

Gabinete do Secretário de Estado do Tesouro e Finanças

Despacho n.º 20183/2009

Determino, a seu pedido, a cessação de funções no cargo de adjunta do meu Gabinete da Dr.ª Maria Leonor Saldanha Pereira Carreira da Cunha Torres, para o qual foi nomeada pelo despacho n.º 18 765/2005 (2.ª série), publicado no *Diário da República*, n.º 166, de 30 de Agosto de 2005.

O presente despacho produz efeitos reportados a 31 de Agosto de 2009.

28 de Agosto de 2009. — O Secretário de Estado do Tesouro e Finanças, *Carlos Manuel Costa Pina*.

202252053

Louvor n.º 594/2009

Ao cessar as suas funções louvo a Dr.ª Maria Leonor Saldanha Pereira Carreira da Cunha Torres, pela actividade desempenhada. Possuidora de apurados conhecimentos técnicos, na área do direito económico e financeiro e com uma carreira profissional excepcional, desempenhou sempre com excelente qualidade, dedicação e lealdade o trabalho que realizou, do qual destaco o exemplar acompanhamento dos processos de privatizações, bem como das matérias referentes à actividade financeira, designadamente bancária, seguradora, e de cooperação financeira. Destaco ainda a sua participação em diversos grupos de trabalho, tendentes ao estudo e desenvolvimento de diversos projectos legislativos de índole financeira e de reforma administrativa e financeira do Estado, dos quais sublinho a sua participação no PRACE, no grupo de trabalho da reforma da lei das finanças regionais, da lei do combate ao branqueamento de capitais e da falsificação de moeda e também do contrato de seguro. É assim, da mais elementar justiça manifestar-lhe o meu profundo agradecimento neste louvor público.

28 de Agosto de 2009. — O Secretário de Estado do Tesouro e Finanças, *Carlos Manuel Costa Pina*.

202252045

Secretaria-Geral

Aviso n.º 15652/2009

Por Despacho n.º 589/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009, em substituição do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, foi homologada a seguinte Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

Sistema de Normalização Contabilística Estrutura Conceptual (EC)

Este documento tem por base a Estrutura Conceptual do IASB, constante do Anexo 5 das “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho”, publicado pela Comissão Europeia em Novembro de 2003.

Prefácio (parágrafo 1)

1 — As demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes

Com efeito, todos os utentes tomam decisões económicas, nomeadamente para:

- (a) Decidir quando comprar, deter ou vender um investimento em capital próprio;
- (b) Avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão;
- (c) Avaliar a capacidade de uma entidade pagar e proporcionar outros benefícios aos seus empregados;
- (d) Avaliar a segurança das quantias emprestadas à entidade;
- (e) Determinar as políticas fiscais;
- (f) Determinar os lucros e dividendos distribuíveis;
- (g) Preparar e usar as estatísticas sobre o rendimento nacional; ou
- (h) Regular as actividades das entidades.

As demonstrações financeiras são a maior parte das vezes preparadas de acordo com um modelo de contabilidade baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal.

Isto não significa que outros modelos e conceitos não pudessem ser mais apropriados, a fim de ir ao encontro do objectivo de proporcionar informações específicas.

Introdução (parágrafos 2 a 11)

Finalidade (parágrafos 2 a 4)

2 — Esta Estrutura estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades. O propósito desta Estrutura Conceptual é o de:

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

3 — Esta Estrutura Conceptual não é uma NCRF e por isso não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação.

4 — A CNC reconhece que em alguns casos pode haver um conflito entre esta Estrutura Conceptual e uma qualquer NCRF. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à Estrutura Conceptual.

Âmbito (parágrafos 5 a 7)

5 — Esta Estrutura Conceptual trata:

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

6 — Esta Estrutura Conceptual respeita às demonstrações financeiras de finalidades gerais (daqui por diante referidas como “demonstrações financeiras”) incluindo as demonstrações financeiras consolidadas. Tais demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e dirigem-se às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes. Alguns destes utentes podem exigir, e têm o poder de obter, informação para além da contida nas demonstrações financeiras. Muitos utentes, porém, têm de depender das demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira e, por isso, tais demonstrações financeiras devem ser preparadas e apresentadas com vista às suas necessidades. Os relatórios financeiros de finalidades especiais, por exemplo, prospectos e cálculos preparados para efeitos de tributação, estão fora do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, a Estrutura Conceptual pode ser aplicada na preparação de tais relatórios para finalidades especiais quando os seus requisitos o permitam.

7 — Esta Estrutura Conceptual aplica-se às demonstrações financeiras de todas as entidades comerciais, industriais e de negócios que relatam, sejam do sector público ou do privado. Uma entidade que relata é uma entidade relativamente à qual existem utentes que confiam nas demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira acerca da entidade.

Conjunto completo de demonstrações financeiras (parágrafo 8)

8 — As demonstrações financeiras fazem parte do processo do relato financeiro. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira e uma demonstração de fluxos de caixa, bem como as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras. Elas podem também incluir mapas suplementares e informação baseada em tais demonstrações ou derivada delas, e que se espera que seja lida juntamente com elas. Tais mapas e informações suplementares podem tratar, por exemplo, de informação financeira de segmentos industriais e geográficos e de divulgações acerca dos efeitos das variações de preços. As demonstrações financeiras não incluem, porém, elementos preparados pelo órgão de gestão, tais como relatórios, exposições, debate e análise e elementos similares que possam ser incluídos num relatório financeiro ou anual.

Utentes e as suas necessidades de informação (parágrafos 9 a 11)

9 — Nos utentes das demonstrações financeiras incluem-se investidores actuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público. Eles utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação. Estas necessidades incluem o seguinte:

(a) Investidores — Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente aos, e ao retorno proporcionado pelos, seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os accionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da entidade pagar dividendos.

(b) Empregados — Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da entidade proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego.

(c) Mutuantes — Os mutuantes estão interessados em informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.

(d) Fornecedores e outros credores comerciais — Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa entidade durante um período mais curto que os mutuantes a menos que estejam dependentes da continuação da entidade como um cliente importante.

(e) Clientes — Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma entidade, especialmente quando com ela têm envolvimento a prazo, ou dela estão dependentes.

(f) Governo e seus departamentos — O Governo e os seus departamentos estão interessados na alocação de recursos e, por isso, nas actividades das entidades. Também exigem informação a fim de regularem as actividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como base para estatísticas do rendimento nacional e outras semelhantes.

(g) Público — As entidades afectam o público de diversos modos. Por exemplo, podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas actividades.

10 — Se bem que nem todas as necessidades de informação destes utentes possam ser supridas pelas demonstrações financeiras, há necessidades que são comuns a todos os utentes.

11 — O órgão de gestão duma entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras. O órgão de gestão está também interessado na informação contida nas demonstrações financeiras mesmo que tenha acesso a informação adicional de gestão e financeira que o ajude a assumir as suas responsabilidades de planeamento, de tomada de decisões e de controlo. O órgão de gestão tem a capacidade de determinar a forma e conteúdo de tal informação adicional para satisfazer as suas próprias necessidades. Porém, o relato de tal informação, está para além do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, as demonstrações financeiras publicadas são baseadas na informação usada pelo órgão de gestão acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira da entidade.

Objectivo das demonstrações financeiras (parágrafos 12 a 21)

12 — O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

13 — As demonstrações financeiras preparadas com esta finalidade vão de encontro às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Contudo, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação de que os utentes possam necessitar para tomarem decisões económicas uma vez que elas, em grande medida, retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira.

14 — Os utentes das demonstrações financeiras que desejem avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão pelos recursos que lhe foram confiados fazem-no a fim de que possam tomar decisões económicas; estas decisões podem incluir, por exemplo, deter ou vender o seu investimento na entidade ou reconduzir ou substituir o órgão de gestão.

Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira (parágrafos 15 a 21)

15 — As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes das demonstrações financeiras requerem uma avaliação da capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e da tempestividade e certeza da sua geração. Esta capacidade determina em última instância, por exemplo, a capacidade de uma entidade pagar aos seus empregados e fornecedores, satisfazer pagamentos de juros, reembolsar empréstimos e fazer distribuições aos seus proprietários. Os utentes ficam mais habilitados para avaliar esta capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa se lhes for proporcionada informação que foque a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade.

16 — A posição financeira de uma entidade é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera. A informação acerca dos recursos económicos controlados pela entidade e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos é útil na predição da capacidade da entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes de caixa. A informação acerca da estrutura financeira é útil na predição de futuras necessidades de empréstimos e de como os lucros futuros e fluxos de caixa serão distribuídos entre os que têm interesses na entidade; é também útil ao predizer que sucesso a entidade provavelmente terá em conseguir fundos adicionais. A informação acerca da liquidez e solvência é útil na predição da capacidade da entidade para satisfazer os seus compromissos financeiros à medida que se vencerem. A liquidez refere-se à disponibilidade de caixa no futuro próximo depois de ter em conta os compromissos financeiros durante este período. A solvência refere-se à disponibilidade de caixa durante prazo mais longo para satisfazer os compromissos financeiros à medida que se vençam.

17 — A informação acerca do desempenho de uma entidade, em particular a sua lucratividade, é necessária a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro. A informação acerca da variabilidade do desempenho é, a este respeito, importante. A informação acerca do desempenho é útil na predição da capacidade da entidade gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos básicos existentes. É também útil na formação de juízos de valor acerca da eficácia com que a entidade pode empregar recursos adicionais.

18 — A informação respeitante às alterações na posição financeira de uma entidade é útil a fim de avaliar as suas actividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato. Esta informação é útil ao proporcionar ao utente uma base para determinar a capacidade de uma entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. Ao construir uma demonstração de alterações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de várias maneiras, tais como todos os recursos financeiros, capital circulante, activos líquidos ou caixa. Esta estrutura conceptual não assume nenhuma definição específica de fundos.

19 — A informação acerca da posição financeira é principalmente proporcionada num balanço. A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados. A informação acerca das alterações na posição financeira é proporcionada nas demonstrações financeiras por meio de uma demonstração separada.

20 — As partes componentes das demonstrações financeiras inter-relacionam-se porque reflectem aspectos diferentes das mesmas transacções ou outros acontecimentos. Se bem que cada demonstração proporcione informação distinta das outras, é provável que nenhuma só por si sirva um propósito único ou proporcione toda a informação que satisfaça as necessidades particulares dos utentes. Por exemplo, uma demonstração de resultados proporciona uma imagem incompleta do desempenho a menos que seja usada juntamente com o balanço e a demonstração das alterações da posição financeira.

Notas às demonstrações financeiras (parágrafo 21)

21 — As demonstrações financeiras também contêm notas e quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, elas podem conter informação adicional que seja relevante para as necessidades dos utentes acerca dos itens do balanço e da demonstração dos resultados. Podem incluir divulgações acerca dos riscos e incertezas que afectem a entidade e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no balanço (tais como recursos minerais). A informação acerca dos segmentos geográficos e industriais e os efeitos na entidade das variações de preços é também muitas vezes proporcionada na forma de informação suplementar.

Pressupostos subjacentes (parágrafos 22 e 23)**Regime de acréscimo (periodização económica) (parágrafo 22)**

22 — A fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transacções passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transacções passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas.

Continuidade (parágrafo 23)

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

Características qualitativas das demonstrações financeiras (parágrafos 24 a 46)

24 — As características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes. As quatro principais características qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Compreensibilidade (parágrafo 25)

25 — Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência. Porém, a informação acerca de matérias complexas, a incluir nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para a tomada de decisões dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes.

Relevância (parágrafos 26 a 28)

26 — Para ser útil, a informação tem de ser relevante para a tomada de decisões dos utentes. A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.

27 — As funções preditiva e confirmatória da informação estão inter-relacionadas. Por exemplo, a informação acerca do nível corrente e da estrutura da detenção de activos tem valor para os utentes, quando estes se esforçam por prever a capacidade da entidade para tirar vantagem das oportunidades e a capacidade de reagir a situações adversas. A mesma informação desempenha um papel confirmatório a respeito de predições passadas, acerca, por exemplo, do caminho em que a entidade seria estruturada ou do resultado de operações planeadas.

28 — A informação acerca da posição financeira e do desempenho passado é frequentemente usada como a base para prever a posição financeira e o desempenho futuros e outros assuntos em que os utentes estejam directamente interessados, tais como pagamento de dividendos e de salários, movimentos de preços de títulos e a capacidade da entidade de satisfazer os seus compromissos à medida que se vençam. Para ter valor preditivo, a informação não necessita de estar na forma de uma previsão explícita. A capacidade de fazer predições a partir das demonstrações financeiras é porém melhorada pela maneira como é apresentada a informação sobre as transacções e acontecimentos passados. Por exemplo, o valor preditivo da demonstração dos resultados é aumentado se os itens dos rendimentos ou de gastos não usuais, anormais e não frequentes forem separadamente divulgados.

Materialidade (parágrafos 29 e 30)

29 — A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Nalguns casos, a natureza da informação é por si mesma suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, o relato de um novo segmento pode afectar a avaliação dos riscos e oportunidades que se deparam à entidade independentemente da materialidade dos resultados conseguidos pelo novo segmento no período de relato. Noutros casos, quer a natureza quer a materialidade são importantes, como por exemplo, as quantias de inventários detidas em cada uma das principais categorias que sejam apropriadas para o negócio.

30 — A informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação tenha de ter para ser útil.

Fiabilidade (parágrafos 31 a 38)

31 — Para que seja útil, a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente.

32 — A informação pode ser relevante mas tão pouco fiável por natureza ou representação que o seu reconhecimento pode ser potencialmente enganador. Por exemplo, se a validade e quantia de uma reclamação por danos sob acção legal estiverem em disputa, pode ser inapropriado para a entidade reconhecer no balanço a quantia inteira da reclamação, embora possa ser apropriado divulgar a quantia e circunstâncias da reclamação.

Representação fidedigna (parágrafos 33 e 34)

33 — Para ser fiável, a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que ela ou pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, o balanço deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos de que resultem activos, passivos e capital próprio da entidade na data do relato que satisfaçam os critérios de reconhecimento.

34 — A maior parte da informação financeira está sujeita a algum risco de não chegar a ser a representação fidedigna daquilo que ela pretende retratar. Isto não é devido a preconceito, mas antes a dificuldades inerentes seja na identificação das transacções e outros acontecimentos a serem mensurados seja na concepção e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam comunicar mensagens que correspondam a essas transacções e acontecimentos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens poderá ser tão incerta que as entidades geralmente não os reconhecerão nas demonstrações financeiras; por exemplo, se bem que a maior parte das entidades gerem internamente *trespasse (goodwill)* no decorrer do tempo, é geralmente difícil identificar ou mensurar com fiabilidade esse *trespasse (goodwill)*. Noutros casos, porém, pode ser relevante reconhecer os itens e divulgar o risco de erro que rodeia o seu reconhecimento e a sua mensuração.

Substância sobre a forma (parágrafo 35)

35 — Se a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. A substância das transacções ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é mostrada pela sua forma legal ou idealizada. Por exemplo, uma entidade pode alienar um activo a uma terceira entidade de tal maneira que a documentação tenha por fim passar a propriedade legal a essa entidade; contudo, podem existir acordos que assegurem que a entidade continua a fruir os benefícios económicos incorporados no activo. Em tais circunstâncias, o relato de uma venda não representaria fidedignamente a transacção celebrada (se na verdade houve uma transacção).

Neutralidade (parágrafo 36)

36 — Para que seja fiável, a informação contida nas demonstrações financeiras tem de ser neutra, isto é, livre de preconceitos. As demonstrações financeiras não são neutras se, por via da selecção ou da apresentação da informação, elas influenciarem a tomada de uma decisão ou um juízo de valor a fim de atingir um resultado ou um efeito predeterminado.

Prudência (parágrafo 37)

37 — Os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade duvidosa de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de activos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade.

Plenitude (parágrafo 38)

38 — Para que seja fiável, a informação nas demonstrações financeiras deve ser completa adentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode fazer com que a informação seja falsa ou enganadora e por conseguinte não fiável e deficiente em termos da sua relevância.

Comparabilidade (parágrafos 39 a 42)

39 — Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira. Daqui que a mensuração e exposição dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos semelhantes devam ser levados a efeito de maneira consistente em toda a entidade e ao longo do tempo nessa entidade e de maneira consistente para diferentes entidades.

40 — Uma implicação importante da característica qualitativa da comparabilidade é a de que os utentes sejam informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações nessas políticas e dos efeitos de tais alterações. Os utentes necessitam de ser capazes de identificar diferenças entre as políticas contabilísticas para transacções e outros acontecimentos semelhantes usados pela mesma entidade de período para período e entre diferentes entidades. A conformidade com as NCRF, incluindo a divulgação das políticas contabilísticas usadas pela entidade, ajuda a conseguir comparabilidade.

41 — A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade e não deve ser permitido que se torne um impedimento à introdução de normas contabilísticas melhoradas. Não é apropriado que uma entidade continue a contabilizar da mesma maneira uma transacção ou outro acontecimento se a política adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade. É também inapropriado que uma entidade deixe as suas políticas contabilísticas inalteradas quando existam alternativas mais relevantes e fiáveis.

42 — Porque os utentes desejam comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente dos períodos precedentes.

Constrangimentos à informação relevante e fiável (parágrafos 43 a 45)**Tempestividade (parágrafo 43)**

43 — Se houver demora indevida no relato da informação ela pode perder a sua relevância. O órgão de gestão pode necessitar de balancear os méritos relativos do relato tempestivo com o fornecimento de informação fiável. Para proporcionar informação numa base tempestiva pode muitas vezes ser necessário relatar antes de serem conhecidos todos os aspectos de uma transacção ou outro acontecimento, diminuindo por conseguinte a fiabilidade. Ao contrário, se o relato for demorado até que todos os aspectos sejam conhecidos, a informação pode ser altamente fiável mas de pouca utilidade para os utentes que tenham tido entretanto de tomar decisões. Para conseguir a ponderação entre relevância e fiabilidade, a consideração dominante é a de como melhor satisfazer as necessidades dos utentes nas tomadas de decisões económicas.

Balanceamento entre benefício e custo (parágrafo 44)

44 — A ponderação entre benefício e custo é mais um constrangimento influente do que uma característica qualitativa. Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de a proporcionar. A avaliação dos benefícios e custos é, contudo, substancialmente um processo de ajuizamento. Para além disso, os custos não recaem necessariamente sobre os utentes que fruem os benefícios. Os benefícios podem também ser usufruídos pelos utentes que não sejam aqueles para quem a informação é preparada; por exemplo, o fornecimento de informação adicional a mutuantes pode reduzir os custos dos empréstimos obtidos por uma entidade. Por estas razões é difícil aplicar um teste custo — benefício a qualquer caso particular. Não obstante, os normalizadores em particular, assim como os preparadores e utentes das demonstrações financeiras, devem estar conscientes deste constrangimento.

Balanceamento entre características qualitativas (parágrafo 45)

45 — Na prática é muitas vezes necessário um balanceamento, ou um compromisso, entre características qualitativas. Geralmente a aspiração é conseguir um balanceamento apropriado entre as características a fim de ir ao encontro dos objectivos das demonstrações financeiras. A importância relativa das características em casos diferentes é uma questão de juízo de valor profissional.

Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada (parágrafo 46)

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

Elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 47 a 79)

47 — As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço; concordantemente, esta Estrutura Conceptual não identifica nenhuns elementos que sejam exclusivos daquela demonstração.

48 — A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados envolve um processo de subclassificação. Os activos e passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nas actividades da entidade a fim de mostrar a informação da maneira mais útil aos utentes para fins de tomada de decisões económicas.

Posição financeira (parágrafos 49 a 51)

49 — Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio. São definidos como segue:

(a) Activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;

(b) Passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos;

(c) Capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

50 — As definições de activo e de passivo identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Por conseguinte, as definições abarcam itens que não são reconhecidos como activos ou como passivos no balanço porque não satisfazem os critérios de reconhecimento debatidos nos parágrafos 80 a 96. Particularmente, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluirão para ou de

uma entidade tem de ser suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade do parágrafo 81 antes de um activo ou passivo ser reconhecido.

51 — Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal. Por conseguinte, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado para a maior parte da sua vida útil em troca de registar uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia aproximada ao respectivo justo valor do activo e respectivo encargo financeiro. Daqui que, a locação financeira dê origem a itens que satisfazem a definição de activo e passivo e são reconhecidos como tais no balanço do locatário.

Activos (parágrafos 52 a 58)

52 — Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das actividades operacionais da entidade. Pode também tomar a forma de convertibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou a capacidade de reduzir os exfluxos de caixa, tais como quando um processo alternativo de fabricação baixe os custos de produção.

53 — Uma entidade emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou as necessidades de clientes; pelo facto de estes bens e serviços poderem satisfazer esses desejos ou necessidades, os clientes estão preparados para pagá-los, contribuindo assim para o fluxo de caixa da entidade. O próprio dinheiro presta um serviço à entidade por causa da sua predominância sobre os outros recursos.

54 — Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:

- (a) Usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
- (b) Trocado por outros activos;
- (c) Usado para liquidar um passivo; ou
- (d) Distribuído aos proprietários da entidade.

55 — Muitos activos, por exemplo, activos fixos tangíveis, têm uma forma física. Porém, a forma física não é essencial à existência de um activo; daqui que as patentes e os direitos de autor, por exemplo, sejam activos se se espera que deles fluam benefícios económicos futuros para a entidade e se eles forem controlados pela entidade.

56 — Muitos activos, por exemplo, as dívidas a receber e propriedades, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial; por conseguinte, por exemplo, a propriedade detida sob locação é um activo se a entidade controlar os benefícios que espera que fluam da propriedade. Se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de activo mesmo quando não haja controlo legal. Por exemplo, o “*know-how*” obtido das actividades de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, ao conservar secreto esse “*know-how*”, uma entidade controle os benefícios que espera que dele fluam.

57 — Os activos de uma entidade resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. As entidades normalmente obtêm activos pela sua compra ou produção, mas outras transacções ou acontecimentos podem gerar activos; incluem-se como exemplos a propriedade recebida do Governo por uma entidade como parte de um programa para encorajar o crescimento económico numa área e a descoberta de depósitos minerais. As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos; daqui que, por exemplo, uma intenção de comprar inventários não satisfaz a definição de activos.

58 — Há uma íntima associação entre dispêndios em que se incorrem e activos que se geram mas ambos não coincidem necessariamente. Daqui que, quando uma entidade incorre em dispêndios, isto possa proporcionar prova de que benefícios económicos futuros foram procurados mas não é prova concludente de que um item que satisfaça a definição de activo tenha sido obtido. Semelhantemente a ausência de um dispêndio relacionado não evita que um item satisfaça a definição de activo e por conseguinte se torne um candidato ao reconhecimento no balanço; por exemplo, itens que tenham sido doados à entidade podem satisfazer a definição de activo.

Passivos (parágrafos 59 a 63)

59 — Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário. Este é geralmente o caso, por exemplo, de quantias a pagar por bens e serviços recebidos. As obrigações também surgem, porém, das práticas normais dos negócios, costumes e de um desejo de manter boas relações negociais ou de agir de maneira equilibrada. Se, por exemplo, uma entidade decidir como questão de política rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando estas se tornem evidentes após o período de garantia ter expirado, são passivos as quantias que se espera que sejam gastas respeitantes a bens já vendidos.

60 — Deve distinguir-se entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. Por exemplo, uma decisão do órgão de gestão de uma entidade para adquirir activos no futuro não dá, por si própria, origem a uma obrigação presente. Normalmente uma obrigação surge somente quando o activo é entregue ou a entidade entra num acordo irrevogável para adquirir o activo. No último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas da falha de honrar o compromisso, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade substancial, deixa a entidade com pouca ou nenhuma margem para evitar o exfluxo de recursos para uma outra parte.

61 — A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente que a entidade ceda recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de maneiras várias, por exemplo, por:

- (a) Pagamento a dinheiro;
- (b) Transferência de outros activos;
- (c) Prestação de serviços;
- (d) Substituição dessa obrigação por outra ou
- (e) Conversão da obrigação em capital próprio.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como um credor abdicar ou perder os seus direitos.

62 — Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagos adiantadamente ou no acto da entrega) e o recebimento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma entidade pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras anuais feitas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a operação que dá origem ao passivo.

63 — Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa, designando-se estes passivos como provisões. Quando uma provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça a definição do parágrafo 49(b), ela é um passivo mesmo que a respectiva quantia tenha de ser estimada. Como exemplos indicam-se as provisões para pagamentos a serem feitos relativamente a garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações de pensões de reforma.

Capital próprio (parágrafos 64 a 67)

64 — Se bem que o capital próprio seja definido no parágrafo 49(c) como um resíduo, ele pode ser subclassificado no balanço. Por exemplo, numa sociedade, os fundos contribuídos pelos accionistas, os resultados transitados, as reservas que representem apropriações de resultados transitados e as reservas que representem ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostradas separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da entidade distribuir ou, de outra maneira, aplicar o seu capital próprio. Podem também reflectir o facto de detentores de capital numa entidade terem direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital próprio contribuído.

65 — A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar à entidade e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. Podem ser estabelecidas outras reservas se a legislação fiscal nacional conceder isenções de, ou redução em, passivos fiscais quando sejam feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes. As transferências para tais reservas são apropriações de resultados transitados, não sendo, por conseguinte, gastos.

66 — A quantia pela qual o capital próprio é mostrado no balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos. Normalmente, a quantia agregada do capital próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das acções da entidade ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos activos líquidos

numa base fragmentária quer da entidade como um todo segundo o pressuposto da continuidade.

67 — As actividades comerciais, industriais e de negócios, são muitas vezes levadas a efeito por meio de entidades tais como entidades em nome individual, parcerias, empreendimentos conjuntos e variados tipos de entidades estatais de negócios. A estrutura legal e reguladora para tais entidades é muitas vezes diferente da aplicável às sociedades. Por exemplo, podem existir algumas restrições na distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de quantias incluídas no capital próprio. Contudo, a definição de capital próprio e os outros aspectos desta Estrutura Conceptual que tratam do capital próprio são apropriados para tais entidades.

Desempenho (parágrafos 68 a 71)

68 — O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são rendimentos e gastos. O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, e consequentemente do lucro, depende em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação das suas demonstrações financeiras. Estes conceitos são tratados nos parágrafos 100 a 108.

69 — Os elementos de rendimentos e de gastos são definidos como se segue:

(a) Rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio;

(b) Gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

70 — As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitarão de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados. Os critérios para o reconhecimento de rendimentos e de gastos são tratados nos parágrafos 80 a 96.

71 — Os rendimentos e os gastos são apresentados na demonstração dos resultados de formas diversificadas, a fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas. Esta diversificação é feita na base de que a origem de um item é relevante na avaliação da capacidade da entidade gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro.

Rendimentos (parágrafos 72 a 75)

72 — A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e rendas.

73 — Os ganhos representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito. Daqui que não são vistos como constituindo um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

74 — Os ganhos, incluem, por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de rendimentos também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que provenham da revalorização de títulos negociáveis e os que resultem de aumentos na quantia escriturada de activos a longo prazo. Quando os ganhos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, eles são geralmente apresentados em separado porque o seu conhecimento é útil para o propósito de tomar decisões económicas. Os ganhos são muitas vezes relatados líquidos de gastos relacionados.

75 — Várias espécies de activos podem ser recebidos ou aumentados através dos rendimentos; exemplos incluem o dinheiro, dívidas a receber e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, uma entidade pode fornecer bens e serviços a um mutuante em liquidação de uma obrigação para reembolsar um empréstimo por liquidar.

Gastos (parágrafos 76 a 78)

76 — A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da

entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.

77 — As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

78 — As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas de rendimentos relacionados.

Ajustamentos de manutenção do capital (parágrafo 79)

79 — A revalorização ou reexpressão de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições de capital próprio. Se bem que estes aumentos ou diminuições satisfaçam a definição de rendimentos e de gastos, eles não são incluídos na demonstração dos resultados segundo certos conceitos de manutenção do capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção do capital ou reservas de revalorização. Estes conceitos de manutenção do capital são tratados nos parágrafos 100 a 108 desta Estrutura Conceptual.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 80 a 96)

80 — Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 81. Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento de tais itens não é rectificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

81 — Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:

(a) For provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e

(b) O item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

82 — Ao avaliar se um item satisfaz estes critérios e por isso se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, é necessário ter em atenção as condições de materialidade tratadas nos parágrafos 29 e 30. A inter-relação entre os elementos significa que um item que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento, por exemplo, um activo, requer automaticamente o reconhecimento de um outro elemento, por exemplo, rendimento ou um passivo.

Probabilidade de benefícios económicos futuros (parágrafo 83)

83 — O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para referir o grau de incerteza em que os benefícios económicos futuros associados ao item fluirão para, ou de, a entidade. O conceito está em harmonia com a incerteza que caracteriza o ambiente em que uma entidade opera. As avaliações do grau de incerteza ligadas ao fluxo de benefícios económicos futuros são feitas com base nas provas disponíveis aquando da preparação das demonstrações financeiras. Por exemplo, quando for provável que uma dívida a receber devida por uma entidade venha a ser paga, é justificável então, na ausência de provas em contrário, reconhecer a dívida a receber como um activo. Para uma grande população de dívidas a receber, porém, é considerado provável algum grau de não pagamento; daqui que seja reconhecido um gasto que represente a redução esperada de benefícios económicos.

Fiabilidade da mensuração (parágrafos 84 a 86)

84 — O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade

como referido nos parágrafos 31 a 38 desta Estrutura Conceptual. Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não destrói a sua fiabilidade. Quando, porém, uma estimativa razoável não possa ser feita o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados. Por exemplo, os proventos esperados de uma acção judicial podem estar de acordo com as definições quer de activo quer de rendimento assim como do critério de probabilidade para reconhecimento; porém, se não for possível que a reivindicação seja mensurada com fiabilidade, ela não deve ser reconhecida como activo ou como rendimento; a existência da reivindicação, porém, será divulgada nas notas anexas, material explicativo ou mapas suplementares.

85 — Um item que, num dado momento, falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento do parágrafo 81 pode qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes.

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

Reconhecimento de activos (parágrafos 87 e 88)

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

88 — Um activo não é reconhecido no balanço quando, relativamente ao dispêndio incorrido, seja considerado improvável que benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente. Em vez disso, tal transacção resulta no reconhecimento de um gasto na demonstração dos resultados. Este tratamento não implica que a intenção do órgão de gestão, ao incorrer no dispêndio, fosse outra que não a de gerar benefícios económicos futuros para a entidade, ou que a gestão dos negócios fosse mal orientada. A única implicação é a de que o grau de certeza de que os benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente é insuficiente para justificar o reconhecimento de um activo.

Reconhecimento de passivos (parágrafo 89)

89 — Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade. Na prática, as obrigações ao abrigo de contratos que estejam proporcional e igualmente não executados (por exemplo passivos por inventários encomendados mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidos como passivos nas demonstrações financeiras. Porém, tais obrigações podem satisfazer a definição de passivos e, desde que os critérios de reconhecimento sejam satisfeitos nas circunstâncias particulares, podem qualificar-se para reconhecimento. Em tais circunstâncias, o reconhecimento de passivos implica o reconhecimento dos activos ou gastos relacionados.

Reconhecimento de rendimentos (parágrafos 90 e 91)

90 — Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento dos rendimentos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos em activos ou com diminuições em passivos (por exemplo, o aumento líquido em activos provenientes de uma venda de bens ou de serviços ou a diminuição em passivos provenientes do perdão de uma dívida a pagar).

91 — Os procedimentos geralmente adoptados na prática para o reconhecimento de um rendimento, por exemplo, o requisito de que o rédito deve ser gerado, são aplicações dos critérios de reconhecimento nesta Estrutura Conceptual. Tais procedimentos dirigem-se geralmente à restrição do reconhecimento como rendimentos àqueles itens que possam ser mensurados com fiabilidade e que tenham um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de gastos (parágrafos 92 a 96)

92 — Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de

um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação de equipamento).

93 — Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos; por exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos. Porém, a aplicação do conceito de balanceamento segundo esta Estrutura Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.

94 — Quando se espere que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário ao se reconhecerem os gastos associados com o consumo de activos tais como os activos fixos tangíveis, o *trespasse (goodwill)*, as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de imputação destinam-se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extinguam.

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

96 — Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, o que sucede quando surge um passivo por garantia de um produto.

Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 97 a 99)

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

98 — São utilizadas diferentes bases de mensuração em graus diferentes e em variadas combinações nas demonstrações financeiras. Elas incluem as seguintes:

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

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

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

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

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

99 — A base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Este é geralmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente escriturados pelo mais baixo do custo ou

do valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser escriturados pelo seu valor de mercado e os passivos por pensões de reforma são escriturados pelo seu valor presente.

Conceitos de capital e manutenção de capital (parágrafos 100 a 108)

Conceitos de capital (parágrafos 100 e 101)

100 — Geralmente as entidades adoptam um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras. No conceito financeiro de capital, tal como dinheiro investido ou poder de compra investido, o capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da entidade. No conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, em unidades de produção diária.

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

Conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro (parágrafos 102 a 108)

102 — Os conceitos de capital no parágrafo 100 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção do capital:

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

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

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

104 — O conceito de manutenção do capital físico requer a adopção da base de mensuração pelo custo corrente. O conceito de manutenção do capital financeiro, porém, não requer o uso de uma base particular de mensuração. A selecção da base segundo este conceito está dependente do tipo de capital financeiro que a entidade está a procurar manter.

105 — A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção do capital é o tratamento dos efeitos das alterações dos preços nos activos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade tem mantido o seu capital se tiver tanto capital no fim do período como tinha no começo do mesmo.

106 — Pelo conceito de manutenção do capital financeiro quando o capital seja definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal durante o período. Por conseguinte, os aumentos dos preços dos activos detidos durante o período, convencionalmente referidos como ganhos de detenção, são, conceptualmente, lucros. Podem, porém, não ser reconhecidos como tal até que os activos sejam alienados numa transacção de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro seja definido em termos de unidades de poder de compra constante, o lucro representa o aumento de poder de compra investido durante o período. Por conseguinte, apenas aquela parte do aumento nos preços dos activos que exceda o aumento no nível geral de preços é vista como lucro. O resto do aumento é tratado como ajustamento da manutenção do capital e, daqui, como parte do capital próprio.

107 — Pelo conceito de manutenção do capital físico quando o capital seja definido em termos da capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento nesse capital durante o período. Todas as alterações de preços que afectem os activos e passivos da entidade são vistas como alterações na mensuração da capacidade física produtiva da entidade; daqui que sejam tratadas como ajustamentos da manutenção do capital, que fazem parte do capital próprio, e não como lucro.

108 — A selecção das bases de mensuração e do conceito de manutenção do capital determina o modelo contabilístico usado na preparação das demonstrações financeiras. Modelos contabilísticos diferentes exibem diferentes graus de relevância e de fiabilidade e, como noutras áreas, tem de se procurar um balanceamento entre relevância e fiabilidade.

27 de Agosto de 2009. — Pelo Secretário-Geral, em substituição,
Ana Bernardo.

202246984

Aviso n.º 15653/2009

Por Despacho n.º 586/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009, em substituição do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, foram homologadas as seguintes Normas Interpretativas do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

Norma Interpretativa 1

Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais

Esta Norma Interpretativa decorre da SIC 12 — Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Questão (parágrafos 1 a 7)

1 — Uma entidade pode ser criada para cumprir um objectivo restrito e bem definido (por exemplo, efectuar actividades de locação, de pesquisa e desenvolvimento ou uma titularização de activos financeiros). Tal entidade de finalidade especial (“EFE”) pode tomar a forma de uma sociedade, uma parceria ou um trust. As EFEs são muitas vezes criadas com acordos jurídicos que impõem limites estritos e por vezes permanentes aos poderes de tomada de decisão do seu órgão de gestão ou trustee sobre as operações da EFE. Frequentemente, estas cláusulas especificam que a política que guia as actividades contínuas da EFE não podem ser modificadas, a não ser pelo seu criador ou patrocinador (isto é, funcionam no chamado “autopilot”).

2 — O patrocinador (ou a entidade a favor de quem a EFE foi constituída) frequentemente transfere activos para a EFE, obtém o direito de usar activos detidos pela EFE ou executa serviços para a EFE, embora outras partes (“fornecedores de capital”) possam proporcionar o financiamento da EFE. Uma entidade que efectue transacções com uma EFE (frequentemente o criador ou o patrocinador) pode em substância controlar a EFE.

3 — Um interesse de benefícios numa EFE pode, por exemplo, tomar a forma de um instrumento de dívida, de um instrumento de capital próprio, de um direito de participação, de um interesse residual ou de uma locação. Alguns interesses de benefícios podem simplesmente proporcionar ao detentor uma taxa de retorno fixada ou declarada, enquanto outros dão ao detentor direitos ou o acesso a outros benefícios económicos futuros das actividades da EFE. Na maioria dos casos, o criador ou o patrocinador (ou a entidade a favor de quem a EFE foi criada) retém um interesse de benefícios significativo nas actividades da EFE, mesmo que possa possuir pouco ou nenhum do capital próprio da EFE.

4 — A NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação exige a consolidação de entidades que sejam controladas pela entidade que relata. Porém, a Norma não proporciona orientação específica sobre a consolidação de EFE.

5 — A questão que se coloca é em que circunstâncias uma entidade deve consolidar uma EFE.

6 — Esta Norma Interpretativa não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou planos de remuneração em capital próprio.

7 — Uma transferência de activos de uma entidade para uma EFE pode qualificar-se como uma venda por essa entidade. Mesmo se a transferência se qualificar como uma venda, as disposições da NCRF 15 e esta Norma Interpretativa podem significar que a entidade deve consolidar a EFE. Esta Norma Interpretativa não trata das circunstâncias em que se deve aplicar o tratamento de venda à entidade ou da eliminação das consequências de tal venda após a consolidação.

Entendimento (parágrafos 8 a 10)