próprias, etc.

O modelo do POC assentava em Notas explicativas e directrizes contabilísticas que complementavam o código de contas a aplicar, e serviam como base de interpretação dos factos patrimoniais a registar pela contabilidade.

Exº: o gasto com juros relativos a um empréstimo para a construção de um activo imobilizado era custo do exercício ou era reconhecido como activo (capitalizado)? Uma despesa em I&D era custo ou activo intangível? Uma locação era de natureza financeira (leasing) ou de natureza operacional?

2010- SNC

Que estrutura normativa?

4

2. Principais componentes do SNC

- a) DL 158/2009: **aprova o SNC**
- b) Aviso 15652/09: define a **Estrutura Conceptual**
- c) Portaria 1011/09: estabelece :
 - **Quadro de contas**
 - **Código de contas**
 - **Notas de enquadramento**
- d) Portaria 986/09 : **Modelos de demonstrações financeiras**
- e) Aviso 15655/09: **NCRF (num total de 28)**
- f) Aviso 15 654: **NCRF- Pequenas entidades**

E também: Adaptação do CIRC ao SNC.

Novo CIRC, com o DL 159/09

5

A definição de PE no SNC:

Não ultrapasse 2 dos 3 seguintes limites.

- Activo: 500 000 €
- Rendimentos (Proveitos): 1 000 000 €
- Emprego: 20 empregados

-Segundo dados INE, em 2007 cerca de 75% das sociedades apresentavam-se com valores inferiores a estes limites. A NCRF-PE terá, pois, vasto campo de aplicação.

6

Vantagens do SNC:

- Uniformização da informação financeira no espaço da UE (tendencialmente no espaço mundial...)
- Reduz custos de produção da informação financeira em grupos multinacionais
- Melhora a divulgação e interpretação de informação aos investidores

7

Alguns problemas decorrentes do SNC/IFRS

- Maior subjectividade em algumas áreas do relato financeiro (Modelos de valorização alternativos...)
- A contabilidade passa, cada vez mais, a depender de um vasto conjunto de contributos (*inputs*) de outras áreas especializadas, para poder reportar a informação financeira (economistas, advogados, engenheiros, actuários...)
- A base fiscal da tributação continua tão (ou mais...) afastada da base contabilística do apuramento do resultado. Os ajustamentos fiscais não diminuirão.

8

Uma nota pessoal sobre a advocacia e a contabilidade:

O que se observa da contabilidade?

Como se processa a contabilidade?

Que problemas interpretativos suscita a contabilidade?

Que ramos do direito influencia?

Vai o SNC alterar alguma coisa nesta relação contab-advocacia?

9

3. Contas e Demonstrações financeiras (DF)

3.1 Novo quadro de contas

3.2 O conjunto das DF:

balanço,

demonstração de resultados,

demonstração de fluxos de caixa,

demonstração de alterações no capital próprio,

anexo

10

3.1 Quadro Síntese de Contas:

Terceiros-POC

1 MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS	2 CONTAS A RECEBER E A PAGAR
11 Caixa 12 Depósitos à ordem 13 Outros depósitos bancários 14 Outros instrumentos financeiros	21 Clientes 22 Fornecedores 23 Pessoal 24 Estado e outros entes públicos 25 Financiamentos obtidos 26 Accionistas/sócios 27 Outras contas a receber e a pagar 28 Diferimentos 29 Provisões

11

3 INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS *	4 INVESTIMENTOS
31 Compras 32 Mercadorias 33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo 34 Produtos acabados e intermédios 35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos 36 Produtos e trabalhos em curso 37 Activos biológicos 38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos 39 Adiantamentos por conta de compras	41 Investimentos financeiros 42 Propriedades de investimento 43 Activos fixos tangíveis 44 Activos intangíveis 45 Investimentos em curso 46 Activos não correntes detidos para venda

12

<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">Custos-POC</div>	
5 CAPITAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS	6 GASTOS
51 Capital 52 Acções (quotas) próprias 53 Outros instrumentos de capital próprio 54 Prémios de emissão 55 Reservas 56 Resultados transitados 57 Ajustamentos em activos financeiros 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis 59 Outras variações no capital próprio	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas 62 Fornecimentos e serviços externos 63 Gastos com o pessoal 64 Gastos de depreciação e de amortização 65 Perdas por imparidade 66 Perdas por reduções de justo valor 67 Provisões do período 68 Outros gastos e perdas 69 Gastos e perdas de financiamento
13	

7 RENDIMENTOS	8 RESULTADOS
71 Vendas 72 Prestações de serviços 73 Variações nos inventários da produção 74 Trabalhos para a própria entidade 75 Subsídios à exploração 76 Reversões 77 Ganhos por aumentos de justo valor 78 Outros rendimentos e ganhos 79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares	81 Resultado líquido do período 89 Dividendos antecipados
14	

versão Março 2009

3.2- Demonstrações financeiras

15

ANEXO N.º 1

Entidade:

BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM XX DE YYYYYY DE 200N UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras – método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras – outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Activos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			

17

Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Passivos não correntes detidos para venda			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

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

18

ANEXO N.º 2

Entidade:
 DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS
 PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	UNIDADE MONETÁRIA (1)	
		PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
EBITDA			
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
EBIT			
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
EBT			
Resultado líquido do período		=	=

19

Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=
Resultado por acção básico			

(1) - O euro, admitido-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros
 (2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

20

ANEXO N.º 5

Entidade:
 DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA
 PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
	Caixa gerada pelas operações	+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
	Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)	+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Activos fixos tangíveis		-	-
Activos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros activos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros activos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
	Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)	+/-	+/-

Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
	Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)	+/-	+/-
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)			
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período	
Caixa e seus equivalentes no fim do período	

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

Activos
Passivos
Capital próprio

Rendimentos
Gastos
Resultado

Recebimentos
Pagamentos
Fluxo de caixa

23

4. Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)
e seu papel no contexto do SNC

24

NCRF	Designação	IAS/IFRS
1	Estrutura e conteúdo das DF	IAS 1
2	Demonstração de fluxos de caixa	IAS 7
3	Adopção pela 1ª vez das NCRF	IFRS 1
4	Políticas contabilísticas, alterações de estimativas e erros	IAS 8
5	Divulgação de partes relacionadas	IAS 24
6	Activos intangíveis	IAS 39
7	Activos fixos tangíveis	IAS 16
8	Activos não correntes detidos para venda	IFRS 5
9	Locações	IAS 17

25

NCRF	Designação	IAS/IFRS
10	Custos de empréstimos obtidos	IAS 23
11	Propriedades de investimento	IAS 40
12	Imparidade de activos	IAS 36
13	Interesses em empreendimentos conjuntos e inv. em associadas	IAS 28 e 31
14	Concentração de actividades empresariais	IFRS 13
15	Inv em subsidiárias e consolidação	IAS 27
16	Exploração e avaliação de recursos minerais	IFRS 6
17	Agricultura	IAS 41
18	Inventários	IAS 2
19	Contratos de construção	IAS 11

26

NCRF	Designação	IAS /IFRS
20	Rédito	IAS 18
21	Provisões, passivos contingentes, act conting.	IAS 37
22	Contabiliz. de subsídios do governo	IAS 20
23	Alteração de taxas de câmbio	IAS 21
24	Acontecimentos após a data do balanço	IAS 10
25	Imposto sobre o rendimento	IAS 12
26	Matérias ambientais	
27	Instrumentos financeiros	IAS 32, 39, IFRS 7
28	Benefícios dos empregados	IAS 19

27

5. Breve análise de duas NCRF com relevo na actividade jurídica:

- NCRF 21 - Provisões e passivos contingentes
- NCRF 12- Imparidade de activos

28

NCRFs e sua organização interna:

Objectivo

Âmbito

Definições

Reconhecimento

Mensuração

Divulgações

29

Norma contabilística e de relato financeiro 21

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes

30

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas às demonstrações financeiras de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

31

Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Acontecimento que cria obrigações: é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Activo contingente: é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Contrato executório: é um contrato segundo o qual nenhuma das partes tenha cumprido qualquer das suas obrigações ou ambas as partes apenas tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.

Contrato oneroso: é um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Obrigação construtiva: é uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que:
(a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

32

(b) em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação legal: é uma obrigação que deriva de:

- (a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- (b) legislação; ou
- (c) outra operação da lei.

Passivo: é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.

Passivo contingente:

- (a) É uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou
- (b) É uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:
 - (i) Não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

33

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Reestruturação: é um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente ou:

- (a) O âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
- (b) A maneira como o negócio é conduzido

9 — A interpretação de «provável» nesta Norma, como «mais provável do que não», não se aplica necessariamente a outras Normas Contabilísticas de Relato Financeiro.

34

12 — Esta Norma distingue entre:

(a) **Provisões** — que, desde que possa ser efectuada uma estimativa fiável, são reconhecidas como passivos porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações; e

(b) **Passivos contingentes** — que não são reconhecidos como passivos porque:

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

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

35

Reconhecimento (parágrafos 13 a 34)

Provisões (parágrafos 13 a 25)

13 — Uma provisão só deve ser reconhecida quando cumulativamente:

(a) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

(b) seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e

(c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação

36

Obrigação presente (parágrafos 14 e 15)

14 — Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume -se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço.

15 — Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. **Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutido quer se certos eventos ocorreram quer se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma entidade determina se existe uma obrigação presente à data do balanço tendo em conta toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência a considerar inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço. Com base em tal evidência a entidade:**

(a) Reconhece uma provisão, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos, quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço; e

(b) Divulga um passivo contingente, quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (como dispõe o parágrafo 82).

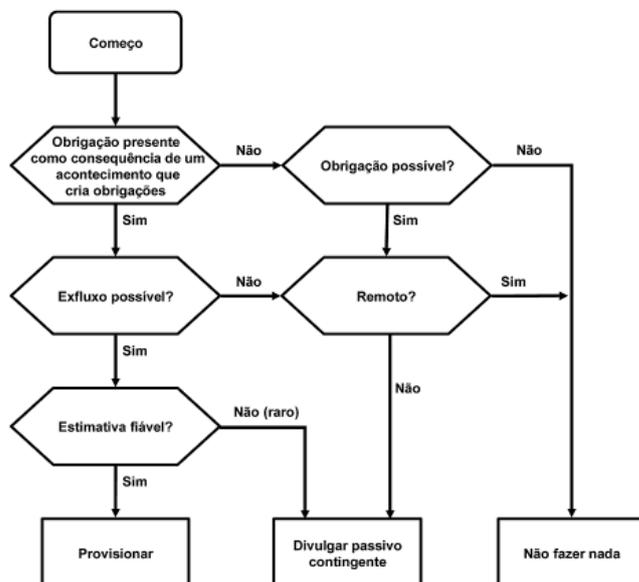
37

20 — **Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá -la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto da entidade (nomeadamente, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais pode não haver nenhuma obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar -se -á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja rectificado ou quando a entidade publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.**

21 — Quando os pormenores de uma nova lei proposta tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será aprovada nos termos constantes da proposta. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal.

38

Árvore de decisão



39

Estimativa fiável da obrigação (parágrafos 24 e 25)

24 — O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Excepto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.

25 — Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 82).

40

Activos contingentes (parágrafos 30 a 34)

30 — Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.

31 — Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.

41

Mensuração (parágrafos 35 a 52)

A melhor estimativa (parágrafos 35 a 41)

35 — A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

36 — A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação à data do balanço. Porém, a estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para a liquidar.

37 — *As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas por julgamentos, complementados pela experiência de transacções semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.*

42

Quando a provisão a ser mensurada envolva uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para este método estatístico de estimativa é «o valor esperado». A provisão será por isso diferente dependendo de se a probabilidade de uma perda de uma dada quantia seja, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

43

Valor presente (parágrafos 45 a 47)

45 — Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

47 — A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes de impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo.

44

Acontecimentos futuros (parágrafos 48 a 50)

48 — Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.

49 — Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperados associados com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

45

50 — O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objectiva suficiente de que a promulgação da lei é virtualmente certa. Além disso, é requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua implementação são virtualmente certas.

46

Contratos onerosos (parágrafos 64 a 67)

64 — Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

65 — Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.

66 — Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

47

Reestruturação (parágrafos 68 a 80)

68 — A definição de reestruturação por regra inclui, entre outras, as seguintes situações:

- (a) Venda ou cessação de uma linha de negócios;
- (b) O fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
- (c) Alterações na estrutura de gestão, como por exemplo a eliminação de um determinado nível; e
- (d) Reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.

69 — Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 13 sejam satisfeitos. Os parágrafos 70 a 80 estabelecem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

48

70 — Uma obrigação construtiva de reestruturar surge somente quando uma entidade:

(a) Tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:

- (i) O negócio ou parte de um negócio em questão;
- (ii) As principais localizações afectadas;
- (iii) A localização, função e número aproximado de empregados que receberão retribuições pela cessação dos seus serviços;
- (iv) Os dispêndios que serão levados a efeito; e
- (v) Quando será implementado o plano; e

(b) Tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.

49

71 — A evidência de que uma entidade tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao dismantelar a fábrica ou ao vender activos ou pelo anúncio público das principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e em pormenor suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade levará a efeito a reestruturação.

73 — Uma decisão de reestruturação, tomada pelo órgão de gestão, antes da data do balanço não conduz a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a entidade tenha, antes desta data:

- (a) Iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou
- (b) Anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afectados pelo mesmo, de forma suficientemente específica para suscitar expectativas válidas nos mesmos de que a entidade irá realizar a reestruturação.

50

77 — Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam quer:

- (a) Necessariamente consequentes da reestruturação; quer
- (b) Não associados com as actividades continuadas da entidade.

78 — **Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:**

- (a) Retreinar ou deslocalizar pessoal que continua;
- (b) Comercialização; ou
- (c) Investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam -se com a conduta futura da entidade e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

79 — Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 8.

80 — Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

51

Divulgações (parágrafos 81 a 86)

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

- (a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;
- (b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- (c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- (d) Quantias não usadas revertidas durante o período; e
- (e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

52

Caso exemplificativo

A empresa FORMATUDO SA dedica-se a actividades de formação profissional e tem sede em Aveiro.

Em 2010 foi inspeccionada pela DGCI relativamente ao IRC de 2006 e, nesse âmbito, ao lucro fiscal declarado em 2006 – no valor de 72 700 € - foram efectuadas correcções técnicas a esse lucro (nas rubricas de ajudas de custo, e ainda outros gastos não aceites ao abrigo do art 23 do CIRC) que levaram a que se apurasse um lucro corrigido de 125 890 €. Tal originou uma liquidação adicional de IRC de 37 560 €.

A empresa contestou judicialmente a liquidação.

Que tratamento contabilístico se deve efectuar?

Que tratamento fiscal se deve efectuar?

53

Caso exemplificativo

A empresa METALOX SA pertence ao ramo da metalomecânica pesada (fabrico de caldeiras, geradores, etc), e tem sede em Almada.

Emprega 170 pessoas e factura 17 milhões de euro. Em 2010 a sua administração decidiu proceder a uma reestruturação que, entre outras coisas, envolve os seguintes gastos:

- rescisão de contratos de 25 trabalhadores, a efectuar em 2011 e já devidamente programados e negociados, o que implicará um valor total em indemnizações de 700 000 €;
- formação profissional em 2011 para alguns dos trabalhadores que continuarão a operar na empresa, o que implicará gastos estimados de 52 500 €, baseados em orçamento de empresa a contratar para realizar tal formação;
- aquisição de novos activos fixos tangíveis em 2011 e 2012 para substituir parte dos trabalhadores despedidos, e cujo custo acenderá a 320 000 €;
- uma campanha publicitária de relançamento da imagem da empresa, que custará 59 000 €.

Que tratamento contabilístico se deve efectuar?

Que tratamento fiscal se deve efectuar?

54

Caso exemplificativo

A empresa BETA SA tem em curso em 2010 um processo judicial que lhe foi movido por um cliente. Este pede uma indemnização de 655 000 €.

Face à jurisprudência existente, o advogado da empresa estima que, no processo, BETA seja condenada a pagar uma indemnização. Todavia, estima o mesmo advogado que a probabilidade de a indemnização vir a ser de 655 000 € é de 10%, de vir a ser de 500 000 € é de 70%, e de vir a ser de 400 000 € é de 20%.

Para além disso, prevê que o ano mais provável de desfecho legal do processo seja 2015.

A taxa de desconto a usar é calculada a partir da taxa de remuneração das obrigações do tesouro a 5 anos acrescida de um prémio de risco de 4%.

Deve a empresa reconhecer uma provisão em 2010?
Qual o seu enquadramento fiscal em 2010 e seguintes?
Que tratamento contabilístico e fiscal se deve efectuar se a indemnização a fixar pelo tribunal for de 390 000 €?

55

NCRF 12- Imparidade de activos

56

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um activo... em relação à sua quantia recuperável

Quantia recuperável: é a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espere que surjam do uso continuado do activo e da sua alienação no fim da vida útil.

57

Ao avaliar se existe perda por imparidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

- a) O valor de mercado do activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado
- b) **Ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, ou legal em que a entidade opera**
- c) As taxas de juro de mercado aumentaram durante o período e tais aumentos afectarão a taxa de desconto dos fluxos de caixa esperados do activo
-
- g) Existe evidência nos relatórios internos de que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado

58

Uma perda por imparidade deve ser reconhecida em resultados.

(Att: em activos tangíveis, seguindo-se o modelo de revalorização, as perdas por imparidade e reversões de perdas terão outro tratamento, pois poderão implicar a conta “excedentes de revalorização” da situação líquida...)

59

Caso exemplificativo

Uma empresa que se dedica á prestação de serviços de saúde adquiriu um conjunto de equipamento para a realização de diálise.

Foram, neste âmbito, adquiridos em 2010, os seguintes equipamentos:

- Máquina para efectuar diálise: 1 200 000 €
- Equipamento auxiliar de suporte à máquina de diálise: 35 000 €
- Equipamento administrativo diverso: 6 000 €

Para além disso, ocorreram despesas com registos legais e honorários de consultores envolvidos na aquisição no valor total de 20 000 €. Os gastos envolvidos na abertura do serviço de diálise (compra e montagem de portas, janelas especiais e publicidade ao novo serviço) foram de 41 000 €

60

Em 2010, a quantia escriturada dos activos relacionados com o serviço de diálise era de 985 000 €

O estudo económico que serviu de suporte ao investimento na aquisição do dito serviço de diálise continha as seguintes estimativas para os fluxos de caixa esperados :

2011: 120 000

2012: 170 000

2013 200 000 , a crescer a partir daí a uma taxa de 4% até 2020.

Ora, em finais de 2012 efectuado um teste de imparidade, prevê-se que o fluxo de caixa a libertar pelo serviço de diálise em 2013 seja de 185 000, a crescer a uma taxa de 2,5% ao ano até 2020.

Supondo que a entidade usa o método do custo qual a perda por imparidade a reconhecer , supondo que a taxa de desconto era de 7%.

Qual o tratamento fiscal da dita perda?

61

6. Conclusões

1- Existem diferenças muito relevantes entre o POC e o SNC. Tais diferenças afectam as DF e sua interpretação.

2- Alguns exemplos de diferenças POC/SNC:

2.1 Divulgações requeridas pelo SNC muito mais extensas que as das Notas do Anexo ao Balanço (ABDR) do POC

2.2 As regras de capitalização de intangíveis são agora mais apertadas (publicidade, despesas com pesquisa e desenvolvimento; despesas de constituição da firma, etc)

2.3 Depreciações e vida útil; e testes de imparidade em activos fixos tangíveis (antigos immobilizados corpóreos -POC)

2.4 Opção entre método do custo e justo valor; seu reflexo nos resultados, património e fluxo de caixa

2.5 tratamento SNC de provisões e passivos contingentes mais detalhado que o POC.

2.6. Capitalização de juros com empréstimos mais extenso no SNC do que no POC

62

2.7 Evidenciação de activos não correntes detidos para venda no SNC

2.8 Activos biológicos evidenciados separadamente no SNC

2.9 Interesses minoritários no capital próprio (SNC) e não em linha autónoma entre CP e passivo (POC)

2.10 O método LIFO (last in first out) não é aceite como método de custeio de existências (inventários) em SNC. No POC era.

2.11O goodwill deixa de ser amortizado e apenas sujeito a testes de imparidade

3. NO SNC verifica-se assim um maior papel de estimativas de quantias a reconhecer, opções entre métodos, e fundamentações económicas , técnicas e legais de certas operações para as quais os departamentos de contabilidade e as administrações das empresas terão de se socorrer – no caso que nos interessa – de contributos jurídicos significativos.

Ex: provisões, rédito, benefícios a empregados, imparidade de activos, responsabilidades ambientais...