

3 REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



Nº 78 | JULHO_SETEMBRO 2017 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

Eleições na Ordem

*Matérias Relevantes
de Auditoria
– Leitura de relatórios*

Susana Pereira da Silva

*Justo valor – linguagem
e prudência*

*José Rodrigues de Jesus
Mário Nuno Vicente Freire
Susana Rodrigues de Jesus*



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



A intervenção do ROC inspira confiança aos agentes económicos

*O ROC previne riscos, defende a legalidade,
antecipa problemas, encontra soluções.*

SEDE:

Rua do Salitre, n.º 51
1250-198 Lisboa
T 21 353 61 58 | F 21 353 61 49

SECÇÃO REGIONAL DO NORTE:

Avenida da Boavista, n.º 3477/3521, 2.º
4100-139 Porto
T 22 616 81 17 | F 22 610 21 58

www.oroc.pt



Editorial

Carlos Cunha
PRESIDENTE DA MESA DA ASSEMBLEIA GERAL

Assembleia Geral Eleitoral

No próximo dia 29 de novembro vão realizar-se as eleições para os órgãos sociais da nossa Ordem para o triénio 2018/2020.

Os órgãos sociais, segundo o estatuto, são os seguintes: Assembleia Representativa, Assembleia Geral Eleitoral, Conselho Superior, Bastonário, Conselho Diretivo, Conselho Disciplinar e Conselho Fiscal.

A Assembleia Representativa é constituída por 45 membros, revisores oficiais de contas, distribuídos por colégios eleitorais que, depois, elege, de entre os seus membros, os membros da mesa, a qual será constituída por um presidente, um vice-presidente e um secretário.

A mesa da Assembleia Geral Eleitoral é constituída pelos mesmos membros da mesa da assembleia representativa.

O Conselho Superior é constituído por 15 revisores oficiais de contas, distribuídos por colégios eleitorais.

O Bastonário é o presidente da Ordem e, por inerência, o presidente do Conselho Diretivo.

O Conselho Diretivo é constituído por um presidente, que é o bastonário, um vice-presidente e cinco vogais, e ainda dois suplentes.

O Conselho Disciplinar é constituído por um presidente e quatro vogais e também dois suplentes.

O Conselho Fiscal é constituído por um presidente, dois vogais e um suplente.

As candidaturas devem ser apresentadas com a antecedência regulamentar, tendo em conta a data fixada para as eleições, em 29 de novembro de 2017, sendo as respetivas listas publicadas até 15 dias antes da data fixada para a assembleia geral eleitoral.

O período de campanha eleitoral decorre entre a data da afixação das listas, na sede da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e nos serviços regionais e quarenta e oito horas antes do dia da Assembleia Geral Eleitoral.

Após as eleições, será feita a publicação devida, devendo a tomada de posse ocorrer nos primeiros dias de janeiro de 2018.

Há um ano realizou-se o XII Congresso dos Revisores Oficiais de Contas, sob o lema Auditoria na Supervisão, a que todos os revisores oficiais de contas responderam com uma presença massiva, demonstrando não só a força da profissão, como a união de todos em função de um rumo que se quer forte e coeso, na defesa do interesse público, contando ainda com a presença de ilustres convidados e proeminentes oradores e ainda de Sua Excelência o Presidente da República, Professor Doutor Marcelo Rebelo de Sousa, que, de forma brilhante, procedeu ao encerramento do Congresso.

Todos sabemos quão exigente é a nossa profissão, com constantes alterações dos diferentes normativos que utilizamos, as dificuldades que todos sentimos e, por isso, precisamos de demonstrar que continuamos ativos e fortes na defesa do interesse público. Para isso, convido todos os colegas a votarem, pois só assim, mostramos que estamos interessados na profissão que exercemos e iremos continuar a exercer.

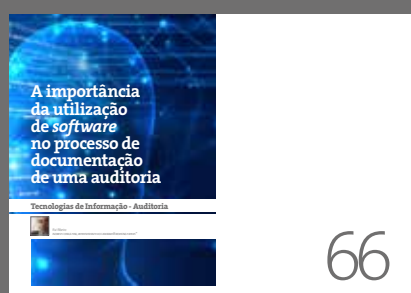
Não queria deixar de lembrar que realizámos todas as assembleias gerais ordinárias previstas estatutariamente e uma assembleia extraordinária, aproveitando para agradecer a todos os colegas que nelas participaram, todas as intervenções, comentários e críticas que, assim, enriqueceram o debate e demonstraram que estamos vivos e ajudam a manter vivas as instituições.

Também queria agradecer aos meus colegas da Mesa da Assembleia pela sua prestimosa ajuda que me deram e ainda aos colaboradores da nossa Ordem pela sua inestimável disponibilidade que ajudaram no exercício das nossas funções.

Por fim, não podia deixar de referir que foi, para mim, uma honra ter servido, como Presidente da Mesa da Assembleia Geral, a Ordem de todos os Revisores Oficiais de Contas.

Por último, apelo a todos os colegas que **Votem** pelo futuro da nossa Ordem.

Sumário



01 Editorial

03 Em Foco

ELEIÇÕES NA ORDEM

08 Notícias

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC)

TRIBUNAL DE CONTAS PROMOVE SEMINÁRIOS SOBRE RELEVÂNCIA E EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO FINANCEIRA NO SÉCULO XXI

CÓDIGO DE GOVERNO DAS SOCIEDADES DO IPCG – PROTOCOLO DE COLABORAÇÃO ENTRE A CMVM E O IPCG

BUSINESS DISRUPTION WITH BLOCKCHAIN

10 Atividade Interna da Ordem

PLATAFORMA DE COMUNICAÇÃO COM A ORDEM

ENCONTROS NA ORDEM

12 Auditoria

MATÉRIAS RELEVANTES DE AUDITORIA – LEITURA DE RELATÓRIOS

Susana Pereira da Silva

20 Contabilidade e Relato

JUSTO VALOR – LINGUAGEM E PRUDÊNCIA

José Rodrigues de Jesus | Mário Nuno Vicente Freire | Susana Rodrigues de Jesus

A TRANSIÇÃO DE POCAL PARA SNC-AP E IMPACTO NO RELATO FINANCEIRO DAS AUTARQUIAS LOCAIS

Sofia Rosa

TAXONOMIAS: SNC E IFRS

Tiago Miguel Leitão Carreira

66 Tecnologias de Informação - Auditoria

A IMPORTÂNCIA DA UTILIZAÇÃO DE SOFTWARE NO PROCESSO DE DOCUMENTAÇÃO DE UMA AUDITORIA

RUI RIBEIRO

70 Mundo

IESBA EMITE NOVAS PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO AO CÓDIGO DE ÉTICA REFERENTES A INCENTIVOS EVENTUALMENTE INDUTORAS DE COMPORTAMENTOS INADEQUADOS

PLANO DE AÇÃO DO IAASB PARA 2017-2018

ACCOUNTANCY EUROPE EMITE OPINIÃO SOBRE A PROPOSTA DE DIRETIVA DA INSOLVÊNCIA

71 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

THE FUTURE OF THE PROFESSIONS – HOW TECHNOLOGY WILL TRANSFORM THE WORK OF HUMAN EXPERTS, DE RICHARD SUSSKIND E DANIEL SUSSKIND

72 Formação

FORMAÇÃO CONTÍNUA

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA CANDIDATOS A ROC

PLANO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA PROFISSIONAL



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

DIRETOR: José Azevedo Rodrigues

DIRETOR ADJUNTO: Óscar Figueiredo

COORDENADORA: Ana Cristina Doutor Simões

CONSELHO DE REDAÇÃO: Sérgio Pontes, Jorge Campino e Ana Calado Pinto

DESIGN: Paula Coelho Dias

APOIO E SECRETARIADO: Ana Filipa Gonçalves

PROPRIEDADE / EDITOR E REDAÇÃO: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Rua do Salitre 51 | 1250-198 LISBOA

revista@oroc.pt | NIPC : 500918937 | Tel: 213 536 158 | Fax: 213 536 149

REGISTO DE PROPRIEDADE n.º 111 313

DGCS SRIP Depósito Legal n.º 12197/87

EXECUÇÃO GRÁFICA: ACD Print, S.A. | Rua Marquês d'Alorna 12, 2620-271 Ramada

Distribuição Gratuita

Tiragem 2250 Exemplares

Os artigos são da responsabilidade dos seus autores e não vinculam a OROC

Membro
Fundador
da:



Membro
da:





EM FOCO

Eleições na Ordem

No passado dia 29 de setembro foi convocada a Assembleia Geral Eleitoral para o próximo dia 29 de novembro. A Assembleia Geral irá eleger os Membros dos Órgãos Sociais da Ordem que deverão exercer funções no mandato de 2018 a 2020.

A votação pode ser feita presencialmente ou por correspondência.

No caso de votação presencial, os Revisores Oficiais de Contas inscritos na Ordem poderão votar nas secções de voto que funcionarão na sede da Ordem e nas instalações dos Serviços Regionais do Norte. As secções de voto funcionarão ininterruptamente entre as 9 e as 21 horas do dia 29 de novembro.

Os Revisores Oficiais de contas que preferirem exercer o voto por correspondência, deverão preencher os boletins que para o efeito são remetidos. Os boletins devem:

- ser dobrados em quatro e
- encerrados em envelopes próprios também remetido para o efeito.

Esses envelopes devem, por sua vez:

- ser encerrados num envelope, também remetido
- juntamente com fotocópia do cartão de cidadão ou cédula profissional.

Este envelope global será endereçado ao Presidente da Mesa da Assembleia Geral Eleitoral.

Dado que aquele envelope global tem de dar entrada na Ordem até ao dia em que decorrerão as votações presenciais – 29 de novembro -, é habitual fazer a sugestão de que sejam remetidos alguns dias antes, considerando o tempo do correio, até ao dia 22.

Pela primeira vez, são realizadas as eleições na vigência do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro. Destaca-se como principal alteração o surgimen-

to de um novo Órgão: a Assembleia Representativa. Com o surgimento deste Órgão, que compreende 45 membros efetivos, o total de membros necessários para formar uma lista, considerando efetivos e suplentes, foi de 102. Considerando que é natural existir alguma dificuldade em encontrar Revisores Oficiais de Contas com capacidade

de dispor de tempo suficiente para o exercício de funções na Ordem, a constituição de uma lista é por si só sinal do empenho das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas em contribuir com a disponibilidade de um dos seus sócios ou colaboradores, bem como do empenho de Revisores Oficiais de Contas em exercício a título individual.

Lembramos o apelo feito pelo Colega Carlos Cunha, Presidente da Mesa da Assembleia Geral Eleitoral, sobre a importância da participação de todos os Membros da Ordem no próximo ato eleitoral.



Ordem os Revisores Oficiais de Contas,
Rua do Salitre n.º 51/53, 1250-198 Lisboa



Serviços Regionais do Norte,
Av. da Boavista, n.º 3477/3521, 2.º, 4100-139 Porto



**ASSEMBLEIA GERAL ELEITORAL A REALIZAR EM
29 DE NOVEMBRO DE 2017**

BOLETIM DE VOTO

Para a eleição do Órgão Social:

CONSELHO SUPERIOR

Colégio Eleitoral do Distrito de Lisboa

para o triénio de 2018/2020

Lista única ☐



**ASSEMBLEIA GERAL ELEITORAL A REALIZAR EM
29 DE NOVEMBRO DE 2017**

BOLETIM DE VOTO

Para a eleição do Órgão Social:

CONSELHO DIRETIVO

trénio de 2018/2020

Lista única ☐



**ASSEMBLEIA GERAL ELEITORAL A REALIZAR EM
29 DE NOVEMBRO DE 2017**

BOLETIM DE VOTO

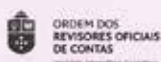
Para a eleição do Órgão Social:

MESA DA ASSEMBLEIA REPRESENTATIVA

Colégio Eleitoral do Distrito do Porto

para o triénio de 2018/2020

Lista única ☐



**ASSEMBLEIA GERAL ELEITORAL A REALIZAR EM
29 DE NOVEMBRO DE 2017**

BOLETIM DE VOTO

Para a eleição do Órgão Social:

CONSELHO DISCIPLINAR

para o triénio de 2018/2020

Lista única ☐



**ASSEMBLEIA GERAL ELEITORAL A REALIZAR EM
29 DE NOVEMBRO DE 2017**

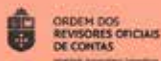
BOLETIM DE VOTO

Para a eleição do Órgão Social:

BASTONÁRIO

para o triénio de 2018/2020

Lista única ☐



**ASSEMBLEIA GERAL ELEITORAL A REALIZAR EM
29 DE NOVEMBRO DE 2017**

BOLETIM DE VOTO

Para a eleição do Órgão Social:

CONSELHO FISCAL

para o triénio de 2018/2020

Lista única ☐



ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

ASSEMBLEIA GERAL ELEITORAL

CONVOCATÓRIA

Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 21.º e 22.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de Setembro, bem como do n.º 1 do art.º 6 e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 8º do Regulamento Eleitoral dos Membros dos Órgãos da Ordem, aprovado pela Assembleia Geral Extraordinária de 30 de junho de 2016, e publicado no Diário da República, 2.ª Série, N.º 5, de 6 de janeiro de 2017, convoco a Assembleia Geral Eleitoral da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas para o dia 29 de novembro de 2017, tendo como ponto único da Ordem do Dia proceder à:

"ELEIÇÃO DE TODOS OS MEMBROS DOS ÓRGÃOS DA ORDEM, PREVISTOS NO ARTIGO 12º DO ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, APROVADO PELA LEI N.º 140/2015, DE 7 DE SETEMBRO"

A votação efetuar-se-á:

a) Presencialmente

Para o efeito, as secções de voto funcionarão ininterruptamente das 9 às 21 horas na sede da Ordem na Rua do Salitre, 51 – Lisboa e nos Serviços Regionais do Norte, Avenida da Boavista, n.º 3477/3521, 2º andar - Porto, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 26º do Regulamento Eleitoral dos Órgãos da Ordem. Assim, os Revisores Oficiais de Contas com domicílio profissional nos distritos de Aveiro, Braga, Bragança, Coimbra, Guarda, Porto, Viana do Castelo, Vila Real e Viseu devem votar, preferencialmente, nos Serviços Regionais do Norte e os restantes na Sede em Lisboa;

b) Por correspondência

Neste caso os envelopes a que se refere o artigo 30º do citado Regulamento deverão, de preferência, ser remetidos para a Sede da Ordem.

Lisboa, 29 de setembro de 2017

Carlos Alberto da Silva Cunha
Presidente da Mesa da Assembleia Geral

AMOSTRAGEM, TESTES DE CONFORMIDADE E TESTES SUBSTANTIVOS EM AUDITORIA

Com aplicações em Excel e SIPTA

JOSÉ DIAS CURTO



A amostragem e os testes (de conformidade e substantivos) são fundamentais para um auditor/revisor formar a sua opinião e emitir o parecer sobre a veracidade e a autenticidade das demonstrações financeiras auditadas. Para levar a “bom porto” tarefa tão importante, um auditor avalia os controlos internos, examina livros e documentos, confronta os registos da entidade com as informações obtidas de clientes e fornecedores, etc.

Atendendo ao custo e ao tempo necessários, geralmente não é possível realizar uma auditoria completa a todos os registos de um determinado exercício. Portanto, uma auditoria raramente é feita de forma integral, tendo de ser realizada através de testes baseados numa amostra que contemple apenas uma parte representativa da totalidade das operações.

Quais são os fatores determinantes da dimensão de uma amostra? É possível ter uma amostra pequena e ainda assim ser representativa do universo de transações? Que registos incluir numa amostra, apenas os de maior valor, ou será melhor optar por um método de seleção que dê maior probabilidade às transações de maior valor? Como concluir se uma amostra é representativa? E depois de recolhida uma amostra, o que fazer, é possível ter-se uma ideia sobre o que “está a acontecer” no universo de transações que o revisor pretende auditar? Com base em quê o auditor/revisor pode emitir o seu parecer?

Estas são as questões a que este trabalho pretende dar resposta. Mas o livro não se fica por aqui. Pelo conteúdo e forma como está estruturado, este pequeno manual pretende dar um apoio importante a todos aqueles que recorrem à amostragem estatística para emitir o parecer sobre as demonstrações financeiras e o controlo interno de uma empresa.

O livro é uma edição do autor e só pode ser consultado e adquirido através da página: <http://diascurto.wixsite.com/sitedc/amostragem>

Uma nota final para o autor (José Dias Curto) que colabora regularmente com a Ordem em ações de formação nas áreas da estatística e da matemática financeira.

Comissão de Normalização Contabilística (CNC)

Tendo sido concluído o mandato do Presidente da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) assumido pelo Colega e anterior Bastonário António Gonçalves Monteiro, foi nomeada para assegurar o próximo mandato a Doutora Ana Maria Gomes Rodrigues.

De salientar que, no mandato concluído, a CNC terminou a conceção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Durante o ano de 2017 o SNC-AP esteve em fase de teste em entidades piloto, tendo a CNC através do seu Comité de Normalização Contabilística Pública respondido às questões suscitadas com a implementação bem como emitido um Manual de Implementação do SNC-AP.

O Comité de Normalização Contabilística Pública foi coordenado pelo Colega Óscar Figueiredo, em representação da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, reconhecendo, como todos, a elevada qualidade do trabalho realizado.

O Comité de Normalização Contabilística Empresarial concluiu as atualizações do SNC que se mostraram necessárias e, com muita utilidade, respondeu a questões suscitadas pela aplicação do SNC, nomeadamente as relativas a operações de natureza mais complexa.

Este Comité foi coordenado pela Colega Ana Isabel Morais, também em representação da Ordem, que, igualmente como todos, reconhece a elevada proficiência do trabalho.

À Colega Ana Isabel Morais e ao Colega Óscar Figueiredo o Conselho Diretivo da Ordem expressa o agradecimento pela empenhada colaboração que muito honra esta Instituição.

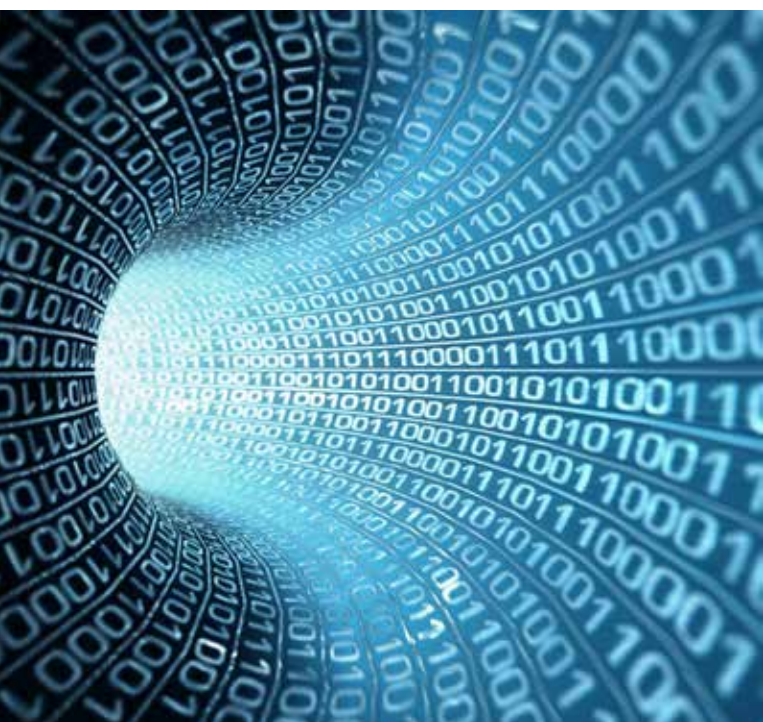
Para o mandato que, entretanto, foi iniciado, os representantes da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas passarão a ser a Colega Luísa Anacoreta Correia e a Colega Ana Calado Pinto.

A Ordem congratula-se, ainda, com a eleição, pelos membros da CNC, da Colega Ana Isabel Morais para integrar a Comissão de Normalização Contabilística como representante do Ensino Superior. A eleição apenas pode significar o reconhecimento generalizado, de que a Ordem partilha, pela elevada qualidade do trabalho realizado.

Congratula-se, igualmente, com a excelência da ação do Colega António Gonçalves Monteiro, a qual fica registada pela boa continuação da normalização contabilística empresarial e pela produção do SNC-AP.

Para o próximo mandato, a Ordem congratula-se, também, com a nomeação, de novo, do Colega José Rodrigues de Jesus como personalidade de reconhecido mérito.

A Ordem expressa votos de sucesso à Doutora Ana Maria Rodrigues e continuará a colaborar através das Colegas que agora são suas representantes, e pelas vias que se mostrarem adequadas, para a boa execução dos trabalhos propostos, nomeadamente a completa implantação do SNC-AP, a qual será uma grande mais-valia para a qualidade da informação financeira pública e consequentemente para a boa gestão da coisa pública.





Tribunal de Contas promove seminários sobre Relevância e efetividade da jurisdição financeira no século XXI

Realizou-se no passado dia 2 de outubro o primeiro de um ciclo de seminários promovidos pelo Tribunal de Contas, relativos ao tema **"Relevância e efetividade da jurisdição financeira no século XXI"**. O primeiro seminário foi subordinado ao tema **"A Natureza e a evolução da responsabilidade financeira"**. A Ordem esteve representada pelo seu Bastonário José de Azevedo Rodrigues.

Realizar-se-ão mais quatro seminários, os quais versarão sobre os temas: A adequação do quadro de infrações financeiras aos desafios atuais (29 de novembro); O âmbito subjetivo da responsabilidade financeira (19 de janeiro); O processo de efetivação da responsabilidade financeira (16 de março); e A relevância e efetividade da jurisdição financeira no Século XXI (23 de maio).

Código de Governo das Sociedades do IPCG – protocolo de colaboração entre a CMVM e o IPCG

No quadro da entrada em vigor do novo Código de **Governo das Sociedades** do Instituto de Corporate Governance (IPCG), a partir de 1 de janeiro de 2018, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) e o IPCG assinaram um protocolo de cooperação em cerimónia realizada no passado dia 13 de outubro. Em notícia publicada no seu sítio na *internet* (...), a CMVM realça que o novo Código está alinhado com as melhores práticas internacionais e que a assinatura do protocolo se enquadra numa atitude de empenho da CMVM e do IPCG no processo de transição para um modelo de autorregulação. São mantidos pela CMVM os poderes de supervisão sobre a informação prestada pelas sociedades cotadas no mercado.

Business disruption with Blockchain

O Jornal de Negócios em parceria com a Everis e com o apoio da EDP realizou uma conferência subordinada ao tema Business disruption with Blockchain. A conferência pretendeu sensibilizar para as mudanças significativas que podem ser já percebidas e adivinhadas que terão impacto significativo nos modelos de negócio. Afirmou-se que Blockchain é um sistema de registo que compreende um conjunto de protocolos que facilitam o reconhecimento e rastreabilidade de transações numa determinada rede. Assenta numa base tecnológica que é uma combinação entre base de dados, plataforma de desenvolvimento e rede em que os pares participam e intervêm.

Plataforma de comunicação com a Ordem

A Plataforma de comunicação com a Ordem conta já com o registo da quase totalidade dos membros da Ordem. Encontram-se em fase final de conclusão as alterações suscitadas pelo uso já experimentado. Está previsto, assim que as alterações estejam concluídas, realizar Encontros em Lisboa e no Porto para dar a oportunidade a todos

os membros de tomarem contacto com a Plataforma ou simplesmente para esclarecer dúvidas na sua utilização. Espera-se que todos os Membros da Ordem concluam rapidamente a sua inscrição e utilizem a plataforma de modo a que esta possa ser plenamente utilizada a partir do início do próximo ano.

Encontros na Ordem

No trimestre de julho a setembro de 2017, decorreram na Ordem, na sua Sede e nos Serviços Regionais do Norte os encontros seguintes:

Pensamento e Estratégia Digital – Novas Ferramentas do Negócio

Senhor Dr. Nuno Amaral Frazão, Administrador das empresas de serviços digitais ISOBAR e IProspect com especialidade em marketing digital

Branqueamento de Capitais e Financiamento ao Terrorismo

Senhor Dr. António Gageiro, Assessor do Conselho de Administração da CMVM e membro do Secretariado Técnico Permanente da Comissão de Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento ao Terrorismo

Os Desafios do Regulamento Europeu da Proteção de Dados

Senhora Professora Filipa Calvão, Presidente da Comissão Nacional de Proteção de Dados



Matérias Relevantes de Auditoria

– Leitura de relatórios

Auditoria



Susana Pereira da Silva
CANDIDATA A REVISORA OFICIAL DE CONTAS





1. Impacto da introdução da ISA 701 no trabalho de auditoria

As matérias relevantes de auditoria (Key Audit Matters ou KAM) são as matérias que o auditor, com base no seu julgamento profissional, considerou mais significativas no âmbito da auditoria efetuada às demonstrações financeiras do período corrente e que selecionou do conjunto das matérias que foram objeto de comunicação aos encarregados da governação (ISA 701 – Parágrafo 8).

A aplicação da ISA 701 tem um impacto abrangente ao nível do trabalho de auditoria uma vez que, para dar cumprimento ao objetivo final – comunicar as matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor – é conveniente rever, atualizar, pensar todas as fases do processo de auditoria.

1.1 Acordar os termos do trabalho de auditoria (ISA 210)

O auditor deve acordar os termos do trabalho de auditoria, numa carta de compromisso ou outro acordo escrito, nos quais deverá

incluir uma referência à forma e conteúdo esperados de qualquer relatório.

A ISA 210 (Parágrafo A23) sugere que na carta de compromisso seja mencionado, quando aplicável, o requisito para que o auditor comunique matérias relevantes de auditoria no seu relatório ou a possibilidade de o fazer para que, posteriormente, tenha a possibilidade de incluir esse capítulo no relatório a emitir.

1.2 Planeamento do trabalho de auditoria

Um dos objetivos do auditor, nos casos em que aplica a ISA701, é determinar as matérias relevantes de auditoria e, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações financeiras, comunicar essas matérias no seu relatório (ISA 701 – Parágrafo 7).

O planeamento adequado permite estabelecer a estratégia global de auditoria e o desenvolvimento de um plano de auditoria eficaz que permite ao auditor dedicar a atenção apropriada às áreas relevantes de auditoria (ISA300 – Parágrafo 2). O planeamento adequado permitirá ponderar devidamente a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar pelos diferentes membros da equipa de trabalho. Consequentemente, é necessário o conhecimento adequado da entidade, do seu ambiente, incluindo

o sistema de controlo interno, para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material identificados.

A introdução das matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor e a necessidade de expor as respostas dadas pelo auditor reforçam a necessidade de um planeamento adequado, de rigor na execução dos programas de trabalho e na obtenção de conclusões adequadas face aos resultados obtidos nos testes efetuados.

1.3 Comunicação com os Encarregados da Governação

De acordo com o previsto na ISA 260 (Parágrafo 15) o auditor deve transmitir aos encarregados da Governação uma visão geral do âmbito e oportunidade planeadas de auditoria, que inclui a comunicação dos riscos significativos identificados, e contribuirá para reduzir algumas dificuldades práticas em termos da realização do trabalho e obtenção de informação. No entanto, o auditor não tem obrigação de detalhar os programas de trabalho nem os testes a realizar sob pena de comprometer a sua eficácia.

O auditor deverá determinar as matérias relevantes de auditoria e outras matérias significativas e comunicá-las atempadamente aos encarregados da governação.

Por outro lado o auditor deverá também decidir sobre a forma de comunicação a utilizar, seja escrita ou oral, através de memorandos formais ou comunicações menos estruturadas (ISA 260 – Parágrafos A46 e A47) e respeitando os requisitos legais aplicáveis.

“O auditor deverá determinar as matérias relevantes de auditoria e outras matérias significativas e comunicá-las atempadamente aos encarregados da governação.”

1.4 Emissão do relatório

A aplicação da ISA 701 verifica-se nas auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas, quando o auditor entender relevante ou quando resultar do cumprimento de lei ou regulamento.

Com a publicação do Regulamento CE nº 537/2014, a aplicação da ISA 701 foi estendida a todas as entidades de interesse público.

A comunicação das matérias relevantes de auditoria é proibida quando o auditor emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras exceto se tal relato for exigido por lei ou regulamento.

Por outro lado, as KAM não serão colocadas no relatório, na secção respetiva, caso exista lei ou regulamento que proíba a divulgação pública da matéria ou caso se esperem consequências adversas que ultrapassem os benefícios de interesse público dessa divulgação (ISA 701 - Parágrafo 14). Ainda, e de acordo com as orientações do

IAASB, quando as demonstrações financeiras não cumpram os requisitos do referencial de relato aplicável para serem consideradas um conjunto completo de demonstrações financeiras (ISA 700 – Parágrafo 8), o auditor poderá decidir pela inclusão ou não das matérias relevantes de auditoria no seu relatório.

Tratando-se de matéria de auditoria que dê origem a uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 (revista) ou respeitar a incerteza material relativa a acontecimentos/ condições que coloquem em causa a capacidade da entidade em manter a continuidade das suas operações, então essa matéria não deverá ser incluída na secção “Matérias Relevantes de Auditoria” e sim relatada de acordo com as ISA aplicáveis. Contudo, será incluída uma referência na secção “Matérias Relevantes de Auditoria” para as secções “Bases para a Opinião com Reservas (Adversa)” ou “Incerteza Material Relativa à Continuidade” ISA 701 – Parágrafo 15).

Quando da emissão relatório de auditoria às demonstrações financeiras consolidadas e às demonstrações financeiras separadas, o(s) relatório(s) do auditor referentes a essas demonstrações financeiras devem identificar as KAM determinadas em cada um dos trabalhos efetuados devendo a descrição ser adaptada à auditoria respetiva.

De acordo com os novos formatos, após a secção “Bases Para a Opinião” foi introduzida uma secção separada do relatório com o título “Matérias Relevantes de Auditoria” na qual, após o parágrafo introdutório, o auditor deverá descrever com um subtítulo apropriado as matérias relevantes de auditoria e a abordagem de auditoria. A descrição da KAM deverá incluir a razão pela qual a matéria foi considerada como de maior importância para a auditoria e por isso incluída no relatório (ISA 701 – Parágrafo 13), a referência às notas às contas onde estão divulgadas e à abordagem de auditoria correspondente.

A sugestão de apresentação é em formato de duas colunas, uma para a descrição das KAM e a outra para a abordagem de auditoria, para permitir uma fácil leitura.

O auditor poderá determinar que não existem matérias relevantes de auditoria a comunicar e neste caso deverá incluir uma declaração em conformidade numa secção separada do seu relatório na rubrica “Matérias Relevantes de Auditoria” (ISA 701 - Parágrafo 16).

Alteração ou reemissão do relatório

De acordo com o previsto na ISA 560, perante acontecimentos ou factos que o auditor tome conhecimento após a data de emissão do seu relatório, que afetem o conteúdo do relatório já emitido ou levem à alteração das demonstrações financeiras (sendo esta permitida por lei, regulamento ou pelo referencial de relato aplicável), o auditor deve executar procedimentos de auditoria adicionais adaptados às circunstâncias e ao impacto das alterações e emitir novo relatório com data posterior à data de aprovação das demonstrações financeiras alteradas (ISA 560 – Parágrafo 11 (b)(ii)).

Face à necessidade de emitir um novo relatório, o auditor avaliará se a matéria que deu origem ao novo relatório deverá ser considerada como KAM adicional a relatar, se altera as KAM já comunicadas ou se introduzirá alguma referência adicional em KAM já existente para os parágrafos de Ênfase/de Outras Matérias que tenham sido introduzidos no novo relatório.



1.5 Documentação de auditoria

É fundamental que o auditor documente adequadamente através de memorandos ou outra forma todas as decisões que foram tomadas ao longo do trabalho de auditoria e quais os fatores que foram ponderados no âmbito do exercício do seu julgamento profissional, incluindo a justificação de forma clara da escolha das matérias relevantes de auditoria.

Em alguns casos, para a mesma entidade, foram selecionados os relatórios emitidos para as demonstrações financeiras separadas e para as demonstrações financeiras consolidadas.

O quadro abaixo sintetiza a repartição dos relatórios analisados por sector de atividade da empresa:

2. Revisão dos relatórios emitidos

2.1 Caracterização dos relatórios analisados

Foi efetuada a revisão de 75 relatórios emitidos para as contas de 2016, para 63 entidades. A seleção teve maior incidência sobre as empresas cotadas na Bolsa de Lisboa (cerca de 66% das entidades selecionadas) e inclui os relatórios emitidos para contas individuais e consolidadas, e para ambos os casos em simultâneo, com a seguinte repartição:

Quadro 1 - Referência das Demonstrações Financeiras	N.º
Demonstrações financeiras	39
Demonstrações financeiras consolidadas	29
Demonstrações financeiras separadas e consolidadas	7
Total	75

Quadro 2 - Repartição das Empresas por Sector de Atividade	N.º
Atividades do jogo, restauração, animação	1
Artes gráficas	1
Atividade de titularização de créditos	3
Atividades de importação, montagem e comercialização de veículos ligeiros e pesados	1
Bancária	14
Construção/ estruturas metálicas	3
Derivados de madeira	1
Alimentação/Distribuição	5
Fundo de investimento	3
Gestora de participações sociais	5
Imobiliária	1
Indústria	9
Média	4
Seguradora	3
Serviços Postais	1
Tecnologia de informação/Comunicações	6
Serviços saúde	2
Total	63

2.2 Pontos analisados nos relatórios

A análise dos relatórios teve em atenção as seguintes questões:

- a) Número de matérias relevantes de auditoria incluídas nos relatórios

Foram identificadas no mínimo uma matéria e no máximo oito matérias relevantes de auditoria conforme o quadro abaixo:

Quadro 3 - n.º de KAM Comunicadas por Relatório	
n.º KAM	n.º de Relatórios
1	17
2	12
3	18
4	13
5	8
6	4
7	1
8	2
Total	75

Em cerca de 63% dos relatórios analisados foram comunicados entre uma a três matérias relevantes de auditoria, enquanto 23% dos relatórios apresentam apenas uma matéria relevante de auditoria.

- b) Formato de apresentação das KAM

A apresentação aos leitores das KAM no formato de duas colunas foi a privilegiada na maioria dos relatórios (70 em 75 dos relatórios) sendo a primeira coluna utilizada para descrever a matéria relevante de auditoria e a segunda para descrever a abordagem de auditoria.

A generalidade dos relatórios inclui a frase de introdução da secção do relatório semelhante à prevista no formato de relatório, adaptada à natureza das demonstrações financeiras em referência, conforme sublinhado no texto abaixo.

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na auditoria das demonstrações financeiras (consolidadas e separadas/consolidadas/individuais) do ano corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da auditoria das demonstrações financeiras (consolidadas e separadas/consolidadas/individuais) como um todo, e na formação da opinião, e não emitimos uma opinião separada sobre essas matérias.

Em alguns relatórios é ainda acrescentada uma frase após a introdução da secção conforme se apresenta no quadro seguinte:

Consideramos que as matérias descritas abaixo são as relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

Descrevemos de seguida as matérias relevantes de auditoria do ano corrente, para as demonstrações financeiras consolidadas:

Descrevemos de seguida as matérias relevantes de auditoria do ano corrente, para as demonstrações financeiras (individuais):

Considerámos na auditoria a seguinte matéria relevante:

Descrevemos de seguida a(s) matéria(s) relevante(s) de auditoria do ano corrente:

A nossa abordagem de auditoria, que contemplou os requisitos constantes da ISA 600 - Auditoria de Grupos, foi baseada na avaliação dos riscos ao nível do reporte financeiro, tendo, no caso deste Grupo, sido identificadas as seguintes matérias relevantes de auditoria:

Consideramos que as matérias descritas abaixo são as matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

Além das matérias descritas na secção "Incerteza material relacionada com a continuidade", consideramos que as matérias descritas abaixo são as matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.



Quanto aos títulos apresentados para cada uma das colunas foram identificadas diferentes opções conforme o quadro seguinte:

Quadro 4 - Títulos utilizados nas colunas de apresentação da descrição das matérias relevantes de auditoria e abordagem de auditoria			
Coluna Relativa à Descrição dos KAM		Coluna Relativa à Abordagem de Auditoria	
Título	N.º	Título	N.º
Descrição da matéria relevante	1	A nossa resposta	1
Descrição da matéria relevante de auditoria	2	Abordagem e resposta de auditoria	2
Descrição dos riscos de distorção material mais significativos (identificados)	30	Síntese da nossa resposta aos riscos de distorção material mais significativos (identificados)	15
		Síntese da resposta dada aos riscos de distorção material (mais significativos) analisados	11
		Síntese da resposta dada nos riscos de distorção material analisados	2
		Síntese da resposta que o auditor deu aos riscos de distorção material analisados	2
Matérias relevantes de auditoria	23	Síntese da abordagem de auditoria	19
		Síntese da resposta de auditoria	4
Matérias de auditoria relevantes	6	Abordagem de auditoria	2
		Síntese da abordagem de auditoria	4
(O/Os) risco(s)	7	A nossa resposta ao risco identificado	1
		Resposta	5
		Síntese da forma de abordagem de auditoria	1
Riscos de distorção material mais significativos identificados	1	Síntese da resposta dada aos riscos de distorção material identificados	1
TOTAL	70	TOTAL	70

Nota: O texto entre parenteses serve para evidenciar as diferentes alternativas para títulos mais semelhantes reduzindo o n.º de opções apresentadas.

Constata-se uma menor variabilidade no título da coluna destinada à descrição das KAM face aos apresentados na coluna referente à abordagem de auditoria. Em termos do leitor, os títulos da coluna de descrição das KAM que mencionam “riscos de distorção material” serão demasiado específicos e associados ao conceito de materialidade não explicitado no relatório. Quanto ao título da coluna referente à abordagem de auditoria que incluem a expressão “analisados” os leitores poderão ficar confusos dado que a coluna anterior menciona os “riscos ... identificados”.

c) Matérias relevantes de auditoria apresentadas nos relatórios

Observou-se que as principais matérias relevantes de auditoria se relacionam com as seguintes áreas:

- Imparidades de goodwill, de créditos a receber e outros investimentos financeiros
- Reconhecimento de rédito

- Impostos sobre o rendimento e impostos diferidos
- Benefícios aos empregados
- Contingências fiscais
- Valorização de participações financeiras, de propriedades de investimento e outros ativos.

Constatou-se também que para empresas do mesmo setor de atividade as preocupações dos auditores relativamente às matérias relevantes de auditoria se aproximam.

d) Descrição das KAM e das respostas de auditoria

Dado que seria muito extensa a apresentação das diferentes descrições apresentadas para cada uma das KAM incluídas nos relatórios, assim como a abordagem de auditoria correspondente, optou-se por apresentar uma visão geral dos relatórios e salientar algumas situações que deste ponto de vista serão de evitar.

Ao nível de alguns relatórios verificou-se alguma dificuldade em evitar descrições padronizadas, o que contribui para um menor valor acrescentado da informação prestada aos leitores.

Relativamente à descrição das KAM, salvo algumas exceções é evidente a preocupação do auditor em justificar a razão pela qual considerou relevante a matéria para efeitos de inclusão no relatório. No entanto, algumas das descrições são muito extensas, explicando em detalhe os procedimentos de avaliação e de cálculo de estimativas, com referência a valores comparativos do ano anterior a par da referência para as diversas notas do anexo nas quais as matérias são abordadas.

Em termos de abordagem de auditoria constata-se a preocupação do auditor em informar o leitor dos procedimentos efetuados, em partilhar a participação de consultores legais e fiscais e de especialistas externos, em informar que foi efetuada a análise crítica dos modelos de avaliação usados pelas entidades e a avaliação das divulgações relacionadas com as matérias relevantes de auditoria, tendo em atenção o normativo contabilístico aplicável.

No entanto, salientam-se alguns aspetos menos positivos que se prendem com excessivo detalhe dos procedimentos de auditoria em que inclusivamente são mencionados, por exemplo, testes à correção aritmética dos cálculos efetuados, leitura de Acordos Coletivos de Trabalho, verificação de requisitos de registo de especialistas ou de avaliadores externos, revisão de documentação de suporte e indagações aos responsáveis pelas áreas.

Foram também identificados relatórios em que, na secção das Matérias Relevantes de Auditoria, se apresentam conclusões quanto ao trabalho efetuado, contrariando as orientações existentes.

No que se refere à referência às divulgações nas demonstrações financeiras constatou-se que nem todos os 75 relatórios contemplam esta orientação conforme evidenciado no quadro abaixo:

Quadro 5 - Referências ao Anexo	
Descrição	N.º de relatórios
Referência às políticas contabilísticas	57
Referência a outras notas	66

Em situações, em que foram emitidos relatórios sobre demonstrações financeiras separadas da entidade e sobre as demonstrações financeiras consolidadas do grupo, constatou-se a sobreposição das mesmas matérias relevantes de auditoria em ambos os relatórios sendo de reavaliar se efetivamente se traduzem em maior valor informativo para o leitor.

3. Conclusão

No ano de 2016 foi adotado o novo formato de reporte para a auditoria, formato este que permite ao auditor explicar o racional do seu trabalho.

A expectativa geral é a de que o novo formato permita relatórios mais detalhados e de fácil leitura. A revisão efetuada a 75 relatórios, emitidos relativamente a demonstrações financeiras preparadas com referência a 31 de dezembro de 2016, evidencia o cumprimento, em larga maioria, das orientações emitidas e propostas para emissão desses mesmos relatórios, no que se refere à secção das "Matérias Relevantes de Auditoria".

Sendo este o primeiro ano de aplicação da norma ISA 701 – Comunicar matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor independente e de implementação das orientações emitidas pelas firmas de auditoria é expectável que a experiência adquirida e o feedback a obter dos leitores das demonstrações financeiras, proporcionem uma melhoria contínua do valor informativo do relatório a par de uma maior transparência e credibilidade ao trabalho efetuado pelo auditor.

“...a experiência adquirida e o feedback a obter dos leitores das demonstrações financeiras, proporcionem uma melhoria contínua do valor informativo do relatório a par de uma maior transparência e credibilidade ao trabalho efetuado pelo auditor.”

BIBLIOGRAFIA

- IAASB (2015) – Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (Versão Portuguesa)
- IAASB, (2015) Research Insights—Consequences of Changing the UK Auditor's Report, disponível em <http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/research-insights-consequences-changing-uk>
- IAASB, (2015) Auditor Reporting – Key Audit Matters, IFAC, disponível em <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAM-Overview.pdf>
- IAASB, (2016) Auditor Reporting—Illustrative Key Audit Matters, disponível em <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Auditor-Reporting-Toolkit-Illustrative-Key-Audit-Matters.pdf>
- IAASB, (2016) Determining and Communicating Key Audit Matters ("KAM"), disponível em <https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters>
- IAASB, (2016) Questions And Answers, disponível em http://www.ifac.org/system/files/publications/files/The-New-Auditors-Report-Questions-and-Answers_0.pdf
- OROC, (2015) Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas nº 71 – outubro_dezembro 2015
- OROC, (2016) Documentação de apoio ao Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas.



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Conheça as
alterações
recentes
às normas.

Inscrições Abertas

CURSO E-LEARNING NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

Versão atualizada com as mais recentes alterações, de acordo com as normas em vigor.

Faça o curso ao seu ritmo, onde quiser e no horário que lhe for mais conveniente.

► CURSO TOTAL

Complete os 6 módulos
que compõem o Curso Total.

Veja a próxima edição no portal.

480€ (OROC)
960€ (Não Membros)

► 6 MÓDULOS

Frequente apenas
o módulo que necessita.

A qualquer altura.

100€ (OROC)
200€ (Não Membros)

Curso Total 56h | 28 CF

- Aspetos Gerais de Auditoria 9h | 4,5 CF
- Planeamento de Auditoria 10h | 5 CF
- Materialidade e Resposta ao Risco 6h | 3 CF
- Procedimentos de Auditoria e Amostragem 10h | 5 CF
- Comunicação e Aspetos Especiais Auditoria 11h | 5,5 CF
- Finalização de Auditoria e Relato 10h | 5 CF



AUTORES

Óscar Figueiredo
Carlos Rodrigues
Isabel Paiva
Ana Cristina Doutor
Ana Aniceto

Mais informações e inscrições, visite o portal

<http://elearning.oroc.pt>

Justo valor linguagem e prudência

Contabilidade e Relato



José Rodrigues de Jesus
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



Mário Nuno Vicente Freire
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



Susana Rodrigues de Jesus
REVISORA OFICIAL DE CONTAS

O Justo Valor das Coisas Presentes

*Não julgues as coisas ausentes
como presentes; mas entre as coisas
presentes pondera as de mais preço
e imagina com quanto ardor as
buscarias se não as tivesses à mão.
Mas ao mesmo tempo toma cuidado,
não seja caso que ao delicias-te
assim nas coisas presentes te habitues
a sobrestimá-las; procedendo assim,
se um dia as viesses a perder,
davas em louco rematado.*

Marco Aurélio, in “Pensamentos”

1. No presente artigo procura-se a apreciação de alguns aspetos referentes ao conceito de justo valor e aos desafios quanto à sua utilização prática e à sua relação com outros conceitos de mensuração e, na parte final, a uma curiosa ligação com os critérios de prudência.
2. No Capítulo 6 – Mensuração do Exposure Draft de maio de 2015 do IASB sobre a Estrutura Conceptual para o Relato Financeiro (“The Conceptual Framework for Financial Reporting”), afirma-se que as bases para mensuração podem ser de duas categorias: o custo histórico e o valor corrente (cf. 6.4).
3. Depois de assinalar que no custo histórico são refletidas as condições relevantes à data da mensuração, declara-se que no valor corrente, por força da modificação, se a houver, de valor que se regista, é captada qualquer alteração, positiva ou negativa, desde a anterior data de mensuração, considerando novas estimativas de fluxos de caixa e outros fatores, conforme informação disponível e atualizada em cada data de mensuração (cf. 6.19).
4. Na categoria do valor corrente incluem-se o justo valor, o valor de uso para ativos e de liquidação¹ para passivos (cf. 6.20).
5. O justo valor é definido pelo preço que deverá ser recebido na venda de um ativo ou pago para transferir um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado (cf. 6.21), enfatizando-se que se reflete a perspetiva dos participantes no mercado (6.22).
6. O justo valor reflete, por conseguinte, os seguintes fatores (cf. 6.23):
 - estimativa de fluxos de caixa futuros,
 - possíveis variações daqueles fluxos de caixa, em montante e tempo, inerentes à incerteza dos próprios fluxos de caixa,
 - valor temporal do dinheiro (taxa de juro sem risco),
 - preço da incerteza inerente aos fluxos de caixa (prémio de risco) e
 - outros fatores que sejam pelos participantes no mercado tomados em consideração em face de situações concretas, como por exemplo liquidez.
7. Para o caso específico do passivo (cf. 6.24), as possíveis variações de fluxos de caixa e o prémio de risco incluem a possibilidade de a própria entidade poder falhar o cumprimento da obrigação (o que se pode designar por risco de crédito próprio). Nessa vertente, qualquer alteração ao perfil de risco de crédito da entidade tem impacto no justo valor do seu passivo já que, ao invés de se aferir qual seria o valor pelo qual a entidade liquidaria aquela responsabilidade, a metodologia pressupõe que é mantida a dívida (antes e após a transação) e o respetivo preço será o que resultar de o detentor do crédito ceder, esse mesmo crédito, a terceiros.



8. É ainda assinalado (cf. 6.30) que, dependendo da natureza da atividade económica realizada pela entidade, poderão os utentes das demonstrações financeiras nem sempre entenderem relevante dispor de informação quanto a estimativas de alteração das expectativas dos participantes no mercado. Nessa conformidade, os utentes podem achar que, em determinadas circunstâncias, os rendimentos e gastos mensurados pelo justo valor não sejam uma informação relevante. Tal situação pode ocorrer por exemplo, se os ativos da entidade forem exclusivamente mantidos para o seu uso ou para recolher os fluxos de caixa contratados ou se os passivos se destinarem a ser liquidados pela própria entidade.
9. Se o justo valor puder ser observado num mercado ativo, o processo de mensuração é aparentemente simples e facilmente entendível e verificável – se isso não acontecer, têm de ser usadas estimativas, que podem ser onerosas e complexas, subjetivas, difíceis de verificar, podendo mesmo originar diferentes valores para a mesma realidade, diminuindo a comparabilidade (cf. 6.33).
10. Em alguns casos a expectativa dos participantes no mercado é diferente da expectativa da entidade. Por exemplo: a entidade pode desenvolver a sua atividade comercial exclusivamente com o objetivo de colher os fluxos de caixa gerados pelos ativos e liquidar os seus passivos sem nunca incorrer em transações sobre os referidos ativos ou passivos. A capacidade que a empresa tem, por força das suas sinergias ou do “know-how” que desenvolveu, de se distinguir de qualquer outro participante do mercado, pode mesmo fazer com que a mesma, de facto, disponha de maior capacidade de gerar fluxos de caixa, quando comparado com qualquer outro participante do mercado.
11. Uma vez que é a perspectiva dos participantes no mercado a privilegiada para determinação do justo valor, e que essa perspectiva poderá não ser, necessariamente, a da entidade, ao excluir essas especificidades autónomas que seriam trazidas pela entidade e tendo, assim, por base essencialmente o panorama de terceiros, os elementos serão passíveis de ser mensurados pelo mesmo valor por diferentes avaliadores, independentemente de quem adquira o ativo ou assuma o passivo. Nessa base, esta abordagem permite aumentar a comparabilidade, tanto entre distintas entidades como na mesma entidade que relata, em momentos distintos do tempo. Naturalmente, como qualquer processo que envolve julgamento, não está plenamente isento de risco de erros de estimação (cf. 6.31).
12. Esta situação procura refletir o que, em muitos casos, é usual ouvir-se falar no mundo empresarial: o justo valor não é aquilo que nós achamos que é, mas sim o que é entendido ser pelo mercado e, consequentemente, está disposto a pagar pelo respetivo ativo.
13. No caso de um elemento especializado, não há, geralmente, razão para supor que, no mercado, os participantes fariam estimativas diferentes das usadas pela entidade, pelo que, nestas particulares circunstâncias, é altamente expectável que tais estimativas efetuadas, na perspetiva da entidade, conduzam a uma medida razoável do justo valor (cf. 6.33).
14. O valor de uso dos ativos e o valor de liquidação dos passivos são valores específicos da entidade, não sendo, pois, “justos valores” (cf. 6.34). O primeiro é o valor atual dos fluxos de caixa futuros que a entidade estima vir a gerar pelo uso continuado do bem. O segundo é o valor atual dos fluxos de caixa necessários para liquidar as responsabilidades. Fundados, embora, na mesma base do justo valor, têm a perspetiva da entidade e não a dos participantes no mercado, diferentemente do caso do justo valor, conforme definido (cf. 6.35).
15. O valor de uso dos ativos inclui os custos de transação necessários a colocar o elemento em condições operacionais (cf. 6.26, al. a, e 6.37) e o valor de liquidação dos passivos incorpora o valor presente dos custos de transação que a entidade espera suportar com a satisfação das responsabilidades (cf. 6.26, al. b e 38) – estes custos não são considerados no justo valor.
16. O quadro com o número 6.1, inserido no projeto de revisão da EC, ilustra bem as diferentes conceções:

ATIVOS	Mensuração ao custo histórico	Mensuração ao valor corrente	
		Justo Valor (pressupostos dos participantes no mercado)	Valor de uso (pressupostos específicos da entidade)
Demonstração da Posição Financeira	Custo de recuperação da parte do ativo (incluindo custos de transação incorridos na data de aquisição) ainda não consumido (ou não cobrado).	Preço que seria recebido para transferir o ativo.	Valor atual dos fluxos de caixa estimados gerar pelo uso continuado do ativo e pela sua venda no final da vida útil (incluindo o valor atual de quaisquer custos futuros para transferir).
Demonstração do Desempenho Financeiro	Rendimento ou gasto no reconhecimento inicial pela troca de valores não idênticos.	Rendimento ou gasto no reconhecimento inicial pela troca de valores não idênticos.	Rendimento ou gasto no reconhecimento inicial pela troca de valores não idênticos.
	-	Custos de transação na aquisição do ativo.	Custos de transação na aquisição do ativo.
	Custo histórico dos recursos económicos consumidos no período (através do custo das vendas, depreciação ou amortização, etc.)	Justo valor, à data do consumo, dos recursos económicos consumidos durante o período.	Valor de uso, à data do desempenho, dos recursos económicos consumidos durante o período.
	Rendimentos de juros (apenas de ativos financeiros).	Rendimentos de juros (caso sejam identificados separadamente).	Rendimentos de juros (caso sejam identificados separadamente).
	Perdas por imparidade (por comparação com o custo histórico anterior).	Perdas por imparidade (caso sejam identificadas separadamente).	Perdas por imparidade (caso sejam identificadas separadamente).
	Rendimentos ou gastos por alienação de ativos durante o período (incluindo custos de transação incorridos correspondentemente, que poderão, ou não, ser identificados separadamente).	Custos de transação incorridos na venda. Também rendimentos líquidos (ou gastos líquidos) caso a contrapartida recebida exceda (ou seja inferior a) o justo valor à data da alienação.	Custos de transação incorridos na venda. Também rendimentos líquidos (ou gastos líquidos), caso a contraprestação recebida exceda (ou seja inferior a) o valor de uso à data da alienação.
	-	Remensurações originadas por: a) Alterações nos fluxos de caixa estimados; b) Alterações na taxa de juro; e c) Alterações na quantia de risco ou no seu preço.	Remensurações originadas por: a) Alterações nos fluxos de caixa estimados; b) Alterações na taxa de juro; e c) Alterações na quantia de risco ou no seu preço.

PASSIVOS	Mensuração ao custo histórico	Mensuração ao valor corrente	
		Justo Valor (pressupostos dos participantes no mercado)	Valor de uso (pressupostos específicos da entidade)
Demonstração da Posição Financeira	Valor líquido da da parte de responsabilidade por liquidar, mais qualquer excesso do valor atual dos fluxos de caixa estimados sobre esse valor (valor líquido dos custos de transação).	Preço que seria pago para transferir a responsabilidade.	Valor atual dos fluxos de caixa estimados por forma a liquidar a responsabilidade.
Demonstração do Desempenho Financeiro	Rendimento ou gasto no reconhecimento inicial pela troca de elementos não idênticos	Rendimento ou gasto no reconhecimento inicial pela troca de elementos não idênticos.	Rendimento ou gasto no reconhecimento inicial pela troca de elementos não idênticos.
	-	Custos de transação de incorrer na responsabilidade.	Custos de transação de incorrer na responsabilidade.
	Contrapartida proporcionada por clientes (ou outros) para obrigações de liquidação pela entidade durante o período.	Justo valor, à data do desempenho, do desempenho da obrigação de liquidação pela entidade durante o período.	Valor de liquidação, à data do desempenho, do desempenho da obrigação de liquidação pela entidade durante o período.
	Gasto de juros.	Gastos de juros (caso sejam identificados separadamente).	Gastos de juros.
	Perdas em responsabilidades que se tornaram (mais) onerosas durante o período.	Perdas em responsabilidades que se tornaram (mais) onerosas durante o período (caso sejam identificadas separadamente).	Perdas em responsabilidades que se tornaram (mais) onerosas durante o período (caso sejam identificadas separadamente).
	Rendimentos ou gastos no encerramento ou transferência da responsabilidade no período (incluindo custos de transação incorridos correspondentemente, que poderão ou não ser identificados separadamente).	Custos de transação incorridos no encerramento ou transferência da responsabilidade. Também gastos líquidos (ou rendimentos líquidos) caso a contrapartida paga exceda (ou seja, inferior a) o justo valor à data no encerramento ou transferência.	Custos de transação incorridos no encerramento ou transferência da responsabilidade. Também gastos líquidos (ou rendimentos líquidos) caso a contrapartida paga exceda (ou seja, inferior a) o valor de liquidação à data no encerramento ou transferência.
	-	Remensurações originadas por: a) alterações nos fluxos de caixa estimados; b) alterações na taxa de juro; e c) alterações na quantia de risco ou no seu preço.	Remensurações originadas por: a) alterações nos fluxos de caixa estimados; b) alterações na taxa de juro; e c) alterações na quantia de risco ou no seu preço.

17. O documento contém uma importante anotação: os custos da adoção de cada base de mensuração constituem constrangimentos à seleção do uso das próprias bases, havendo a necessidade de confrontar tais custos com os benefícios que proporcionam (cf. 6.50). Em qualquer das circunstâncias há, porém, a necessidade de mensurar ativos, passivos, rendimentos e gastos e proporcionar informação nas notas explicativas, incluindo os casos de ativos e passivos não reconhecidos, tendo sempre de, no âmbito daquela seleção, atender a fatores importantes como a relevância da informação (cf. 6.53 a 6.56) e a representação verdadeira e apropriada (cf. 6.57 a 6.63).
18. Ficou, assim, descrita a perspectiva dicotômica do custo histórico e do valor corrente e, neste último, as diferentes possibilidades de equação, no âmbito do mencionado Exposure Draft de maio de 2015.
19. Passemos, agora, para o Capítulo 4 – Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras da Estrutura Conceptual de setembro de 2010 do IASB. Aí se refere, como texto remanescente da Estrutura Conceptual de 1989, que são aplicadas diferentes bases de mensuração em diferentes combinações variadas, incluindo as seguintes: o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável (liquidação) e o valor presente (cf. 4.55) – nenhuma alusão ao justo valor.
20. O custo histórico faz, antes de mais e comumente, apelo às quantias de caixa desembolsadas para aquisição dos ativos e às quantias recebidas na formação dos passivos, e é esta a conceção da EC 1989. Se é certo que a intervenção imediata de fluxos de caixa é uma ajuda importante para a determinação do custo histórico, decorrente de uma transação passada ou atual, a própria definição não dispensa o recurso a outras categorias de mensuração – precisamente o justo valor quando a contraprestação da aquisição é efetuada em bens diferentes de caixa ou pelo valor liquidado ou a liquidar na forma de um passivo quando não intervêm fluxos monetários (não se referindo, aqui, o justo valor).
21. O custo corrente, por sua vez, alude aos fluxos de caixa que teriam de ser reembolsados ou recebidos numa operação simulada para o momento atual – mas pode não ser, necessariamente, o justo valor, embora em muitos dos casos não deixe de ser uma sua “proxy”. O novo projeto ilustra de forma mais desenvolvida as diferenças inerentes aos dois conceitos, conforme referido no quadro referido anteriormente (quadro n.º 6.1 do projeto de revisão da EC).
22. Já o valor realizável (liquidação) prevê uma operação hipotética, sendo a quantia que se espera obter numa alienação, caso essa tivesse de ocorrer na data de mensuração. Porém, esse valor tem diversas particularidades desde: i) a possibilidade de entrar em linha de conta com os custos de transação, como é o caso da estimação para efeitos de mensurar o custo dos inventários quando o valor realizável líquido seja inferior ao custo de aquisição ou de produção (IAS 2.28 ou NCRF 18.28); ii) o conceito de transação ordenada ou forçada; iii) o conceito de estimação com referência a pressupostos de mercado ou pressupostos da própria entidade com maior incidência na determinação, por exemplo, da imparidade de ativos (IAS 36.18 ou NCRF 12.9).
23. No valor presente, onde existe, naturalmente, um pressuposto de futuras realizações ou liquidações, a mensuração dos ativos e passivos é efetuada pelo desconto financeiro dos fluxos de caixa futuros estimados. Mesmo a forma como se estima a taxa de juro pode ter variantes: a taxa pode conter o risco da própria entidade, considerar somente a taxa de mercado usual para aquele instrumento, ou, ainda, considerar uma taxa de mercado de financiamento de empresas de elevada qualidade (rating pelo menos de AA), como seja o caso da atualização da responsabilidade para com benefícios de reforma num plano de benefício definido (IAS 19.83 ou NCRF 28.69).
24. O justo valor não consta, de forma expressa, da ED1989 – é, todavia hoje essencial, e, consequentemente, na Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (EC-SNC) ele passou a ocupar o devido lugar (cf. número 98), tendo de salientar-se que as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) lhe dedicaram uma norma específica, a IFRS 13 – Mensuração pelo Justo Valor.
25. A EC-SNC menciona (cf. número 99) que a base de mensuração geralmente adotada é a do custo histórico. Admite-se, naturalmente, que aquele custo histórico não é geralmente administrado no estado puro, mas combinado com outras bases de mensuração – a EC dá três exemplos: o dos inventários onde vigora o critério do mínimo do custo histórico e do valor realizável líquido, o dos instrumentos financeiros cujo objetivo é serem detidos para negociação, em que se aplica o valor de mercado, e o dos passivos por pensões de reforma, que são escriturados pelo seu valor presente atualizado à taxa de juro que vigorar, em cada data de mensuração, nas obrigações de elevada qualidade (nestes dois últimos casos nem sequer, aliás, há combinação, uma vez que, sem mais, está totalmente ausente o custo histórico e há a novidade de aparecer uma outra figura, desconhecida: a do valor de mercado ou a atualização que pode alterar em função de variáveis de mercado). No primeiro exemplo aparece o conceito de valor realizável líquido, que deve entender-se como o que está definido como valor realizável (liquidação).
26. Continuando a misturar conceitos: quando não se usa estritamente o custo histórico há, de alguma forma, recurso ao justo valor? Sim e não. E havendo, qual o justo valor a considerar?
27. Não, porque o justo valor tem uma noção precisa e restrita e é apenas aplicável nos casos enumerados nas normas: tem um nome de marca.
28. Sim, uma vez que nas circunstâncias do custo corrente, há sempre necessidade de proceder a estimativas e, em diversas circunstâncias, tais estimativas acabam por conduzir a situações onde se obtém uma forma de justo valor. Exemplos como a determinação de imparidades de ativos, ajustamentos de inventários, troca de ativos dissemelhantes, processos de atualização financeira, mensuração de instrumentos financeiros derivados, separação de componentes na formação do rédito, identificação e mensuração de ativos e passivos adquiridos no âmbito de uma concentração empresarial, constituem formas de, mesmo no seio da aplicação da convenção do custo histórico, ter de aplicar conceitos que conduzem a diferentes formas de aplicação de um dado “justo” valor.
29. A grande diferença para o atual enquadramento normativo internacional, quando comparável com o próprio SNC, radica na definição precisa de “justo valor”, como sinónimo de preço de saída, pressupondo sempre uma hipotética transação, mesmo quando se estimam passivos.

30. A definição de justo valor constante da EC-SNS é a que foi estabelecida há muito tempo, e constou da antiga versão da IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração ou mesmo do antigo POC: *quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação² em que não exista relacionamento entre elas*. A definição não foi modificada porque a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, impôs a manutenção da definição antiga.
31. Nesse contexto, no novo projecto de EC do IASB, em linha com a IFRS 13, é definido justo valor, como ficou mencionado, primordialmente na perspetiva dos participantes do mercado, numa transação ordenada (e por conseguinte não forçada), o que pode não corresponder, como já se referiu, à perspetiva da entidade.
32. No valor realizável (liquidação) e no valor presente tem de fazer-se apelo a parâmetros que caem, de um modo ou de outro, em algumas das características do justo valor. No valor realizável líquido ou de liquidação está implicada uma estimativa, a estimativa de uma transação e esta pressupõe dois agentes – a própria entidade e outra disposta a adquirir um inventário ou a pagar um crédito, ou a solver um débito, e que, em larga medida se comportam como independentes, embora não tenha de ser os genéricos “participantes no mercado”.
33. Veja-se o exemplo de um inventário. Como é encontrado o valor realizável líquido? O agente vendedor – aliás, é a perspetiva do vendedor que predomina no justo valor é a entidade, conhecida; os possíveis compradores são o conjunto de eventuais clientes, geralmente também conhecidos ou cujas características são enunciáveis. Não há aqui traços do justo valor? Quando no justo valor se pensa num participante vendedor no mercado, que não deve andar longe do então vendedor, e noutro participante, que não deve ser muito diferente das entidades que habitualmente operam no mercado, conhecidas, deve ocorrer alguma proximidade com o valor realizável líquido. Mesmo quando se pensa no justo valor, sem mais, a caracterização dos participantes tem de ser referida a ambientes factíveis. Por exemplo, o justo valor das laranjas no Algarve não tem de ser, nem pode, pensado num mercado que envolva a Califórnia, exceto se o operador agir assim tão longe. Porém, abatem-se os custos de transação, se relevantes, quando, na definição do justo valor, estes não são tido em consideração.
34. De idêntico modo acontece no valor corrente. É algo que se pode assemelhar a um justo valor nas condições concretas em que é possível ter duas entidades dispostas a negociar (por exemplo, as matérias-primas numa fábrica). O custo corrente aparece nas normas como um recurso à aplicação do valor de realização, limitado a elementos ativos cujo estágio produtivo está demasiadamente longe do ponto de realização, de modo que partir deste para a origem se torna inoperacional ou errático. No caso de um produto ainda por acabar terá de partir-se do mercado, mas considerar os custos que a empresa terá de incorrer para acabar o produto e colocá-lo no mercado. Sendo um valor próximo do justo valor, poderá ainda assim afastar-se do mesmo, em sentido mais puro, já que, caso fosse vendido no estado e condições atuais, o valor poderia diferir daquele que é estimado para os inventários.
35. Que dizer das taxas de desconto no caso do valor presente? O valor presente é um conceito natural quanto o é a essência: descrição dos fenómenos económicos no tempo, havendo mesmo elementos que têm a sua existência definida pelo desconto que lhe está adstrito (por exemplo, desconto de créditos a receber quando o prazo inerente a uma venda é considerado significativo).
36. Fazendo ainda comparações: o custo histórico implica o uso do valor realizável e este em escassos casos tem autonomia. De facto, o princípio da prudência estabelece que tanto os ativos como os rendimentos não podem ser sobreavaliados e os passivos ou gastos não podem ser subavaliados e, embora não se configure imediatamente o termo de comparação para aquilatar da sobreavaliação ou da subavaliação, intui-se que, destinando-se a entidade à obtenção de recursos pela realização dos seus objetivos, o primeiro pensamento se dirija à realização – os casos de aplicação direta do valor de realização cingem-se a alguns inventários, em que é difícil o uso do custo histórico (silvicultura, ...)
37. A EC não referia, mas há um importante critério de valor que é confrontável com o custo histórico: o valor de uso. O valor realizável serve bem relativamente aos elementos cujo destino é a alienação autónoma, mas não é operacional quando se trata de bens que servem instrumentalmente ou que, pela sua especificidade, é difícil encontrar no mercado dissociado de quem o utiliza, como se verificou infra.
38. Em verdade, sempre se pode afirmar que no valor de uso está insito o valor de realização, uma vez que esta, afinal, se executa mediante o uso dos elementos que, mediamente, irá conduzir à recolha do valor realizável, embora na perspetiva do utilizador.
39. Siga-se para o método da revalorização dos ativos fixos tangíveis e dos ativos intangíveis, que adita uma questão interessante. Aquando da aquisição (ou construção), o bem é mensurado pelo custo (número 16), que incorpora, para além das componentes nucleares (por exemplo, o preço de aquisição), impostos de compra não reembolsáveis (por exemplo, o IMT) e outros custos de transação (por exemplo emolumentos notariais e taxas de registo). Ora, na revalorização a mensuração é realizada pelo justo valor em cada momento de mensuração, menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade
40. O objetivo desta aparente contradição (justo valor vs depreciação e imparidade) foi a forma como o IASB procurou salientar a apresentação de um ativo no balanço (ao justo valor) e os respetivos efeitos na demonstração de desempenho.
41. Com efeito, i) a componente de depreciação (dada pelo uso continuado e regular do ativo) é reconhecida na componente de resultados; ii) a componente de imparidade, quando ocorre (associada a uma desvalorização incidental, não esperada, decorrente de fatores que vão além do uso continuado do bem), é igualmente reconhecida em resultados e; iii) a atualização (remanescente) pretendida desse mesmo ativo, por forma a ser apresentado o respetivo justo valor no balanço (considerando apenas preço de mercado), terá como contrapartida não uma conta de resultados, mas uma conta de resultado integral, que se distingue do vulgar resultado líquido (conta de reservas de reavaliação) e que figurará, separadamente, seja numa demonstração financeira autónoma como “outro rendimento integral” (“*other comprehensive income*”), seja numa demonstração integral onde figure agregadamente, embora de forma separada, o resultado líquido e o outro resultado integral.
42. A complicar mais o tema, temos que as variações de justo valor de ativos ou passivos, que são refletidas no resultado integral

(vulgo, contas de reservas), devem ser também distinguíveis entre componente que será objeto posterior de reclassificação para resultados, e componente que não será reclassificada por resultados e passará assim, diretamente, para uma outra rubrica do capital próprio.

43. Neste capítulo, e pegando no exemplo do processo de reavaliação de ativos fixos tangíveis, o IASB procurou, desde o início, estabelecer um conceito de desempenho ("performance"). Poder-se-ia imaginar que a "performance" está associada à formação do resultado líquido, onde se incluíam todos os rendimentos e gastos gerados ao longo de um exercício, e o que resultaria de alterações de justo valor (que não decorram de situações de imparidade), que ficariam em outra componente que não resultado líquido (contas de reservas).
44. Porém, a situação não é linear já que, prosseguindo o exemplo dado sobre os ativos fixos tangíveis, se uma empresa utiliza o modelo do custo e outra o modelo da revalorização, ambas têm o consumo (depreciações) e imparidade refletidas em resultados mas, caso ocorra uma venda do ativo ao respetivo justo valor, admitindo que este seja superior ao valor do custo deduzido da amortização e imparidade acumulada, então a primeira irá reconhecer a mais-valia gerada em resultados, mas a segunda não mais irá reconhecer em resultados aquela mais-valia.
45. Atente-se na circunstância de o efeito do justo valor já estar (previamente à alienação) incorporado nas contas, mas numa rubrica que não afeta, nem nunca afetará, os resultados de um dado exercício, mesmo no exercício em que ocorra a venda. Tal acontece pelo facto de o justo valor não ser "reciclado" ou, se quisermos, reclassificado para resultado quando o ativo é alienado (porque transita da conta de reservas de reavaliação para outra conta de capital próprio, sem passar pela conta de resultados líquidos do exercício).
46. Se falarmos, porém, de instrumentos financeiros, quer seja na IAS 39, quer seja, em parte, na nova IFRS 9, existem situações em que a finalidade pretendida de atualização de um dado elemento do ativo ao justo valor tem como contrapartida uma rubrica de capital próprio (reservas de justo valor), seguindo-se, porém, quando ocorre a venda daquele elemento, a transferência do valor acumulado nessa rubrica para a conta de resultado líquido do período em causa.
47. Poder-se-á perguntar sobre a razão conceptual entre um tratamento e outro no caso acabado de referir. Não só o IASB não conseguiu apresentar uma lógica conceptual para justificar a diferença, como ainda a agravou, aumentando a incompreensão de tratamento distinto, mesmo para o efeito do justo valor refletido em reservas, com a nova IFRS 9, ao conferir uma opção às entidades de poderem escolher, de forma irrevogável em cada instrumento de capital próprio que detenham (que não seja para negociar), o reconhecimento das diferenças de justo valor numa conta de reservas de justo valor ("outro rendimento integral"), mas sem nunca reciclar para resultados, mesmo que se venda posteriormente, ou contabilizar o efeito do justo valor no resultado líquido no período em que as alterações se verifiquem. Qual o conceito de desempenho? Como aferir a comparabilidade?
48. Como se pode observar neste exemplo concreto, existe ainda um debate a trilhar sobre o conceito de "performance" que o IASB mantém na sua agenda de trabalhos, mas cuja solução tem sistematicamente sido adiada, talvez mesmo agravada, optando antes por ter tratamentos específicos, sem lógica conceptual que suporte, para resolver questões concretas e discricionárias, por forma a permitir desbloquear as normas em causa.
49. Se ao exemplo atrás mencionado, se acrescentar a norma de contabilização de contratos de seguro (IFRS 17³), então atingimos, talvez, o corolário dessa mesma fragilidade quanto a uma definição de "desempenho" ou de como medir adequadamente o efetivo desempenho das atividades em cada exercício.
50. Nesse mesmo desempenho é impossível não ter em consideração o justo valor dos ativos e passivos, sendo antes uma questão temporal quanto à sua relevação e a opção de o apresentar adequadamente, podendo, talvez, afirmar-se que a opção por uma demonstração agregadora, onde figure o resultado líquido e o outro rendimento integral, também não parece ser a solução plena para este debate.
51. Ocorre ainda notar que a matéria não se circunscreve a uma atualização subsequente de ativos ou passivos – na visão clássica de que todo o rendimento surge da valorização positiva de ativos ou negativa de passivos, entre o início do período e o fim do mesmo e que no gasto aconteça o inverso.
52. Com efeito, no reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros, a mensuração é efetuada, de forma geral, pelo justo valor, neste devendo ser incluídos os custos de transação (por exemplo, comissões) da aquisição de ativos e de assunção de passivos, mas que nos casos em que a medida subsequente é o justo valor não é permitida a inclusão daqueles custos adicionais (cf. número 10 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros).
53. De passagem também deve observar-se que ao considerar o justo valor como mensuração no reconhecimento inicial se introduz a questão de eventualmente existir um resultado no ato da aquisição do ativo ou da assunção do passivo, na circunstância em que a quantia do custo (histórico) é diferente do justo valor, como acontece, por exemplo nos ativos biológicos, que devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo justo valor menos os custos de alienação (cf. número 13 da NCRF 17 – Agricultura), podendo aquele montante diferir do custo (histórico) de aquisição.
54. Em qualquer desses cenários, caso o preço pago seja efetivamente diferente do preço de mercado (comprovado e suportado por dados inequivocamente observáveis) então tal diferença, caso exista, será inscrita diretamente em resultados do exercício (como um ganho de "pechincha", à semelhança do que se verifica, também nas concentrações empresariais para o tratamento do "goodwill" negativo).
55. Tal situação conduz ao tema final que se prende com saber onde está a prudência e até que ponto a prudência estará a ser ultrapassada pela hiperbolização da relevância.
56. Neste último caso, da utilização do justo valor no reconhecimento inicial, as normas não deixam de ser conservadoras, tendo em conta a aparente irracionalidade de alguém vender a preço abaixo do justo valor ou de alguém comprar a preço superior ao justo valor, quando no mercado encontraria melhores condições de preço na transação em apreço, supostamente fungível. Neste contexto, as normas admitem o registo do ganho e da perda "de primeiro dia", quando claramente se evidencia que o suporte para o justo valor é plenamente fiável refletindo uma

transação que se pudesse operar pelo interveniente em causa⁴, isto é, no mercado onde a entidade pudesse de facto aceder a esse mesmo ativo face às suas características (retalhista vs grossista) ou localização geográfica e custo de acesso.

57. Uma nota de relevo. O próprio mecanismo de determinação do justo valor deverá ser objetivado e suportado, sem que tal constitua qualquer enviesamento, sendo positivo ou negativo.

58. A título de exemplo, o Regulamento Delegado (UE) 2016/101, de 26 de outubro de 2015, veio complementar o Regulamento (UE) 575/2013, de 20 de junho de 2013, relativamente às normas técnicas respeitante à designada avaliação “prudente”⁵, em conformidade com o n.º 14 do seu Art.º 105.º

59. Aqueles regulamentos referentes à atividade bancária e, no caso específico, à avaliação das carteiras de negociação a que se aplica o justo valor, não deixam de ter um caráter “cautela” nessa abordagem, tendo como pano de fundo que toda a gestão do setor bancário deve assegurar uma “gestão sã e prudente”.

60. Em paralelo, refira-se que o IASB, na modificação à Estrutura Conceptual de 1989, decidiu abandonar as expressões “prudência” ou “conservadorismo”, como características qualitativas da informação, para introduzir o conceito de representação fidedigna (*faithfull representation*)⁶, conceito que acabou também por substituir a característica “relevância” (cf. BC3.20-BC3.25 da EC), procurando fundir as duas componentes.

61. Para que a informação represente de forma fidedigna, a mesma deve ser “completa”, “neutral” e “livre de erros”.

62. Atente-se ao reforço da importância dada à característica de “neutralidade” — como o IASB afirma na justificação apresentada sobre este tema, em que refere, para justificar o abandono de imposição da “prudência” que: *“deliberadamente refletindo conservadorismo na estimativa de ativos, passivos, rendimentos ou capital próprio poderá em alguns casos ser considerado desejável para a contrabalançar os efeitos de algumas estimativas que tenham sido percecionadas como excessivamente otimistas. Mesmo com as proibições contra distorções deliberadas que aparecem em quadros normativos existentes, uma imposição para ser prudente provavelmente levará a um enviesamento (“bias”). Subavaliar os ativos ou exagerar os passivos num dado período leva a exagerar o desempenho financeiro em períodos posteriores - um resultado que não pode ser descrito como prudente ou neutro”* (BC3.28 da EC).

63. Tal vem reforçar a ideia que a utilização de justo valor não é contraditória com o conceito de prudência. Efetivamente, os conceitos ajustam-se e tal significa que a visão que hoje se deve entender sobre essa inequívoca realidade, que não se consegue evitar — que é a utilização de justo valor — não deixa de poder ser cautelar, conservadora ou prudente⁷, assegurando-se que deva ser *neutral*, isto é, nem excessivamente conservadora nem excessivamente otimista.

64. Quando as transações têm como contrapartida pagamentos por meios monetários, é fácil determinar o preço acordado. Mas em muitas situações a transação envolve a contrapartida em bens dissimilares, mas que carece de avaliação já que não é “moeda”. Nesse caso sempre foi consensual ter de recorrer-se a técnicas de avaliação e determinação de justo valor para mensurar a transação.

65. Em muitos outros casos em que, como também se referiu antes, não considerar o valor atualizado de determinados ativos ou passivos, esperando até ao consumo, alienação ou extinção dos mesmos, é ignorar o desempenho económico da entidade.

66. A própria “cautela” que se procura com o conceito de prudência, não é mais do que assegurar que “se olhe” para o “valor” dos ativos e se verifique se eles continuaram a gerar benefícios económicos futuros que permitam a sua recuperação ou realização. Ora isso não é mais do que uma forma de apurar “valor”. Podemos discutir se esse é o “justo” valor ou se outro qualquer que possa parecer mais “justo” nas circunstâncias. Mesmo nessas “circunstâncias” poderá colocar-se em causa diferentes interesses, algumas vezes conflitantes, que estão patentes na ótica dos diversos utentes das demonstrações financeiras.

67. Porém, uma coisa parece cristalina: todos necessitam de apurar valor, porque esse vai determinar o desempenho de uma entidade económica, seja em sentido “penalizante” seja em sentido “beneficiador”.

68. Assim, a informação financeira prestada pela contabilidade deve ser “neutral” e sem “enviesamentos”, permitindo aos diversos agentes adotarem as suas decisões económicas informados e esclarecidos.

69. O “justo valor” não deixa de ser uma convenção de mensuração que tem vindo a ter evoluções na sua própria definição e determinação. Não parece ser pior que outras convenções. Pode não ser a convenção mais perfeita e, seguramente, não o é. É mais objetivável quanto for consubstanciada em dados diretamente observáveis ou assente em métodos financeiros comumente aceites cujos *inputs* possam provir de dados de mercado observáveis e sindicáveis. Outras convenções também carecem de necessidade de objetivação, sempre que impliquem o recurso a estimativas. Têm seguramente vantagens e desvantagens face a outras convenções, mas, definitivamente, não pode ser ignorada.

70. Não saber qual o “valor” implica iniciar uma viagem sem conhecer para onde nos dirigimos e qual a velocidade a que nos deslocamos e, como a experiência nos ensina, não saber a quantas andamos e a que velocidade nos deslocamos pode ser o início do fim da nossa viagem, com um destino fatal que ninguém desejaria.

71. Podemos escamoteá-lo, podemos escondê-lo, podemos discordar do mesmo, podemos mesmo protestar sobre o mesmo, mas não nos é indiferente e jamais o podemos ou devemos ignorar.

1 No presente artigo optou-se por utilizar a expressão “valor de liquidação” como tradução da expressão “fulfilment value”, conceito introduzido pelo projeto da EC de 2015. Aceita-se que alternativamente pudesse ser utilizada a tradução para “valor de cumprimento”, uma vez que a expressão inglesa “settlement” está associada a “liquidação” e tal não foi a escolhida pela IASB, deixando essa expressão para um contexto mais específico. O objetivo do presente artigo foi tentar adotar um contexto mais literário e compreensível e quando se apela ao conceito de “settlement”, essencialmente no caso de passivos, optou-se por fazer corresponder à ideia mais pura de “pôr termo” à responsabilidade, captando assim melhor o princípio subjacente.

2 A diferença essencial assenta no facto de o “preço” de recompra de um passivo junto do credor que, sendo uma transação entre partes não relacionadas, deixa de satisfazer a atual definição de justo valor das IFRS, já que, como facilmente se conclui, a liquidação dessa dívida antecipada seria feita ao valor nominal e, caso o credor quisesse vender no mercado, a um outro participante de mercado, o referido crédito, o preço que iria conseguir obter teria, necessariamente, em conta o risco de crédito do devedor, algo que não é usualmente considerado na transação de recompra de passivos (ou amortização antecipada) por esse mesmo devedor junto do credor. Tais preços, como se depreende, são usualmente diferentes e a nova definição veio eleger o justo valor como o resultante, exclusivo, do que decorre do preço de mercado entre operadores de mercado (mantendo-se a dívida antes e após a transação efetuada).

3 A IFRS 17 Contratos de Seguros, emitida em 18 de maio de 2017, substituirá a atual IFRS 4 a partir de 1 de janeiro de 2021.

4 Mesmo nessas circunstâncias não podem ignorar-se as matérias de suscetibilidade de indicio de violação de outras leis como sejam as de combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.

5 O que se determina é que quando a aplicação da avaliação “prudente” resulte num valor contabilístico absoluto de ativos inferior ou num valor contabilístico absoluto de passivos superior ao reconhecido na contabilidade, deve ser calculado um ajustamento de avaliação adicional (*Additional Valuation Adjustment* — AVA) como sendo o valor absoluto da diferença entre os dois, uma vez que o valor prudente deve ser sempre igual ou inferior ao justo valor dos ativos e igual ou superior ao justo valor dos passivos.

6 Cf. QC 12 a QC 16 do capítulo 3 da Estrutura Conceptual do IASB revista.

7 Mesmo no tratamento puro da convenção do custo histórico, não deixa de serem usadas estimativas cautelares para efeitos de determinação de imparidade ou de provisões, que ocorrem, em determinadas circunstâncias, a técnicas de justo valor, sendo consensual que, mesmo na esfera de uma visão mais clássica, não deixa de se estar a aplicar a prudência (como foi desenvolvido no artigo dos mesmos autores “A prudência” publicado na revista “Revisores & Auditores” de abril-junho 2015).

A Transição de POCAI para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais

Contabilidade e Relato



Sofia Rosa
MEMBRO ESTAGIÁRIA



I - Introdução

A normalização contabilística para o setor público encontra-se atualmente desatualizada, fragmentada e inconsistente. Em consequência desta fragmentação e inconsistência, atualmente coexistem no âmbito do setor público entidades que adotam as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e entidades que adotam os diferentes planos setoriais.

Para ultrapassar os pontos fracos do atual sistema de contabilidade pública, o Governo decidiu, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, incumbir a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que seja consistente com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aplicável ao setor empresarial, e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS). Está em curso uma reforma da contabilidade pública cujas bases conceptuais e de referência são a nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, e o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

O objetivo deste artigo é analisar o impacto da adoção, em Portugal, do referido SNC-AP nas demonstrações financeiras do setor público.

Na prossecução deste objetivo, começa-se por realçar a evolução da Contabilidade Pública em Portugal, seguindo-se uma abordagem geral ao SNC-AP e abordagem à contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão.

Por último, dou nota dos principais impactos da adoção do SNC-AP.

II - A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal

Ao longo dos tempos, a contabilidade do setor público em Portugal confrontou-se com diversas reformas, designadamente a maior e mais profunda foi iniciada no ano de 1990, com a aprovação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que permitiu uma maior flexibilidade e um maior rigor na gestão nos serviços públicos. Decorrente da publicação da citada Lei, surgiu um Novo Regime de Administração Financeira do Estado – RAFE (Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho, tendo a transição sido efetuada durante o ano económico de 1993), cujo principal objetivo foi desenvolver os princípios instituídos pela Lei de Bases da Contabilidade Pública e substituir diversos diplomas fundamentais da contabilidade pública.

Até à aprovação da RAFE, o sistema de contabilidade pública era pautado quase, exclusivamente, pelo controlo orçamental e pelo controlo da legalidade. A RAFE veio criar as condições necessárias para o aparecimento de um novo sistema de contabilidade pública materializado no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

A Lei de Enquadramento Orçamental enuncia os princípios e regras orçamentais (de execução e de modificação), os critérios de classificação das receitas e das despesas públicas, a possibilidade de as despesas públicas serem apresentadas por programas e reforça a responsabilidade dos dirigentes nos serviços e organismos da Administração Pública.

O mencionado diploma legal era de aplicação obrigatória a todos os serviços e organismos da Administração Central, Regional e Local (que não tenham natureza de empresa pública), devendo ser criadas as necessárias adaptações, através da criação de instruções legais e respetivos planos de contas setoriais (artigos 2.º e 5.º, do POCP). O principal objetivo do POCP "(...) é a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação" (POCP, Preâmbulo).

O POCP marcou decisivamente o processo de mudança verificado no setor público em matéria contabilística, uma vez que constitui a base para toda a contabilidade pública, tendo determinado igualmente uma mudança ao nível do modelo de gestão pública em Portugal, nomeadamente constitui um instrumento essencial para o apoio à gestão e avaliação das entidades públicas.

Posteriormente à aprovação do POCP e para dar cumprimento ao estabelecido no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, foram aprovados os planos de contabilidade setoriais.

É de salientar que apesar da comparabilidade da informação ser um dos objetivos fulcrais de toda a reforma da contabilidade pública em Portugal, cada plano setorial apresenta as suas especificidades, face à sua base teórica – o POCP. Contudo, verifica-se uma harmonização nos critérios de valorimetria, princípios contabilísticos e documentos de prestação de contas. Esta uniformização de requisitos contabilísticos possibilita por um lado a referida comparabilidade da informação e, por outro, a realização de operações de consolidação automática entre os vários organismos públicos.

Com o avanço do SNC no sentido da adoção de normas adaptadas das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e com a manutenção de um sistema contabilístico no setor público que é baseado em normas nacionais, entretanto, revogadas, como o Plano Oficial de Contabilidade, desapareceram assim as bases conceituais e de referência do sistema contabilístico no setor público.

III - O SNC-AP

3.1 Enquadramento e legislação aplicável

3.1.1 Enquadramento

Refere no preâmbulo do SNC-AP que neste momento, coexistem sistemas contabilísticos baseados em princípios, como é o caso do SNC, com a normalização contabilística do setor público, que é mais baseado em regras do que em princípios.

Em consequência desta fragmentação e inconsistência, coexistem atualmente no âmbito do setor público entidades que adotam as IAS/IFRS, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, como é o caso de algumas empresas públicas e outras entidades reclassificadas,

entidades que adotam o SNC, nas quais se inclui a maioria das empresas públicas e das entidades do setor não lucrativo, entidades que adotam o POCP e entidades que adotam os diferentes planos setoriais.

Esta fragmentação constitui um problema sério de inconsistência técnica, dado que afeta a eficiência na consolidação de contas no setor público e acarreta muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação em sede da sua integração.

A aprovação do SNC-AP implementa a base do acréscimo na contabilidade e relato financeiro em todas as administrações públicas, fomenta a harmonização contabilística, institucionaliza o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribui para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e de relato orçamental e financeiro das administrações públicas. O SNC-AP visa ainda uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente.

O preâmbulo do SNC-AP refere ainda que este passe a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão, sendo que assenta, nomeadamente: i) numa estrutura conceitual da informação financeira pública; ii) em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS; iii) em modelos de demonstrações financeiras; iv) numa norma relativa à contabilidade orçamental; v) num plano de contas multidimensional (PCM); e vi) numa norma de contabilidade de gestão.

3.2 Legislação aplicável

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, é composto por:

- Anexo I – Estrutura Conceitual da informação financeira pública (EC);
- Anexo II – Normas de Contabilidade Pública (NCP): Contabilidade Financeira – NCP 1 a 25; Contabilidade Orçamental – NCP 26; e Contabilidade de Gestão – NCP 27;
- Anexo III – Plano de Contas Multidimensional (PCM).

Posteriormente foram publicados os seguintes diplomas: Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho - Notas de Enquadramento ao PCM - com o objetivo de ajudar na interpretação e ligação do PCM às respetivas NCP (prazo de 180 dias após a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015); Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto - Regime Simplificado do SNC-AP (prazo: 180 dias a contar da data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 192/2015) – NCP-PE; Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, que constitui a 8.ª alteração ao Decreto-Lei n.º 155/92 (altera o regime de administração financeira do Estado e do SNC-AP – prorrogação de um ano, sendo assim aplicável a partir de 1 de janeiro de 2018); e Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP.



Foi ainda divulgado o Manual de Implementação (MI) contendo descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas (sem prazo definido, foi divulgado no dia 30/6/2016, após homologação pelo membro do Governo responsável pela área das finanças).

Com a entrada em vigor do SNC-AP, foram revogados, os seguintes diplomas: a) O Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro (POCP); b) O Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, alterado pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro, pelos Decretos-Leis n.ºs 315/2000, de 2 de dezembro e 84-A/2002, de 5 de abril, e pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, com exceção dos pontos 2.9, 3.3 e 8.3.1, relativos, respetivamente, ao controlo interno, às regras previsionais e às modificações do orçamento (POCAL); c) O Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro (POCISSS); d) A Portaria n.º 671/2000, publicada na 2.ª série do Diário da República, de 17 de abril (CIBE); e) A Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro (POC-E); f) A Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro (POCMS); e g) A Portaria n.º 474/2010, publicada na 2.ª série do Diário da República, de 1 de julho (aprova a orientação n.º 1/2010, «Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo»).

Todas as remissões e referências ao POCP e aos planos setoriais, aprovados pelos diplomas acima referidos, consideram-se feitas ao SNC-AP.

3.3 Âmbito e objetivos

O SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas. Entende-se por entidades públicas reclassificadas as entidades que, independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsectores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Re-

gionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional. O SNC-AP não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental.

Nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, nomeadamente: a) Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental; b) Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade; c) Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos; d) Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão; e) Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais; f) Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; e g) Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

3.4 AS IPSAS como referências

O subsistema da contabilidade financeira integrado no SNC-AP é convergente com as IPSAS, emitidas pelo IPSASB. Para além das IPSAS, este organismo também emite *Recommended Practice Guidelines* (RPG) que são pronunciamentos que proporcionam boas práticas na preparação de relatórios financeiros de carácter geral e que não são demonstrações financeiras, nomeadamente: Relatório sobre a Sustentabilidade Orçamental de Longo Prazo – RPG 1; Relatório de Gestão – RPG 2; e Relato sobre Desempenho não Financeiro – RPG 3.

A tabela apresenta a relação entre IPSAS e as NCP (fazendo também a correspondência com as IAS/IFRS e NCRF).

NCP	Área Contabilística e de Relato	IPSAS	IAS/IFRS	NCRF
NCP 1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	IPSAS 1, 2	IAS 1, 7	NCRF 1, 2
NCP 2	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	IPSAS 3	IAS 8	NCRF 4
NCP 3	Ativos Intangíveis	IPSAS 31	IAS 38	NCRF 6
NCP 4	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	IPSAS 32	-	-
NCP 5	Ativos Fixos Tangíveis	IPSAS 17	IAS 16	NCRF 7
NCP 6	Locações	IPSAS 13	IAS 17	NCRF 9
NCP 7	Custos de Empréstimos Obtidos	IPSAS 5	IAS 23	NCRF 10
NCP 8	Propriedades de Investimento	IPSAS 16	IAS 40	NCRF 11
NCP 9	Imparidade de Ativos	IPSAS 21, 26	IAS 36	NCRF 12
NCP 10	Inventários	IPSAS 12	IAS 2	NCRF 18
NCP 11	Agricultura	IPSAS 27	IAS 41	NCRF 17
NCP 12	Contratos de Construção	IPSAS 11	IAS 11	NCRF 19
NCP 13	Rendimento de Transações com Contraprestação	IPSAS 9	IAS 18	NCRF 20
NCP 14	Rendimento de Transações sem Contraprestação	IPSAS 23	-	-
NCP 15	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19	IAS 37	NCRF 21
NCP 16	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	IPSAS 4	IAS 21	NCRF 23
NCP 17	Acontecimentos Após a Data do Relato	IPSAS 14	IAS 10	NCRF 24
NCP 18	Instrumentos Financeiros	28, 29, 30	IFRS 9	NCRF 27
NCP 19	Benefícios dos Empregados	IPSAS 25	IAS 19	NCRF 28
NCP 20	Divulgações de Partes Relacionadas	IPSAS 20	IAS 24	NCRF 5
NCP 21	Demonstrações Financeiras Separadas	IPSAS 34	IAS 27	-
NCP 22	Demonstrações Financeiras Consolidadas	IPSAS 35	IFRS 10	NCRF 15
NCP 23	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	IPSAS 36	IAS 28	NCRF 13
NCP 24	Acordos Conjuntos	IPSAS 37	IFRS 11	NCRF 13
NCP 25	Relato por Segmentos	IPSAS 18	IFRS 8	-
NCP 26	Contabilidade e Relato Orçamental	-	-	-
NCP 27	Contabilidade de Gestão	-	-	-

3.5 Plano de contas multidimensional (PCM)

São de salientar as seguintes situações: a) *IPSAS 22 – Divulgação de informação financeira sobre as administrações públicas* é de referir que neste âmbito Portugal está obrigado ao cumprimento da legislação comunitária sobre contabilidade nacional, no âmbito do sistema Europeu de Contas (SEC 2010); *IPSAS 24 – Apresentação de informação orçamental nas demonstrações financeiras*, é de referir a obrigação decorrente da LEO relativa à preparação de demonstrações financeiras previsionais e da *NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental*; e *IPSAS 33 – Adoção das IPSAS pela primeira vez*, os requisitos constam do decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e no Manual de Implementação (CNC, 2016).

O SNC-AP, foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o qual inclui, no seu anexo III, o PCM, o qual é um elemento essencial da contabilidade pública e do novo SNC-AP, dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente.

Dispõe o n.º 4 do artigo 16.º do mencionado diploma legal que as notas de enquadramento às contas do PCM, as quais têm por objetivo ajudar na interpretação e ligação do PCM às respetivas normas de contabilidade pública, são aprovadas por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. As quais foram aprovadas pela Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho.

O PCM pretende apoiar a classificação, registo e apresentação de informação comparável, fiável e relevante, pelo menos com os seguintes propósitos: prestação de informação sobre a natureza das

receitas e despesas públicas para efeitos de relato da execução face às estimativas constantes no orçamento, bem como apoio à avaliação do desempenho orçamental; elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira; elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e cálculo das respetivas depreciações e amortizações; apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas; apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).

O PCM apresenta, assim, as contas e códigos para classificar, contabilizar e relatar todas as transações e acontecimentos que satisfaçam as exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das atividades das Administrações Públicas, nas diversas vertentes: legal, orçamental, financeira e estatística.

O PCM é constituído por (parágrafo 12 do Anexo III): (a) Um quadro-síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira e que podem também servir para classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental; (b) Uma lista codificada de contas (Código de Contas) das Classes 1 a 8; (c) Um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, caso estas venham a ser adotadas na contabilidade orçamental para classificar as operações por natureza; (d) Um quadro de correspondência entre as contas do PCM e as principais contas do SEC; (e) Um classificador de entidades (Classificador complementar 1); e (f) Um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (Classificador complementar 2).

No PCM adotou-se uma estrutura de contas, tanto quanto possível, semelhante à estrutura que está em vigor para o SNC, sendo também contempladas contas específicas para as Administrações Públicas, nomeadamente, domínio público, transferências, subsídios, concessões.

Comparativamente à legislação ainda em vigor (POCP e planos setoriais revogados), uma das grandes diferenças é a eliminação da conta 25 - Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, passando estas operações a integrar a Classe 0, respeitante ao subsistema da contabilidade orçamental, que passa a abranger todas as fases da receita e da despesa, conforme previsto na NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental.

3.6 Regime Simplificado

O Regime Simplificado está emanado no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o qual estipula que as entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública. A Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, concretiza o referido regime, sendo que contempla dois grupos de entidades públicas — as pequenas entidades e as microentidades, definidos em função da relevância da sua execução orçamental, os quais ficam sujeitos a obrigações reduzidas face ao regime geral do SNC-AP, quanto à contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como em relação ao seu relato.

O Regime Simplificado do SNC-AP é aplicado às entidades que integrando o âmbito do SNC-AP (definido no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro) cumpram os requisitos para serem consideradas pequenas entidades (PE) ou microentidades (ME), desde que sendo PE não optem pela aplicação do regime geral

do SNC-AP e sendo ME não optem pela aplicação do regime geral do SNC-AP ou do regime simplificado das PE.

No entanto, com base na análise do risco orçamental, o membro do Governo responsável pela área das Finanças (e também da área das Autarquias Locais, no caso de entidades pertencentes ao subsector local), pode determinar a aplicação (incluindo a data a partir da qual deve aplicar) do regime geral do SNC-AP a uma PE ou ME e do regime simplificado das PE a uma ME.

No que concerne à consolidação de contas, o artigo 7.º da Portaria acima referida, apresenta regras específicas para entidades que integram um grupo público.

No que concerne à Certificação Legal das Contas (CLC), o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, estipula que as demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de CLC, com exceção das ME e PE que estão dispensadas de apresentar contas legalmente apresentadas.

Relativamente à transição para SNC-AP a CNC elaborou o MI do SNC-AP, que contém, designadamente, a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas. De acordo com o ponto 1.4 — *Regime Simplificado do Capítulo 2 — Aplicação pela primeira vez do SNC-AP* do MI, “as entidades de menor dimensão e risco orçamental abrangidas pelo regime simplificado previsto no artigo 5º do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, aplicarão os mesmos princípios que as entidades do regime geral na transição para o SNC-AP, nos termos acima expostos”.

“Relativamente à transição para SNC-AP a CNC elaborou o MI do SNC-AP, que contém, designadamente, a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas.”

3.6.1 Principais diferenças face ao Regime Simplificado do POCAL

As principais diferenças face ao Regime Simplificado do POCAL são: âmbito de aplicação menos abrangente; figura do contabilista público; novos conceitos, nova terminologia, primado da substância sobre a forma, com efeitos no inventário do património e no sistema de controlo interno; contabilidade orçamental assente exclusivamente nas contas da classe 0 (que não era utilizada pelas entidades do regime simplificado do POCAL) e operada pelo método das partidas dobradas; relato orçamental com novos modelos de demonstrações orçamentais; indefinição do sistema contabilístico, com a revogação dos pontos 2.8 e 12 do POCAL: a) inventário - fichas e livros a preencher para bens móveis, imóveis, viaturas, existências, etc. e b) documentos; contas-correntes da receita, da despesa, de entidades, com instituições de crédito, de operações de tesouraria e de contas de ordem, diário de entidades, folha de caixa, diário e resumo diário de tesouraria; e requisição interna, requisição externa, ordem de pagamento, folha de remunerações, etc.

3.7 Aplicação pela primeira vez do SNC-AP

As entidades públicas sujeitas ao SNC-AP terão de preparar o balanço de abertura relativo ao exercício de 2018 de acordo com o novo normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública. Em relação às Empresas Públicas Reclassificadas (EPR) que transitam do SNC para o SNC-AP, estima-se que os ajustamentos de transição não sejam significativos, dada a consistência destes dois modelos contabilísticos ao nível da contabilidade financeira. As entidades acima referidas também terão de preparar a abertura da contabilidade orçamental no respeito dos requisitos constantes da NCP 26 e do MI (CNC, 2016).

“As entidades públicas sujeitas ao SNC-AP terão de preparar o balanço de abertura relativo ao exercício de 2018 de acordo com o novo normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública.”

Para a transição devemos considerar o estipulado no artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o MI, referido no artigo

12.º do mesmo Decreto-Lei (CNC, 2016), a IPSAS 33 – Primeira adoção das IPSAS, por força do disposto no artigo 13.º, relativo à integração de lacunas, bem como o preâmbulo da portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, no que respeita às vidas úteis dos bens do ativo fixo tangível (exceto edifícios e outras construções).

Neste sentido, durante o ano de 2018, todas as entidades públicas devem assegurar as condições para transitar para o SNC-AP. As entidades públicas que adotam o SNC -AP pela primeira vez devem: reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública; reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública; reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria; e aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

Os n.ºs 3 e 4 estabelecem que os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas que se verifiquem devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados e as entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior.

Apresentação e divulgações

As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade preparadas de acordo com o SNC-AP devem incluir o ano anterior como



informação comparativa sem necessidade de reexpressar a mesma de acordo com as NCP relevantes, utilizando os modelos emanados no MI.

A NCP 1 contém um conjunto de divulgações que devem ser efetuadas no ano de transição. Assim, no primeiro período de relato em que a entidade aplica pela primeira vez o SNC-AP, deve ser feita a divulgação do que se segue: forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados; reconciliação do patrimônio líquido relatado segundo os normativos anteriores com o patrimônio líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores; reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período; reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP (divulgações que, de acordo com o ponto 9 do modelo de notas previsto na NCP 1, seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCP); distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (se aplicável); e se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são (ou não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.

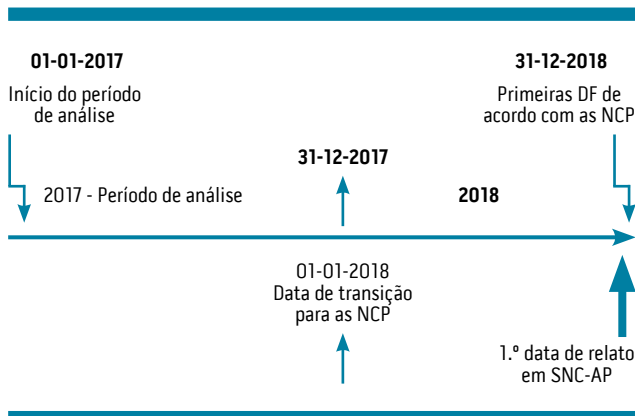
Esta informação não precisa de ser divulgada em períodos posteriores.

Primeiras demonstrações financeiras

Ao contrário do que foi exigido na transição de POC para SNC, na transição para SNC-AP, não existe a obrigação de reexpressar o comparativo de acordo com o SNC-AP. Esta opção de não obrigar as entidades a reexpressar o comparativo implica a perda de comparabilidade entre 2017 e 2018, sendo a mesma retomada com as demonstrações financeiras para 2019. Esta opção de não reexpressar o comparativo está prevista na IPSAS 33 – First-Time Adoption of Accrual Basis IPSAS que a CNC entendeu incorporar na transição para o SNC-AP, sendo a justificação baseada numa análise de custo benefício, em que o custo de preparar essa informação seria superior ao benefício de se ter a informação comparável.

“Ao contrário do que foi exigido na transição de POC para SNC, na transição para SNC-AP, não existe a obrigação de reexpressar o comparativo de acordo com o SNC-AP. Esta opção de não obrigar as entidades a reexpressar o comparativo implica a perda de comparabilidade entre 2017 e 2018, sendo a mesma retomada com as demonstrações financeiras para 2019.”

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, a adoção do SNC-AP foi prorrogada por um ano, sendo assim aplicável a partir de 1 de janeiro de 2018, deste modo, as datas relevantes para a transição para o SNC-AP são as seguintes:



O MI, permite que na transição para as NCP uma entidade pode escolher a mensuração ao justo valor, quando não estiver disponível o custo de aquisição, dos seguintes ativos ou passivos, considerando esse justo valor como custo considerado:

- a) Inventários (NCP 10);
- b) Propriedades de investimento, se a entidade escolher o modelo do custo previsto na NCP 8);
- c) Ativos fixos tangíveis (NCP 5);
- d) Ativos intangíveis, que não aqueles gerados internamente e que cumpram:
 - i. Os critérios de reconhecimento previstos na NCP 3, exceto quanto à mensuração do custo com fiabilidade;
 - ii. Os critérios associados à existência de um mercado ativo que proporcione informação para a determinação do justo valor.
- e) Instrumentos financeiros (NCP 18);
- f) Ativos de concessão de serviços (NCP 4).

Contudo, mesmo existindo informação fiável sobre o custo, os prédios rústicos ou urbanos devem ficar mensurados na transição para o SNC-AP pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT). O VPT constitui um modelo de avaliação de prédios que se considera proporcionar informação que cumpre as características qualitativas da informação financeira previstas na EC.

No que concerne às entidades de menor dimensão e risco orçamental abrangidas pelo regime simplificado previsto no artigo 5º do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, aplicarão os mesmos princípios que as entidades do regime geral na transição para o SNC-AP, nos termos acima expostos.

As entidades públicas também terão de efetuar ajustamentos de transição ao nível da Contabilidade orçamental, respeitando os requisitos emanados no MI, bem como na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.

IV. A Contabilidade Orçamental

No SNC-AP o subsistema de contabilidade orçamental foi automatizado na NCP 26 – *Contabilidade e Relato Orçamental*. O objetivo desta Norma “(...) é o de regular a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidade gerais (individuais, separadas e consolidadas), componentes principais de relato orçamental de uma entidade pública ou de um perímetro de consolidação, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades”.

O processo orçamental é tratado numa nova Classe 0 – *Contabilidade Orçamental*, permitindo a escrituração de todo o processo orçamental. A NCP 26 contém as notas de enquadramento que explicam com detalhe a movimentação dessas contas. Nesta classe, há contas para o registo do orçamento inicial, para alterações orçamentais, para a execução orçamental, para a receita e despesa com incidência em períodos futuros, para operações de tesouraria, discriminando os tipos de recebimentos e pagamentos que podem ocorrer por este tipo de operações, para contas de passivos contingentes, com indicação dos tipos de passivos contingentes relevantes, e para o encerramento da contabilidade orçamental. Uma inovação do SNC-AP é a normalização de rubricas para as demonstrações orçamentais (tal como existem rubricas normalizadas para as demonstrações financeiras), nomeadamente:

Demonstrações previsionais

- **Orçamento**, enquadrado num plano orçamental plurianual;
- **Plano plurianual de investimentos (PPI)**;

Demonstrações de relato individual

- **Demonstração do desempenho orçamental** (evidencia importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no período contabilístico, quer se reportem à execução orçamental, quer a operações de tesouraria)
- **Demonstração de execução orçamental da receita** (tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da receita durante o período contabilístico, nomeadamente as liquidações, os valores cobrados e por receber);
- **Demonstração de execução orçamental da despesa** (tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da despesa durante o período contabilístico, nomeadamente os compromissos assumidos, os valores pagos e por pagar)
- **Demonstração da execução do PPI** (tem como finalidade permitir o controlo da execução anual do PPI, facultando informação relativa a cada programa e projeto de investimento, designadamente sobre a forma de realização, fontes de financiamento, fase de execução, financiamento da componente anual e valor global do programa/projeto, e execução financeira dos anos anteriores, no período e esperada para períodos futuros)
- **Anexo às demonstrações orçamentais** [(prevê informação sobre: alterações orçamentais da receita e da despesas; alterações do PPI; Operações de tesouraria; contratação administrativa (situação dos contratos e adjudicações por tipo de procedimento); transferências e subsídios da despesa e receita e outras divulgações relevantes) – os modelos encontram-se divulgados na NCP 26].

Demonstrações orçamentais consolidadas:

- **Demonstração consolidada do desempenho orçamental**;
- **Demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza**.



Relativamente às demonstrações consolidadas, estas devem transmitir de forma verdadeira e apropriada a execução orçamental do conjunto de entidades que compõem o perímetro de consolidação como se de uma única entidade se tratasse. O perímetro de consolidação das administrações públicas compreende os subperímetros referentes à Administração Central, Segurança Social, Administração Local e Região Autónomas. A entidade consolidante é responsável pela elaboração de documentos e elementos de apoio ao processo de consolidação orçamental, designadamente o manual de consolidação e o dossiê de consolidação. Sendo que integram o manual de consolidação, nomeadamente: o plano de contas central; o calendário das operações; as hierarquias de consolidação; o nível dos classificadores orçamentais a que será executada a consolidação; os procedimentos de homogeneização e agregação dos dados e de eliminação das operações internas, bem como as instruções para a elaboração do dossiê de consolidação. O dossiê de consolidação será composto, designadamente, pelas: demonstrações orçamentais e anexos; elementos sobre operações internas e outras informações que se revelem pertinentes.

O método e procedimentos de consolidação, a adotar de acordo com a presente norma, devem ser aplicados de forma consistente entre sucessivos períodos contabilísticos. As demonstrações orçamentais consolidadas são preparadas combinando as demonstrações orçamentais das entidades que compõem o perímetro de consolidação, numa base de linha a linha, adicionando rubricas idênticas de obrigações, de pagamentos, de liquidações e de recebimentos. No sentido de as demonstrações orçamentais consolidadas apresentarem informação orçamental relativa às entidades que com-

põem o perímetro de consolidação como se de uma única entidade se tratasse, deve ser utilizado como método de consolidação: o método da consolidação simples. As demonstrações orçamentais consolidadas, constituindo um complemento, e não um substituto, das demonstrações orçamentais individuais, são elaboradas após a realização das homogeneizações e das eliminações de operações internas, nomeadamente as referidas seguidamente, para que seja

possível obter uma imagem verdadeira e apropriada das obrigações, pagamentos, liquidações e recebimentos das entidades que compõem o perímetro de consolidação.

Comparativamente com o POCAL, o subsistema da contabilidade orçamental sofre um conjunto de melhorias, face ao atual normativo, nomeadamente:

Área contabilística	Comentários
Classe 0	Contempla todas as fases da receita e da despesa, eliminando a atual conta 25, com contas para direitos e obrigações a concretizar em exercícios futuros, autonomização das operações de tesouraria, a definição de um conjunto de passivos contingentes e contas para utilização específica no encerramento da contabilidade orçamental. O atual normativo de contabilidade pública não contempla na classe 0 a fase da obrigação, do pagamento, no que toca à execução do orçamento da despesa, e a fase de liquidação, bem como a fase da cobrança, no que concerne à execução do orçamento da receita.
Relato orçamental individual	Foi definida uma demonstração para o orçamento e plano orçamental e plurianual, introduziram-se melhorias na demonstração de execução orçamental da despesa, da receita e do PPI, sendo que este último somente é obrigatório para as autarquias locais, muito embora, a partir da entrada do SNC-AP, vai passar a ser de aplicação obrigatória a todas as entidades abrangidas por este novo sistema de contabilidade pública. Com o SNC-AP é criada uma demonstração de desempenho orçamental que contempla o cálculo de vários indicadores orçamentais, para além do saldo de gerência que consta no mapa de fluxos de caixa atualmente em vigor.
Rubricas orçamentais	Tal como acontece para as demonstrações financeiras, em que há um conjunto de rubricas para efeitos de elaboração de balanço, demonstração dos resultados e demonstração dos fluxos de caixa, as quais resultam dos saldos das contas constantes dos respetivos balancetes, também foram normalizadas rubricas orçamentais que resultam da agregação das diferentes classificações económicas constantes no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.
Relato orçamental consolidado	Foram normalizadas duas demonstrações: 1) a demonstração consolidada do desempenho orçamental, com vários indicadores de desempenho orçamental; e 2) a demonstração consolidada dos direitos e obrigações por natureza.
Anexo às demonstrações orçamentais	O Anexo sofre um conjunto de ajustamentos e melhorias, destacando-se os quadros relativos à contratação administrativa, os quais foram atualizados à luz da legislação sobre contratação pública que está em vigor.

V. A Contabilidade Financeira

Conforme já referido anteriormente, o subsistema da contabilidade financeira previsto no SNC-AP assenta numa Estrutura Conceptual (EC), em 25 normas de contabilidade pública e no PCM

Neste ponto irá ser abordada a EC bem como as NCP com maior relevância nas autarquias locais. Na análise das NCP foi analisado o possível impacto da adoção do SNC-AP para as autarquias locais ao nível das Demonstrações Financeiras (DF).

5.1 Estrutura Conceptual (EC)

A EC define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento das NCP aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas.

As finalidades da EC são:

- a) Ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na aplicação das Normas de Contabilidade Pública na base de acréscimo (NCP) e no tratamento de matérias que ainda venham a constituir assunto de uma dessas normas;

- b) Ajudar a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP;
- c) Ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
- d) Proporcionar às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários à formulação das NCP.

A EC não é uma NCP e, por isso, não estabelece diretamente critérios para o reconhecimento ou uma mensuração particular ou tema de divulgação. Em alguns casos pode haver um conflito entre a EC e uma qualquer NCP. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCP prevalecem em relação à EC.

A EC aborda as seguintes matérias: objetivos das demonstrações financeiras; características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras; definição da entidade que relata; elementos das demonstrações financeiras; reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras; e mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras.

Os objetivos do relato financeiro pelas entidades públicas são proporcionar informação sobre essas entidades que seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras de finalidade geral para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões.



Tal como acontecia com o POC, o POCP e os planos setoriais também não tinham uma EC. Existe contudo a definição de princípios contabilísticos e critérios de valorimetria para diferentes áreas do balanço.

“A EC não é uma NCP e, por isso, não estabelece diretamente critérios para o reconhecimento ou uma mensuração particular ou tema de divulgação. Em alguns casos pode haver um conflito entre a EC e uma qualquer NCP. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCP prevalecem em relação à EC.”

5.2 Investimentos

As NCP's relacionadas com Investimentos são a NCP 3, NCP 4, NCP 5, NCP 6 e NCP 8, no entanto apenas vão ser desenvolvidas neste artigo as NCP 3, NCP 5 e NCP 8.

Natureza e âmbito

• Ativo intangível (AI)

Os ativos intangíveis são abordados na NCP 3, a qual tem como objetivo principal estabelecer o tratamento contabilístico, critérios de mensuração e divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis. Segundo o §12 da norma, AI “(...) é um ativo não monetário identificável sem substância física”.

As principais características que definem um AI são a identificabilidade, controlo sobre um recurso e a existência de benefícios económicos futuros ou potencial de serviços.

Natureza

• Património histórico intangível

- o Improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;
- o Obrigações legais e ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;
- o São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo;
- o Dificuldade em estimar as suas vidas úteis.

• Ativos intangíveis gerados internamente

- o Pesquisa e desenvolvimento na área da saúde, engenharia (...)
- o Desenvolvimento interno de software, websites (...)
- o São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo.

• Outros ativos

- o Patentes, *softwares* de computadores, direitos de autor (*copyrights*), (...)

Quanto ao reconhecimento de um AI, a NCP n.º 3 no § 21 estabelece que para um item intangível ser reconhecido como ativo é necessário que o item satisfaça a definição AI e os critérios de reconhecimento (ou seja, que é provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço). No caso de não satisfazer a definição de AI deve ser reconhecido como gasto no período.

• Ativo fixo tangível (AFT)

Os AFT são abordados na NCP 5, a qual tem como objetivo principal prescrever o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis para que os utilizadores das demonstrações financeiras possam perceber a informação sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram. Os principais aspetos a ter em conta na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o reconhecimento destes ativos e os respetivos gastos de depreciação, bem como a determinação das suas quantias registadas.

Natureza

- **Património histórico tangível** (Edifícios históricos e monumentos, assim como sítios arqueológicos; áreas de conservação e reservas naturais; e obras de arte.)

- **Infraestruturas rodoviárias, portuárias, sistemas de abastecimento, (...)**

- o Fazem parte de um sistema ou rede e são inamovíveis;
- o São de natureza especializada e não têm usos alternativos;
- o Restrições legais ou outras podem proibir ou condicionar a sua alienação.

- **Outros ativos fixos tangíveis** (imóveis, equipamento, instalações,...)

• Propriedade de investimento (PI)

A NCP 8 - *Propriedades de investimento* tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respetivos requisitos de divulgação, sendo PI, de acordo com o §5 da NCP 8, um terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detidos (pelo proprietário, ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e que não seja para:

- Usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou
- Vender no decurso normal das operações.

No que concerne às PI, são de realçar os seguintes aspetos:

Reconhecimento	- Provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço; e - O custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.
Mensuração inicial	- Transação com contraprestação – custo de aquisição; - Transação sem contraprestação – justo valor (exceto imóveis – VPT); - Troca de ativos em que não se conseguiu determinar o justo valor do ativo cedido e do ativo recebido – o custo do ativo adquirido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.
Mensuração subsequente	- Custos, menos amortizações/depreciações acumuladas, menos imparidades acumuladas; - Possibilidade de revalorização com base em diploma legal específico. Para as Propriedades de investimento – modelo do Justo valor (variações no justo valor reconhecidos nos resultados).
Vida útil	- Determinada (deverá ter-se em consideração o previsto no Classificador económico 2 do PCM relativo ao cadastro e vidas úteis dos ativos.) - Regra amortização/depreciação: quotas constantes.

Para cada classe de AI e AFT, uma entidade deve divulgar o seguinte (sendo que no caso dos AI deve distinguir entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis):

- As vidas úteis ou as taxas de amortização/depreciação usadas;
- Os métodos de amortização/depreciação usados;
- A quantia bruta escriturada e qualquer amortização/depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período;
- Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de AI e AFT esteja incluída;
- Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período.

As restantes divulgações estão emanadas na NCP 1 – *Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras - Modelo de notas explicativas (anexo) às demonstrações financeiras* – Ponto 3 (AI) e Ponto 5 (AFT).

No que concerne às PI, uma entidade deve divulgar:

- Se aplica o modelo do justo valor ou o modelo do custo;
- Se aplica o modelo do justo valor, se, e em que circunstâncias, os interesses em propriedades detidos segundo locações operacionais são classificados e contabilizados como propriedades de investimento;
- Quando a classificação for difícil, os critérios que usa para distinguir PI de uma propriedade ocupada pelo titular e de uma propriedade detida para venda no decurso normal da atividade;
- Os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor das propriedades de investimento, incluindo uma declaração sobre se a determinação do justo valor foi suportada por evidência do mercado ou se foi mais baseada em outros fatores (que a entidade deve divulgar) devido à natureza da propriedade e à falta de dados comparáveis de mercado;
- A extensão até à qual o justo valor das propriedades de investimento (como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia numa avaliação feita por um avaliador independente com uma qualificação profissional reconhecida e relevante e com experiência recente na localização e categoria das propriedades de investimento que estão a ser avaliadas. Se tal avaliação não tiver sido feita, esse facto deve ser divulgado;
- As quantias incluídas na demonstração dos resultados quanto a:
 - PI que não geraram rendimento de rendas durante o período;
 - A existência e quantia de restrições sobre o grau de realização das propriedades de investimento ou sobre a remessa de rendimento e de recebimentos de alienações; e
 - Obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para fazer reparações, manutenção ou melhorias.

Aquando da transição, os principais aspetos relacionados com AI e AFT a ter em conta são:

- ✓ Reconhecer como AI e AFT os itens que satisfaçam a sua definição bem como os critérios de reconhecimento;
- ✓ Desconhecer as Imobilizações Incorpóreas e Imobilizações Corpóreas que não cumpram os critérios de reconhecimento dos AI e AFT; (por exemplo, despesas de instalação e de investigação eram consideradas como Imobilizações Incorpóreas, circunstância que não ocorre no SNC-AP).

No que concerne aos AFT, é necessário ter em conta o preconizado no MI:

- ✓ 1.3.12. “Quando não está disponível informação fiável sobre o custo, na transição para as NCP, uma entidade pode escolher a mensuração ao justo valor (...) dos AFT (NCP 5)”.

- ✓ 1.3.13. "A regra é utilizar o custo considerado quando não estiver disponível o custo de aquisição. Contudo, mesmo existindo informação fiável sobre o custo, os prédios rústicos ou urbanos devem ficar mensurados na transição para o SNC-AP pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT)."

Relativamente à PI, aquando da transição os principais aspetos a ter em consideração são:

- Artigo 14º. Decreto-Lei 192/2015 de 11/09;
- Reconhecimento de terrenos / edifícios como propriedades de investimento, se cumprirem a definição e os critérios de reconhecimento;
- Reclassificação dos Investimentos Financeiros para Propriedades de Investimento; pelo custo, ou justo valor - o MI refere na

pág. 39 que, na aplicação pela primeira vez do SNCAP, uma PI antes mensurada ao custo pode passar para o modelo do justo valor. No entanto, chamamos a atenção de que esta referência deve ser considerada em 2 momentos distintos do tempo:

- o 1.º Momento: momento de transição – modelo do custo (mensuração inicial), porque existe informação fiável sobre o custo;
- o 2.º Momento: momento para optar pelo justo valor – modelo do justo valor (um dos modelos possíveis na mensuração subsequente) – Após abertura do ano de 2018 e se a entidade optar por este modelo, ou seja, no 1º ano de implementação do SNC-AP.

As principais diferenças entre o SNC-AP e o POCAL são:

POCAL

Ativo intangível

- Reconhecimento → Imobilizações incorpóreas, incluindo despesas de instalação, investigação e desenvolvimento, assim como propriedade industrial e outros direitos
- Amortização → Despesas de instalação, investigação e desenvolvimento ≤ 5 anos; Quotas constantes

Ativo fixo tangível

- Reconhecimento → Imobilizações corpóreas genéricas
- Amortização → X anos (CIBE); Quotas constantes

SNC-AP

Ativo intangível

- Reconhecimento → Identificação específica; Despesas de instalação são consideradas gasto; Fase de pesquisa (gasto); Fase de desenvolvimento (pode constituir AI)
- Amortização → Vida útil estimada específica (CC2 do PCM); Quotas constantes

Ativo fixo tangível

- Reconhecimento → Para além dos genéricos, consideram específicas sobre infraestruturas, património histórico, (...); Inclusão no ativo dos custos de desmantelamento, remoção e restauração do local.
- Amortização → Vida útil estimada específica (CC2 do PCM); Depreciação por componentes; Quotas constantes

Em POCAL não está contemplado o conceito de PI, nem é permitido o modelo do justo valor na mensuração subsequente, com as alterações no justo valor a serem reconhecidas nos resultados. Em POCAL está prevista a conta 414 - *Investimentos em imóveis*, a qual engloba as edificações urbanas e propriedades rústicas que não estejam afetadas à atividade operacional da entidade.

As autarquias podem deter várias propriedades de investimento, pelo que deve ser efetuado ajustamento aquando da adoção do SNC-AP. Situação que vai ter impacto ao nível das DF.

Em termos de eventuais alterações entre os dois normativos, no que concerne aos FT e AI, as mesmas devem ser mais ao nível das divulgações, uma vez que ambos os normativos são muito semelhantes em termos de regras de reconhecimento e mensuração dos ativos.

5.3 Inventários

As normas de contabilidade pública do SNC-AP, que tratam dos inventários são a *NCP 10 – Inventários* e *NCP 11 – Agricultura*. Neste ponto apenas vou desenvolver os principais aspetos para a *NCP 10 – Inventários*.

A *NCP 10 – Inventários*, tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um aspeto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a reconhecer como ativo e a sua manutenção como tal até que os rendimentos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação prática para a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

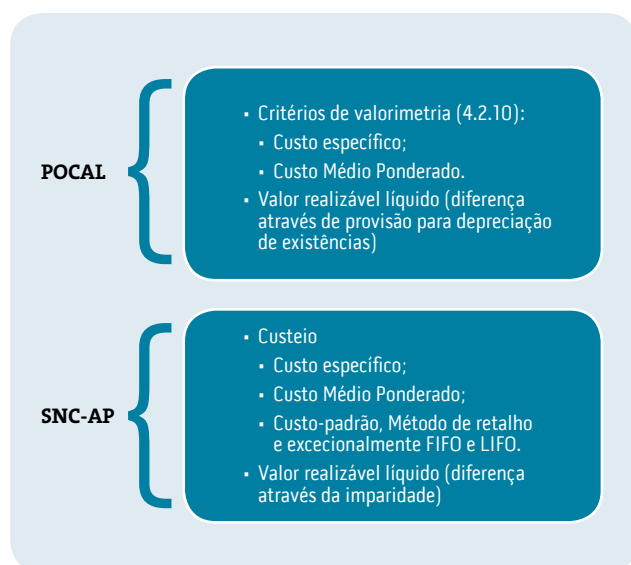
De acordo com o §7 da *NCP 10*, inventários são ativos: na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção; na

forma de materiais ou consumíveis a aplicar ou distribuir na prestação de serviços; detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações; ou no processo de produção para venda ou distribuição.

Relativamente à NCP 10 são de salientar os seguintes aspetos:

Natureza	Para além dos inventários comuns a qualquer entidade e atividade (matérias – primas, mercadorias, produtos acabados, consumíveis), as entidades públicas detêm inventários específicos, tais como: material militar (munições); Reservas estratégicas (petróleo ou gás); Moeda não colocada em circulação; e moedas e selos para venda).
Reconhecimento	Quando forem adquiridos ou produzidos.
Mensuração inicial	Ao custo
Mensuração subsequente	Menor entre o custo e valor realizável líquido.
Custeio	- Custo específico; - Custo Médio Ponderado; - Poderão ainda ser utilizados o custo-padrão e método de retalho e excecionalmente desde que devidamente fundamentado o LIFO e FIFO.

As principais diferenças entre o POCAL e o SNC-AP são:



5.4 Rendimentos

As NCPs relacionadas com os Rendimentos são a NCP 12, NCP 13 e NCP 14. Neste artigo não vai ser desenvolvida a NCP 12 – *Contratos de Construção*.

5.4.1 Rendimento de transações com contraprestação

A NCP 13 - *Rendimento de Transações com Contraprestação* tem o objetivo de prescrever o tratamento contabilístico do rendimento proveniente de transações e acontecimentos que tenham uma con-

traprestação. O principal aspeto na contabilização do rendimento é determinar quando se deve reconhecê-lo. O rendimento é reconhecido quando for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e estes benefícios possam ser mensurados com fiabilidade. Esta Norma identifica as circunstâncias em que estes critérios serão satisfeitos e, por conseguinte, o rendimento será reconhecido. A Norma também dá orientação prática sobre a aplicação destes critérios.

É de salientar as definições de transações com contraprestação e transações sem contraprestação apresentadas no §10. **Transações com contraprestação** são transações pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos) a uma outra entidade. **Transações sem contraprestação** são transações que não sejam transações com contraprestação. Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.

Os aspetos principais desta norma, são:

Reconhecimento	- Venda de bens: - O vendedor transfere os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens para o comprador e deixa de ter envolvimento continuado na gestão e controlo efetivo sobre os bens vendidos; - Quantia do rendimento e dos gastos suportados ou a suportar relativos à transação puderem ser mensurados com fiabilidade. - Prestação de serviços: - O desfecho da transação, e a quantia do rendimento e dos custos suportados ou a suportar podem ser mensurados com fiabilidade; - A fase de acabamento da transação à data do balanço pode ser mensurada com fiabilidade; - Quando o desfecho da transação não puder ser mensurado com fiabilidade o rendimento é reconhecido até ao ponto em que os gastos reconhecidos forem recuperáveis.
	Juros → Proporcionalmente ao período decorrido do rendimento real do ativo;
	Dividendos → Quando for determinado o direito a receber;
	Royalties → Quando forem obtidos
Mensuração	Justo valor da retribuição recebida ou a receber;
	Geralmente a retribuição é feita na forma de caixa ou equivalentes de caixa.

No que concerne às obrigações de divulgação desta norma, uma entidade deve divulgar o seguinte:

- As políticas contabilísticas adotadas para o reconhecimento do rendimento incluindo os métodos adotados para determinar a fase de acabamento das transações que envolvam a prestação de serviços;
- A quantia de cada categoria significativa de rendimento reconhecida durante o período incluindo o rendimento proveniente de prestações de serviços; venda de bens; juros; royalties; e dividendos ou distribuições similares; e

- iii. A quantia de rendimento proveniente da troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de rendimento.

As principais diferenças entre o POCAL e o SNC-AP são:

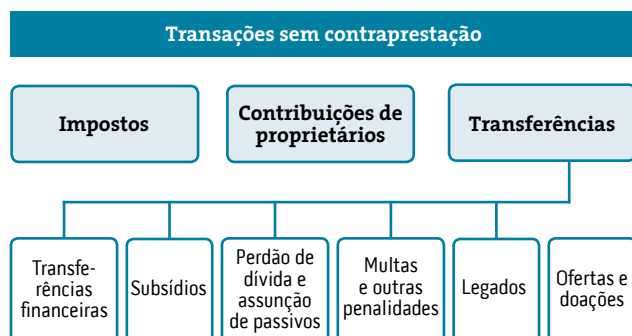


5.4.2 Rendimento de transações sem contraprestação

A NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação tem como objetivo prescrever os requisitos para o relato financeiro de transações sem contraprestação, incluindo a identificação de contribuições dos proprietários.

A maior parte do rendimento das entidades públicas, vistas no seu conjunto, é proveniente de transações sem contraprestação, como por exemplo, impostos e transferências (sejam de caixa ou não) incluindo transferências financeiras (correntes e de capital), subsídios, perdão de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens em espécie e a parte não transacionada em mercado de empréstimos bonificados.

O quadro seguinte, apresenta os principais tipos de transação sem contraprestação:



Condições e restrições	- As especificações obrigam a entidade a utilizar o ativo transferido nos termos fixados por lei, regulamento ou contrato (obrigação de desempenho); - Apenas as condições podem resultar numa obrigação de a entidade devolver o ativo (obrigação de retorno); - Quando tal obrigação existir a entidade deve reconhecer um passivo; - Substância sobre a forma.
Reconhecimento	Impostos - Reconhecidos quando o acontecimento tributável ocorrer. Por exemplo: - IRS/IRC – ganho obtido pelos contribuintes decorrente de rendimentos tributáveis durante um período; - IVA – realização de atividade tributável durante um período; - IMI – passagem da data em que o imposto é lançado - Circunstâncias em que o reconhecimento é posterior ao acontecimento tributável; - Adiantamentos recebidos antes de o acontecimento tributável ocorrer são reconhecidos como passivo. Transferências - Reconhecidos quando o acontecimento ocorrer. Por exemplo: - Perdão de dívida – quando a dívida deixa de satisfazer a definição de passivo (extinção de obrigação); - Multas – quando é liquidada; - Legado – quando existir o direito; - Doação – quando recebidos. - Adiantamentos recebidos antes de o acontecimento ocorrer são reconhecidos como passivo.
Mensuração	Impostos - Justo valor; - Uso de técnicas para a estimação fiável do justo valor. Transferências - Justo valor; - Uso de técnicas para a estimação fiável do justo valor.

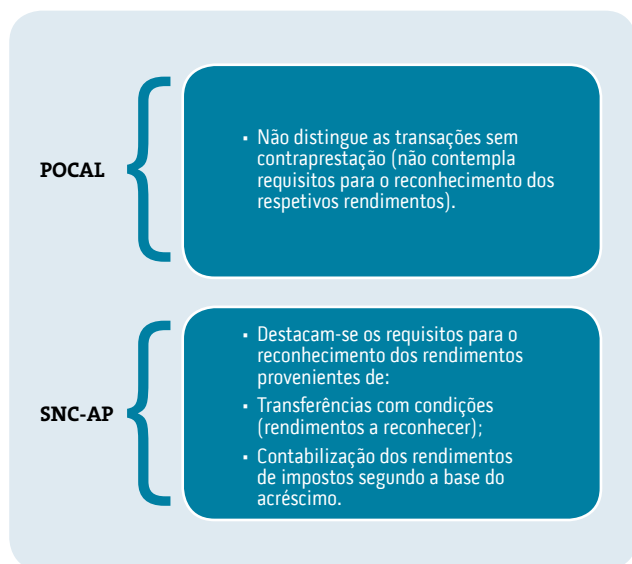
As principais divulgações relacionadas com esta norma são:

- A quantia de rédito proveniente de transações sem contraprestação reconhecidas durante o período por classes principais evidenciando separadamente: (i) Impostos, evidenciando separadamente as classes principais de impostos; e (ii) Transferências, evidenciando separadamente as classes principais de réditos de transferências;
- A quantia de contas a receber reconhecidas relacionadas com rendimentos sem contraprestação;
- A quantia de passivos reconhecidos relacionados com ativos transferidos sujeitos a condições;
- A quantia de passivos reconhecidos relativos a empréstimos bonificados que estão sujeitos às condições dos ativos transferidos;
- A quantia de ativos reconhecidos que estão sujeitos a restrições e a natureza dessas restrições;

vi. A existência e quantia de quaisquer adiantamentos de recebimentos relativos a transações sem contraprestação.

vii. A quantia de quaisquer passivos perdoados.

As Principais diferenças entre o POAL e SNC-AP são:



A adoção da NCP 14 - provoca um impacto nas demonstrações financeiras das Autarquias ao nível das divulgações, uma vez que as divulgações entre o POAL e o SNC-AP para esta matéria são divergentes.

5.5 Provisões, ativos contingentes e passivos contingentes

A NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes tem como principal objetivo definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas.

As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos, porque há incerteza acerca do momento ou da quantia dos dispêndios futuros exigidos na sua liquidação. Por oposição:

- As contas a pagar são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor (e incluem pagamentos relativos a benefícios sociais quando existam acordos formais para quantias específicas);
- Acréscimos são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com férias a pagar). Ainda que, algumas vezes, seja necessário estimar a quantia ou momento dos acréscimos, a incerteza é muito menor do que nas provisões.

Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao momento ou à quantia. Porém, no âmbito desta Norma, o termo "contingente" é usado para passivos e ativos que não são reconhecidos porque a sua existência só será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente dentro do controlo da entidade. Além disso, o termo "passivo contingente" é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

Reconhecimento	Provisões - A Entidade tem uma obrigação presente; - Acontecimento passado; - É provável um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação - Pode ser efetuada uma estimativa fiável da obrigação. Passivos e ativos contingentes		
	Probabilidade de ocorrência	Passivo Contingente	Ativo Contingente
	Virtualmente certo	Provisão reconhecida	Ativo reconhecido
	Provável	Provisão reconhecida	Divulgado
	Possível mas não provável	Divulgado	Não divulgado
	Remota	Não divulgado	Não divulgado

No que concerne às divulgações, a NCP 1 exige que seja divulgada informação acerca de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes em notas explicativas às demonstrações e financeiras, para permitir que os utilizadores compreendam a sua natureza, oportunidade e quantia.

Para cada classe de provisões, a entidade deve divulgar:

- A quantia escriturada no início e no fim do período;
- Provisões adicionais feitas no decurso do período, incluindo aumentos às provisões
- existentes;
- Quantias utilizadas (isto é, suportadas e debitadas contra a provisão) durante o período;
- Quantias não utilizadas revertidas durante o período;
- O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

A entidade deve divulgar adicionalmente o seguinte, para cada classe de provisões:

- Uma breve descrição da natureza da obrigação e o momento esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos esperados ou de potencial de serviço;
- Uma indicação das incertezas acerca da quantia ou momento desses exfluxos. Quando for necessário prestar tal informação,

a entidade deve divulgar os principais pressupostos assumidos respeitantes aos acontecimentos futuros;

iii. A quantia de qualquer reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido relativamente ao mesmo.

A menos que seja remota a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivos contingentes à data de relato, uma breve descrição da natureza dos mesmos e, quando praticável: a) Uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado de acordo com os requisitos da norma; b) Uma indicação das incertezas relacionadas com a quantia ou o momento de qualquer exfluxo; e c) A possibilidade de qualquer reembolso.

Quando for provável um influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço, a entidade deve fazer uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes à data do relato, e, quando praticável, divulgar uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado usando os princípios estabelecidos para a mensuração de provisões.

Aquando da transição, deve-se ter em conta os seguintes ajustamentos:

- ✓ Reclassificar as provisões para depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa, para aplicações de tesouraria e para investimentos financeiros, pois não são provisões;
- ✓ No que respeita a Provisões para riscos e encargos, efetuar uma análise cuidadosa dos processos em contencioso, com recurso a juristas e reavaliar as quantias escrituradas;
- ✓ Reconhecer como provisões, outras obrigações que satisfaçam os critérios de reconhecimento.

As principais diferenças entre o SNC-AP e o POCAL são:



5.6 Benefícios dos empregados

A NCP 19 - Benefícios dos Empregados tem como Objetivo prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados. A Norma exige que uma entidade reconheça:

i. Um passivo quando um empregado prestou serviços em troca de benefícios dos empregados a pagar no futuro; e

ii. Um gasto quando a entidade consumir os benefícios económicos ou o potencial de serviço decorrente dos serviços prestados em troca de benefícios dos empregados.

Os benefícios dos empregados, incluindo os membros dos órgãos de gestão, incluem os benefícios proporcionados quer aos empregados, quer aos seus dependentes e podem ser liquidados através de pagamentos (ou através do fornecimento de bens ou serviços) efetuados diretamente aos empregados, aos respetivos cônjuges, filhos ou outros dependentes, ou a outros, tais como companhias de seguros. Um empregado pode prestar serviços a uma entidade numa base de tempo integral, parcial, permanente, eventual ou temporário.

Reconhecimento e mensuração

Benefícios de curto prazo

- o Incluem:
 - Salários, ordenados e contribuições para a Caixa Geral de Aposentações ou Segurança Social;
 - Ausências de curto prazo pagas (p. ex. férias e baixas médicas);
 - Gratificações e outros prémios associados a resultados ou desempenho (se pagáveis dentro de 12 meses após a data de relato);
 - Benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços grátis ou subsidiados) a empregados correntes;
- o Os benefícios de curto prazo são reconhecidos como um gasto no período em que o empregado prestou os serviços e mensurados pela quantia não descontada que se espera pagar.

Benefício pós emprego

- o Incluem:
 - Pensões, outros benefícios de reforma;
 - Outros benefícios, tais como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;
- o Classificam-se em:
 - Planos de contribuição definida
 - o a obrigação da entidade é limitada à quantia que acordou contribuir;
 - o Não há pressupostos atuariais e portanto não há ganhos nem perdas atuariais;
 - o A contabilização é linear: Passivo relativo às contribuições por pagar; e gasto.
 - o Se a responsabilidade se vencer para além de 1 ano após a data de relato, as quantias do passivo devem ser descontadas.
 - Planos de benefício definido
 - o a obrigação da entidade é o benefício que assumiu conceder e pode não equivaler às contribuições pagas;
 - o É necessário usar pressupostos atuariais para mensurar a obrigação e o gasto do período e, portanto, podem existir ganhos e perdas atuariais;
 - o As quantias dos passivos devem ser descontadas;
 - o A contabilização é complexa porque é preciso determinar: o défice ou excedente através de estudos atuariais; a quantia do passivo (ativo) líquido; as quantias a reconhecer nos resultados; e remensurar o passivo (ativo) líquido a reconhecer no Património Líquido.

Outros benefícios a longo prazo

- o Incluem: Ausências de longo prazo permitidas, p. ex. licença por serviço prolongado ou licença sabática; Benefícios por jubilação, antiguidade ou incapacidade prolongada; ou Gratificações e prémios de desempenho (desde que pagos mais de um ano após a data de relato).
- o Os outros benefícios de longo prazo são reconhecidos e mensurados de forma idêntica pós-emprego exceto quanto ao facto de as mensurações que são reconhecidas nos resultados (dado que a incerteza é menor)

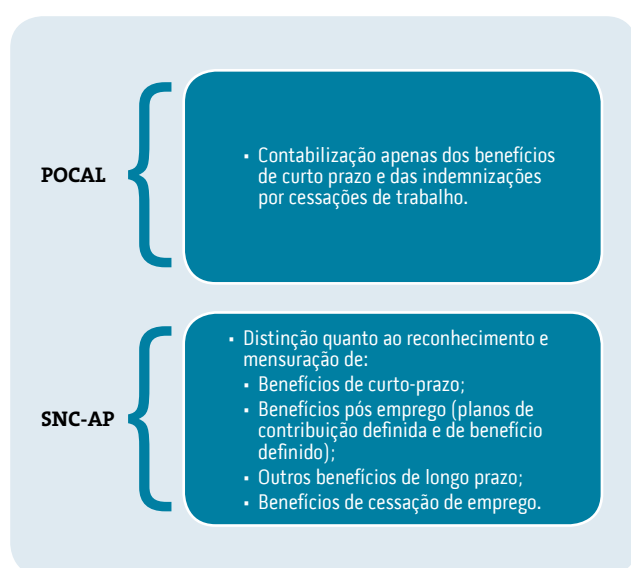
Benefícios de cessação de emprego

Uma entidade deve reconhecer um passivo e um gasto se está comprometida a cessar o emprego de um empregado antes da data normal de reforma e já não pode tirar a oferta de tais benefícios; ou se está prevista uma reestruturação no âmbito da NCP 15 (provisões).

No que concerne às divulgações relacionadas com os benefícios dos empregados, elas estão contempladas no §19 da *NCP 1 – Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras*, onde se destacam as seguintes divulgações:

- ✓ Informação acerca de planos de benefícios definidos;
- ✓ Pressuposto atuarial em termos absolutos;
- ✓ Quantia reconhecida como um gasto relativo a planos de contribuição definida;
- ✓ Sempre que aplicável o exigido na NCP 20 e NCP 15.

As principais diferenças entre o POCAL e o SNC-AP são:

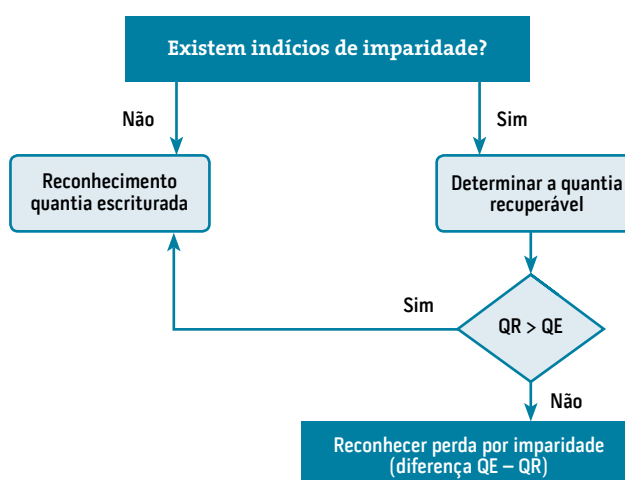


5.7 Imparidade de ativos

A *NCP 9 - Imparidade de Ativos* tem como objetivo prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade são reconhecidas, especificando também quando uma entidade deve reverter uma perda por imparidade.

Esta NCP só se aplica quando outras NCP não disponham de requisitos específicos relativos a imparidades.

O fluxograma apresentado refere as situações para as quais devem ser reconhecida uma perda por imparidade.

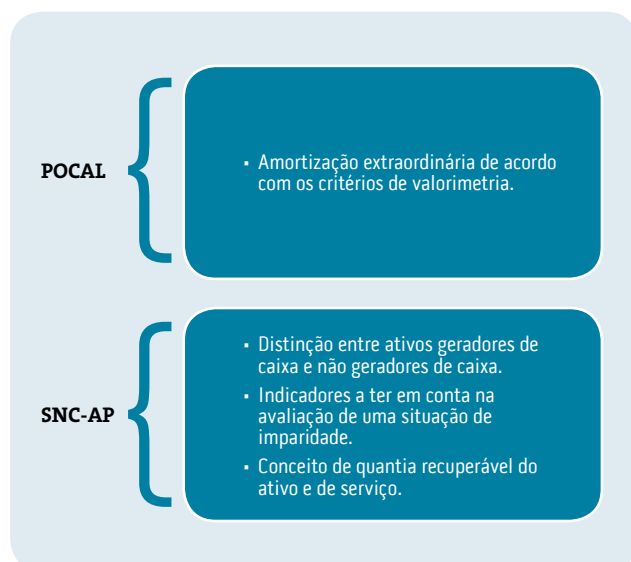


Classificação	• Ativos geradores de Caixa - o Detidos com o objetivo principal de gerarem um retorno económico; - o Benefícios económicos futuros. • Ativos não geradores de Caixa - o São os que não sejam classificados como geradores de caixa; - o Potencial de serviço. A classificação de ativos entre geradores e não geradores de caixa, é uma questão de julgamento que tem que ser devidamente suportada e documentada e cada entidade deve divulgar nas notas anexas às demonstrações financeiras os critérios que utilizou para classificar os mesmos.								
Indícios de Imparidade	Externos • Geradores de Caixa - o O valor de mercado de um ativo diminui significativamente mais do que seria esperado como resultado de passagem de tempo ou do seu uso normal; - o Ocorreram, ou poderão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, económico, legal, ou de mercado em que opera; - o Alterações na taxa de juro do mercado. • Não geradores de Caixa - o Cessação, ou cessação iminente, da procura ou necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo; - o Ocorreram, ou poderão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, económico, legal, ou na política do governo em que opera. Internos • Geradores de Caixa - o Evidência de obsolescência ou danos físicos no ativo; - o Ocorreram ou poderão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com efeitos adversos na entidade, na extensão ou na forma em que o ativo é usado ou se espera que seja usado; - o Decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; - o O desempenho económico do ativo é, ou será, significativamente pior do que esperado. • Não geradores de Caixa - o Evidência de obsolescência ou danos físicos no ativo; - o Ocorreram ou poderão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas de longo prazo com efeitos adversos na entidade, na extensão ou na forma em que o ativo é usado ou se espera que seja usado; - o Decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado; - o O desempenho de serviço do ativo é, ou será, significativamente pior do que esperado.								
Quantia recuperável	• Ativos geradores de Caixa - o Determina-se para o ativo individual que gera fluxos de caixa independentes ou para a unidade geradora de caixa a que o ativo pertence se este não gerar fluxos de caixa independentes; - o Quantia recuperável é a maior entre o justo valor menos custos de vender do ativo e o seu valor de uso. <table border="1"> <thead> <tr> <th>Justo Valor</th><th>Valor de Uso</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td> • Preço de um acordo vinculativo • Preço num mercado ativo • Estimativa de transações semelhantes </td><td> • Estimativa de influxos e efluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do uso continuado do ativo e da sua alienação final; • Aplicação de uma taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixas futuros. </td></tr> </tbody> </table> • Ativos não geradores de Caixa - o Quantia recuperável de serviço é a maior entre o justo valor menos custos de vender do ativo e o seu valor de uso; - o O valor de uso de um ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo. <table border="1"> <thead> <tr> <th>Justo Valor</th><th>Valor de Uso</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td> • Preço de um acordo vinculativo • Preço num mercado ativo • Estimativa de transações semelhantes </td><td> • Custo de reposição depreciado – usado para imparidades resultantes de alterações no ambiente tecnológico, legal ou políticas do governo; • Custo de restauro – usado para imparidades resultantes de dano físico. </td></tr> </tbody> </table>	Justo Valor	Valor de Uso	• Preço de um acordo vinculativo • Preço num mercado ativo • Estimativa de transações semelhantes	• Estimativa de influxos e efluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do uso continuado do ativo e da sua alienação final; • Aplicação de uma taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixas futuros.	Justo Valor	Valor de Uso	• Preço de um acordo vinculativo • Preço num mercado ativo • Estimativa de transações semelhantes	• Custo de reposição depreciado – usado para imparidades resultantes de alterações no ambiente tecnológico, legal ou políticas do governo; • Custo de restauro – usado para imparidades resultantes de dano físico.
Justo Valor	Valor de Uso								
• Preço de um acordo vinculativo • Preço num mercado ativo • Estimativa de transações semelhantes	• Estimativa de influxos e efluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do uso continuado do ativo e da sua alienação final; • Aplicação de uma taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixas futuros.								
Justo Valor	Valor de Uso								
• Preço de um acordo vinculativo • Preço num mercado ativo • Estimativa de transações semelhantes	• Custo de reposição depreciado – usado para imparidades resultantes de alterações no ambiente tecnológico, legal ou políticas do governo; • Custo de restauro – usado para imparidades resultantes de dano físico.								
Reversão	• Avaliar a cada data de relato se existem indícios de que uma perda por imparidade anteriormente reconhecida deixou de existir ou possa ter diminuído; • Fontes externas e internas da reversão da imparidade inversas da perda por imparidades.								
Reconhecimento	• Imparidade: diretamente nos resultados (perdas) do período; • Se a perda por imparidade for superior à quantia registada do ativo, o mesmo deve ser escriturado pelo valor zero e a diferença deve ser reconhecida como passivo se tal for exigido por uma outra norma; • Reversão da imparidade: diretamente nos resultados (ganhos) do período; • Em qualquer dos casos, avaliar as vidas uteis remanescentes.								

No que concerne às divulgações relacionadas com a *Imparidade de ativos*, elas estão contempladas no §9 da NCP 1 – *Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras*, onde se destacam as seguintes divulgações:

- ✓ Critérios desenvolvidos para distinguir ativos não geradores de caixa de ativos geradores de caixa;
- ✓ Acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda de imparidade;
- ✓ A quantia de perda por imparidade reconhecida ou revertida;
- ✓ Principais pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de serviços de ativos / ativos durante o período.

As Principais diferenças com o POCAL são:



5.8 Custos dos empréstimos obtidos

A NCP 7 - *Custos de Empréstimos Obtidos* tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimos obtidos, exigindo geralmente que tais custos sejam considerados como gastos do período. Porém, a Norma permite, como tratamento alternativo, a capitalização de custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica.

Os custos de empréstimos obtidos são juros e outros gastos suportados por uma entidade relativos a empréstimos obtidos. Estes podem incluir: (a) Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos; (b) Amortização de descontos ou prémios relativos a empréstimos obtidos; (c) Amortização de custos acessórios suportados com a obtenção de empréstimos; (d) Encargos financeiros relativos a locações financeiras; e (e) Diferenças de câmbio relativas a empréstimos em moeda estrangeira na medida em que sejam consideradas como um ajustamento do custo dos juros.

Os aspetos principais relacionados com a NCP 7, são os seguintes:

Reconhecimento

- Regra:** gasto quando suportados
- Exceção:** ativo quando os empréstimos forem atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica

Capitalização

- Empréstimos específicos:** juros do empréstimo específico que financia a aquisição, construção ou produção do ativo;
- Empréstimos gerais:** apuramento de uma taxa de capitalização:
- Média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade.

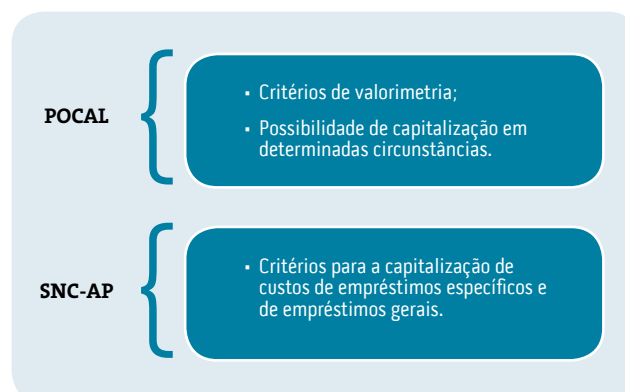
- Quando os juros são capitalizados observam-se as seguintes regras:

Início	Condições cumulativas: Início dos dispêndios com o ativo; Início dos custos de empréstimos obtidos; Relaização das atividades necessárias para preparar o ativo para o uso pretendido ou para venda.
Suspensão	Períodos prolongados em que o desenvolvimento de um ativo que se qualifica se encontra suspenso.
Cessação	Todas as atividades necessárias para preparar o ativo que se qualifica para o seu uso pretendido ou para a sua venda estão substancialmente concluídas.

No que concerne às divulgações relacionadas com *Custo de empréstimos obtidos* elas estão contempladas no §9 da NCP 1 – *Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras*, onde se destacam as seguintes divulgações:

- ✓ Política contabilística adotada para os custos de empréstimos obtidos;
- ✓ A quantia dos custos de empréstimos capitalizada durante o período; e
- ✓ A taxa de capitalização usada para determinar a quantia de custos e empréstimos elegíveis para capitalização (quando for necessário aplicar uma taxa média de capitalização a empréstimos obtidos para fins gerais).

As principais diferenças entre o SNC-AP e o POCAL são:



5.9 Contabilidade de grupos públicos

No que concerne à contabilidade de grupos públicos, existem 4 NCP que se aplicam (NCP 21, NCP 22, NCP 23 e NCP 24), no entanto apenas vou abordar neste artigo a *NCP 21 - Demonstrações financeiras separadas* e *NCP 22 - Demonstrações financeiras consolidadas*.

5.9.1 Demonstrações Financeiras separadas

A *NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas*, tem como objetivo prescrever os requisitos de contabilização e divulgação aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas.

De referir que em Portugal é sempre obrigatória a apresentação de demonstrações financeiras separadas (ou individuais), sendo que esta designação só se aplica para as entidades que também têm de apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

As demonstrações financeiras separadas são preparadas em conformidade com todas as NCP aplicáveis, exceto no que respeita à contabilização dos investimentos em entidades controladas, empreendimentos conjuntos e associadas, os quais devem ser mensurados: (a) Pelo custo; (b) Em conformidade com a NCP 18; ou (c) Pelo método da equivalência patrimonial conforme descrito na NCP 23.

Uma nota relevante que surge desta norma é que nas demonstrações financeiras separadas não é obrigatória a utilização do método da equivalência patrimonial, o mesmo não se passa com as demonstrações financeiras consolidadas.

5.9.2 Demonstrações Financeiras separadas

A *NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas*, tem como objetivo prescrever princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou várias entidades.

A alteração à Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (Lei n.º 98/97, de 26 de agosto) através da Lei n.º 20/2015, de 9 de março, vem reforçar a relevância crescente da preparação de demonstrações financeiras consolidadas. Ao nível das autarquias, esta tema também é abordado no RFALEI (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro), onde consta no n.º 1 do artigo 75.º "Sem prejuízo dos documentos de prestação de contas individuais previstos na lei, os municípios, as entidades intermunicipais e as suas entidades associativas, apresentam contas consolidadas com as entidades detidas ou participadas". Refere no n.º 3 do RFALEI "O grupo autárquico é composto por um município, uma entidade intermunicipal ou uma entidade associativa municipal e pelas entidades controladas, de forma direta ou indireta, considerando-se que o controlo corresponde ao poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade a fim de beneficiar das suas atividades".

A NCP 22 exige que uma entidade que controla uma ou várias entidades (entidades controladas) apresente demonstrações financeiras

consolidadas; define o princípio do controlo e estabelece esse controlo como a base para a consolidação; estabelece a forma de aplicação do princípio do controlo para avaliar se uma entidade controla outra entidade e deve, portanto, consolidar essa entidade; estabelece os requisitos contabilísticos para a preparação de demonstrações financeiras consolidadas; e define uma entidade de investimento e prevê uma exceção à consolidação de determinadas entidades controladas por uma entidade de investimento.

Uma entidade controla outra entidade se, e apenas se, tiver cumulativamente os seguintes requisitos: (a) Poder sobre a outra entidade; (b) Exposição, ou direitos, aos benefícios decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade; e (c) A capacidade de exercer o seu poder sobre a outra entidade de modo a afetar a natureza e a quantidade dos benefícios decorrentes do envolvimento com essa entidade.

Relativamente aos requisitos contabilísticos uma entidade que controla deve preparar demonstrações financeiras consolidadas utilizando políticas contabilísticas uniformes para transações semelhantes e outros eventos em circunstâncias idênticas, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o qual prevê que poderão ser designadas entidades consolidantes, ou seja, entidades que assumam a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas.

A consolidação de uma entidade controlada deve iniciar-se a partir da data em que a entidade obtém controlo da outra entidade e deve cessar quando a entidade perder o controlo dessa outra entidade.

5.10 Relato financeiro

Em termos contabilísticos, o relato público abrange as seguintes Normas:

NCP	Área Contabilística e de Relato	IPSAS
NCP 1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	IPSAS 1, 2
NCP 2	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	IPSAS 3
NCP 17	Acontecimentos Após a Data do Relato	IPSAS 14
NCP 20	Divulgações de Partes Relacionadas	IPSAS 20
NCP 25	Relato por Segmentos	IPSAS 18
NCP 26	Contabilidade e Relato Orçamental	-
NCP 27	Contabilidade de Gestão	-

O relato orçamental e o relato de gestão serão analisados em capítulos próprios, o relato por segmentos não será desenvolvido neste artigo, pelo que neste ponto são abordadas as restantes normas referidas no quadro.

5.10.1 Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

A *NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras* tem como objetivo estabelecer a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidade geral (individuais e consolidadas), componentes principais do relato financeiro de uma entidade públi-



ca ou grupo público, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades. Em concreto, esta norma estabelece a estrutura e conteúdo do Balanço, da Demonstração dos Resultados por Naturezas, da Demonstração dos Fluxos de Caixa, da Demonstração das Alterações no Património Líquido e do Anexo.

As demonstrações financeiras de finalidade geral são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utilizadores que não estejam em posição de exigir relatórios elaborados para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. Os utilizadores

dessas demonstrações incluem cidadãos, membros do parlamento e do governo nos seus diversos níveis, financiadores, fornecedores, órgãos de comunicação social e trabalhadores. As demonstrações financeiras de finalidade geral incluem as que são apresentadas separadamente ou em conjunto com outros documentos públicos, nomeadamente relatórios de gestão, de natureza orçamental ou outra.

Para facilitar a consolidação, com o SNC-AP as entidades públicas passam a usar demonstrações financeiras idênticas às usadas no setor empresarial. A NCP 1 elenca o seguinte conjunto completo de demonstrações financeiras.



As demonstrações devem apresentar apropriadamente a posição financeira e suas alterações, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade.

Refira-se que as demonstrações financeiras das entidades públicas, exceto as abrangidas pelo regime simplificado, estão sujeitas a CLC, estando a mesma regulada no novo Estatuto da Ordem dos OROC.

Uma das opções tomadas no SNC-AP foi agrupar as divulgações exigidas pelas diferentes IPSAS consideradas no subsistema da contabilidade financeira na NCP 1. No MI, do CNC, constam quadros normalizados para as divulgações relacionadas com os ativos intangíveis, ativos fixos tangíveis, locações e propriedades de investimento.

É de salientar que o SNC-AP obriga à distinção entre corrente e não corrente de ativos e passivos, de acordo com a NCP 1 devem ser apresentados comparativos para toda a informação numérica constante das Demonstrações financeiras; o Balanço passa a evidenciar, em linhas separadas, as Propriedades de Investimento, os Ativos biológicos e os Ativos financeiros detidos para negociação; não existem resultados extraordinários em contas SNC-AP.

O POCAL não contemplava a demonstração de alterações do capital próprio (património líquido), no entanto era requerida a apresentação nas notas às contas dos movimentos nos capitais próprios.

As divulgações requeridas pela NCP 1 são muito extensas e contrastam com o anexo ao Balanço e Demonstração de resultados que vigora em POCAL. O quadro a baixo apresenta a comparação entre os dois normativos:

POCAL	NCP n.º 1
Balanço	Balanço
Demonstração dos resultados	Demonstração dos resultados por natureza
Mapas de controlo Orçamental: Controlo Orçamental - Despesa Controlo Orçamental - Receita Fluxos de Caixa e Contas de Ordem Operações na Tesouraria	Demonstração de fluxos de caixa
Anexos às demonstrações financeiras Caracterização da entidade Notas ao balanço e à demonstração de resultados Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução	Anexo às demonstrações financeiras (notas explicativas e detalhes adicionais)
Relatório de Gestão	—
—	Demonstração das alterações no património líquido

5.10.2 Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas

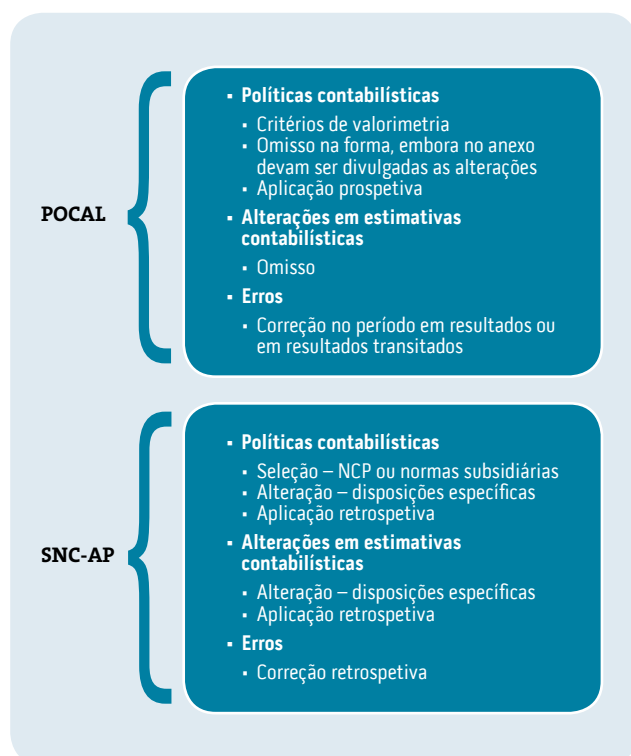
A NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros, tem como objetivo estabelecer os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e a divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correção de erros. Esta Norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a comparabilidade dessas demonstrações financeiras ao longo do tempo e com demonstrações financeiras de outras entidades.

Os requisitos de divulgação das políticas contabilísticas, exceto as que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são apresentados na NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

Os aspetos principais a realçar desta norma são:

Seleção e aplicação de políticas	• Regra: NCP aplicável • Exceção: outros normativos – IPSAS, SNC, IFRS-EU, IFRS-IASB • Consistência
Alteração de políticas	Se exigido por uma NCP; ou Se resulta em informação mais fiável e relevante • Aplicação inicial de uma NCP: • Em conformidade com as disposições transitórias; • Retrospectivamente em caso de inexistência de disposições transitórias; • Aplicação voluntária: • Retrospectivamente; • Aplicação retrospectiva: • Ajustar o saldo de abertura de cada componente do património líquido afetado para o período mais antigo apresentado; • Limitações – impraticável determinar os efeitos do período ou efeitos cumulativos da alteração.
Alteração de estimativas	• Resultam de: - o Nova informação; - o Novos desenvolvimentos (não são correção de erros) • Aplicação prospetiva - o Nos resultados do período; ou - o Nos resultados de períodos futuros (se a alteração afetar mais que um período corrente)
Erros	• Aplicação retrospectiva - o Reexpressar as quantias comparativas para o período anterior apresentado em que tenha ocorrido o erro; - o Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressar os saldos de abertura dos ativos, passivos e património líquido para o período anterior mais antigo apresentado; - o Limitações – impraticável determinar os efeitos do período ou efeitos cumulativos do erro.

As principais diferenças com o POCAL, podem ser resumidas no quadro infra:



5.10.3 Acontecimentos após a data do relato

A NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato tem como objetivo prescrever:

- Quando é que uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras relativamente a acontecimentos após a data de relato; e
- Os princípios sobre as divulgações que uma entidade deve fazer acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data de relato.

A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se existirem acontecimentos após a data de relato que indiquem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

Relativamente ao reconhecimento e mensuração, é de salientar os seguintes aspetos:

Reconhecimento e mensuração

• Acontecimentos ajustáveis:

- Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para refletir os acontecimentos que dão lugar a ajustamentos;

• Exemplos:

- o Resolução de um litígio/caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente no final do período de relato;
- o Informação, após a data de relato, que indique que um ativo estava em imparidade à data de relato, ou que a quantia de uma perda por imparidade anteriormente reconhecida desse ativo necessita de ser ajustada;
- o Determinação, após a data de relato, de prémios de desempenho relativos a período anterior;
- o Descoberta de fraudes ou erro.

• Acontecimentos não ajustáveis:

- Entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para refletir os acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos;

• Exemplos:

- o Declínio do valor de mercado de investimentos;
- o Flutuações em taxas de câmbio;
- o Anúncio de um plano para descontinuar uma operação;
- o Destruição de uma escola por um incêndio após a data de balanço.

No que concerne às principais diferenças com o POCAL é de referir que o POCAL no que diz respeito aos acontecimentos após a data de relato não preconiza qualquer tratamento contabilístico, pelo que constitui um ponto de afastamento entre os dois normativos. Consequentemente, as divulgações instituídas pelo SNC-AP constitui um outro ponto de afastamento.

5.10.4 Divulgações de partes relacionadas

A *NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas* tem como objetivo exigir a divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, bem como, em algumas circunstâncias, a divulgação de informação acerca de transações entre a entidade e as suas partes relacionadas. Esta informação é exigida para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para facilitar uma melhor compreensão da posição financeira e desempenho da entidade que relata.

Os principais aspetos ao divulgar informação acerca de partes relacionadas são identificar as partes que controlam ou influenciam a entidade que relata e determinar a informação que deve ser divulgada acerca das transações entre elas, nomeadamente:

Partes relacionadas	- Partes relacionadas podem ser por exemplo: - Qualquer entidade em que haja uma relação de participação ou controlo ascendente ou descendente; - Indivíduos que tenham um interesse na entidade que relata e tenham sobre ela influência significativa; - Pessoas-chaves de gestão (dirigentes, membros dos órgãos de gestão e outras que tenham autoridade e responsabilidade de planejar, dirigir e controlar atividades da entidade).
Anexo exemplos	- Natureza do relacionamento (entidade, pessoas); - Transações - Natureza das transações (compras, vendas, empréstimos) - Volume e saldos - Remunerações e outras compensações atribuídas a pessoas-chaves da gestão; - Empréstimos que não estejam disponíveis ao público em geral concedidos a pessoas-chave de gestão.

Esta matéria não estava contemplada no POCAL. No que respeita ao SNC-AP existem divulgações específicas no Anexo.

Esta norma pretende alcançar os seguintes objetivos:

- ✓ Compreender como a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos de gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa);
- ✓ Facilitar a implementação da contabilidade de gestão por todas as entidades públicas;
- ✓ Explicitar os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados;
- ✓ Estabelecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão e da informação a divulgar;
- ✓ Permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

Por forma a permitir uma maior comparabilidade, validação e controlo da informação da Contabilidade de Gestão o MI no ponto 2.6 da *NCP 27 – Contabilidade de Gestão* do Capítulo 4 – Normas de Contabilidade Pública, apresenta um quadro de contas padronizado para todas as entidades, bem como algumas notas explicativas para auxiliar a movimentação e articulação entre elas.

A contabilidade de custos constitui um importante instrumento de gestão financeira, pelo que são definidos no POCAL um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatório para o apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços. A qual aparece contemplada no ponto 2.8.3 do POCAL.

É de referir contudo que os conceitos utilizados nos dois normativos, não divergem na sua essência. No entanto, é de salientar que no SNC-AP existe um conjunto de informação que deve ser divulgada nos documentos de prestação de contas, conforme exigido na *NCP 27 – Contabilidade de Gestão*. O MI apresenta modelos indicativos de mapas finais que poderão ser elaborados para obter a informação pretendida na referida NCP.

VI. A Contabilidade de Gestão

A Contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões.

A *NCP 27 – Contabilidade de Gestão*, tem como objetivo estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientação para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.

VII. Considerações finais

A fragmentação e inconsistência que coexistem atualmente no setor público constituem um problema sério de inconsistência técnica, dado que afeta a eficiência na consolidação de contas do setor público e acarreta muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação em sede da sua integração.

Decorridos 15 anos desde a aprovação do POCP e após terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro, o Governo decidiu, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, incumbir a CNC de elaborar um novo sistema contabilístico para as Administrações Públicas, que seja consistente com o SNC e com as IPSAS.

Este artigo pretende ilustrar os principais impactos nas Autarquias Locais da adoção do SNC-AP, relativamente ao sistema contabilístico ainda em vigor, pelo que não foram abordadas todas as matérias que constam no SNC-AP, mas apenas as que têm maior aplicação nas Autarquias Locais.

Para efeitos de conclusão, o quadro infra apresenta, o resumo dos elementos que compõem o SNC-AP e o POCAL.

Elementos	SNC-AP	POCAL
Estrutura Concetual	Contempla uma estrutura concetual	Não existe, embora alguns princípios e conceitos estejam dispersos nos normativos
Plano de Contas	Um só plano de contas com contas orçamentais e patrimoniais	Plano de contas da classe zero e conta 25 da patrimonial para fazer a ligação da orçamental com a patrimonial, classificações orçamentais (económicas, funcionais...)
Contabilidade Orçamental	Toda a classe zero (acaba a conta 25)	Classe zero e conta 25
Planos sectoriais	Um só	Existem vários, POCAL incluído
Relatório de Gestão	Terá uma norma própria - NCP 27 obriga a divulgações no relatório de gestão	O POCAL aponta os requisitos mínimos (mas muito pouco exaustivo)
Demonstrações Orçamentais e financeiras	Demonstração de Desempenho Orçamental; Demonstração de Exec. Orçamental com identificação dos compromissos que estão em dívida. Demonstração de alterações dos fundos próprios, Demonstração Fluxos de Caixa e Balanço e DR	Mapas orçamentais sem ligação ao balanço.

A análise comparativa entre o POCAL e o SNC-AP, permitiu constatar que o normativo que vai entrar em vigor a partir de 1 de janeiro de 2018 difere significativamente do POCAL no que diz respeito ao critério valorimétrico para a mensuração de ativos – o conceito de justo valor, ao passo que no POCAL o que prevalece é o custo histórico. Um outro ponto de afastamento entre os dois normativos refere-se aos testes de imparidade. Ficou bem expresso neste artigo de como o SNC-AP explica o âmbito de aplicação, os conceitos, os critérios a utilizar, o tratamento preconizado face a situações concretas.

LEGISLAÇÃO:

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro (POCAL);
Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro;
Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho;
Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (SNC-AP);
Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de setembro (1.ª alteração ao SNC-AP);
Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro (LEO);
Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho (PCM);
Portaria n.º 218/2016, de 09 de agosto (Regime Simplificado do SNC-AP);
Portaria n.º 128/2017, de 05 de abril;

LISTA DE SIGLAS

AFT	Ativos Fixos Tangíveis
AI	Ativos Intangíveis
CLC	Certificação Legal das Contas
CNC	Comissão de Normalização Contabilísticas
EPR	Entidades Públicas Reclassificadas
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Pública
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental,
ME	Micro-entidades
MI	Manual de Implementação (CNC, 2016).
NBDR	Notas ao Balanço e Demonstração dos Resultados
ORA	Oliveira Reis & Associados, SROC, Lda
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCM	Plano de Contas Multidimensional
PE	Pequenas Entidades
PI	Propriedades de Investimento
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PPI	Plano Plurianual de Investimentos
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado
ROC	Revisor Oficial de Contas
RPG	Recommended Practice Guidelines
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sist. de Norm. Contabilística para as Administrações Públicas
SNC-ESNL	Sist. de Norm. Contabilística para Entidades do setor Não Lucrativo
VPT	Valor Patrimonial Tributário

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia citada:
A bibliografia citada, baseou-se apenas nas normas, cuja legislação está referida abaixo.

Bibliografia consultada:
Velez Nunes, Alberto; Lima Rodrigues, Lúcia; Cracel Viana, Luís – O Sistema de Normalização Contabilística Administrações Públicas – Teoria e Prática, Almedina;
Correia Ribeiro, Pedro – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, Vida Económica;

Diversos manuais de formações:
SNC-AP, AIRC (Arménio Bernardes; Gilda Melo; José Saraiva);
SNC-AP, SIGMA (Medidata);
SNC-AP, ATAM (Arménio Bernardes; Odete Ferreira; Ricardo Portela; Susana Jorge);
SNC-AP, D. Dinis Business School (Alexandra Carvalho; Manuel Andrino; Paulo Braz; Susana Jorge; José Carreira; Susana Silva);
SNC-AP, INA (Alberto Velez Nunes);
Revista "Revisores e auditores" janeiro-março 2016 – "Os Desafios do SNC"
Revista "Revisores e auditores" julho-setembro 2015 – "A Contabilidade Pública e o Estado"
Manual de Implementação do SNC-AP, CNC, junho 2016;
Ferreira Bernardes, Arménio; Contabilidade Pública e Autarquia – POCP e POCAL, Estudos CEFA;
SATAPOCAL; Manual de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL – regime completo;



Taxonomias: SNC e IFRS

Contabilidade e Relato



Tiago Miguel Leitão Carreira
CANDIDATO A REVISOR OFICIAL DE CONTAS





Conceito de Taxonomia

A palavra taxonomia tem origem no grego *tassein*, que significa classificar, e *nomos* que é lei ou ciência. Taxonomia é por definição um sistema que serve para classificar algum tipo de conhecimento. Sendo que quase tudo pode ser objeto de classificação, de acordo com um esquema taxonómico, como, seres vivos, coisas, lugares, eventos e outras coisas tangíveis ou intangíveis.

Existem muitos sistemas de classificação utilizados nas mais variadas áreas de conhecimento, como na geologia, biologia, zoologia, medicina, matemática, informática, economia e restantes ciências.

As taxonomias habitualmente tem estruturas hierárquicas ou estão criadas em forma de rede, além disso, podem representar também relacionamentos entre elementos de um grupo.

De um modo muito geral, a taxonomia é um sistema que permite classificar e facilitar o acesso à informação, ou por outras palavras, a taxonomia é um sistema de classificação de algum tipo de conhecimento.

Desafios do Auditor na Era Digital

A atividade contabilística, a divulgação e transferência de informação financeira tem sofrido bastantes alterações práticas, decorrentes das melhorias tecnológicas nas infra-estruturas de comunicação entre computadores e o suporte digital dos dados.

Com a diversidade de fontes de informação e velocidade de transmissão, a formação da opinião do auditor é também reflexo deste paradigma de mudança tecnológica, pois consegue aceder e analisar maiores quantidades de informação, num menor espaço de tempo.

O trabalho do auditor envolve cada vez mais a análise da informação financeira com base em suporte digital em detrimento do tradicional papel, o que obriga o auditor e a sua equipa a obter mais competências na área de tecnologias de informação.

“O trabalho do auditor envolve cada vez mais a análise da informação financeira com base em suporte digital em detrimento do tradicional papel, o que obriga o auditor e a sua equipa a obter mais competências na área de tecnologias de informação.”

Em Portugal, existem sistemas de análise de dados padronizados que procuram apoiar e agilizar os testes de auditoria. Por sua vez, estes programas utilizam como fonte de informação, os dados do ficheiro SAF-T de faturação e contabilidade, bem como, a informação disponibilizada pelas entidades oficiais e reguladoras.

Em suma, o trabalho do auditor acompanha a evolução tecnológica, devendo sempre que possível, utilizar os meios tecnológicos que estão ao seu alcance para obter prova de auditoria.

Harmonização Contabilística e as Taxonomias

A qualidade da informação de relato financeiro é crucial na economia mundial, e a sua relevância, fiabilidade e comparabilidade, depende diretamente do normativo contabilístico que lhe está subjacente.

Com o objetivo de harmonizar as normas contabilísticas, a União Europeia publicou o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de julho, que veio dar um contributo para uniformizar as normas contabilísticas a nível europeu e que teve repercussões a nível mundial. Assim, e a par da evolução tecnológica, foi dado um passo importante no sentido de facilitar o desenvolvimento das linguagens de relato financeiro de caráter universal.

Também por exigência dos mercados financeiros cada vez mais globalizados, é fulcral a comparabilidade da informação financeira no tempo, por setores, segmentos e entre empresas. Esta necessidade levou à publicação do referido regulamento, obrigando as sociedades com valores mobiliários admitidos à cotação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro, apresentarem as suas contas consolidadas em conformidade com as NIC (Normas Internacionais de Contabilidade) emitidas pelo IASB.

Para facilitar a divulgação do relato financeiro, o *International Accounting Standards Committee Foundation's* (IASCF) também disponibiliza gratuitamente as taxonomias das IFRS para a criação das demonstrações financeiras no formato XBRL. A adoção desta tecnologia na transmissão do relato financeiro, ainda não é uniforme na Europa, existindo países mais proativos que outros na sua implementação.

Em janeiro de 2007 o IASCF publicou um projeto de tradução para português, da taxonomia IFRS-GP com a colaboração da OROC, BP e CNC. No entanto, ainda não foi criada uma jurisdição

definitiva para desenvolver e promover a utilização da linguagem XBRL no nosso país.

Assim, a taxonomia IFRS foi criada com o objetivo de facilitar o relato eletrónico de informações financeiras, de modo a refletir fielmente os requisitos de apresentação e divulgação dos padrões das IFRS, bem como, assegurar a divulgação de elementos que são geralmente relatados na prática.

O desenvolvimento desta taxonomia é apoiado pelo IFRS *Taxonomy Consultative Group*, que fornece assessoria técnica e revisão. Sendo atualizada sempre que se verificam alterações das práticas comuns nas organizações, mudanças tecnológicas, ou o IASB altere ou emita novos padrões.

Linguagem Universal XBRL

XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*) é a linguagem internacional de software, desenvolvida em formato XML para a automação de requisitos de informações empresariais, como a preparação, partilha e análise de relatórios financeiros e preenchimento de declarações legais e fiscais.

A tecnologia XBRL classifica os dados financeiros e outros, com códigos de listas padrão (taxonomias) para que diferentes *stakeholders* (investidores, analistas, auditores, autoridades fiscais e outros) possam localizar e analisar automaticamente a informação.

Na génese desta linguagem, está que a mesma informação poderá ser tratada de uma forma única num formato eletrónico, com o objetivo de facilitar o reporte financeiro em detrimento do formato tradicional de documentos impressos.

Assim, cada dado contabilístico ou financeiro é traduzido numa etiqueta informática que dá origem a informação eletrónica transmissível, facilitando a criação e análise automática da informação empresarial, o que torna análise e o intercâmbio de informações financeiras corporativas mais fácil e confiável, permitindo que os dados sejam extraídos e processados automaticamente por sistemas compatíveis com a linguagem XBRL.

Desta forma, visa-se aumentar a velocidade de tratamento de dados, melhorar a otimização dos processos de recolha, divulgação e validação da informação, reduzir os erros humanos na importação e exportação de dados, economizar nas tarefas de arquivo e impressão.

O primeiro protótipo XBRL tem origem nos Estados Unidos da América, no final dos anos 90 através de Charles Hoffman que pensou no potencial da linguagem XML na criação de relatórios financeiros.

O formato XBRL é constituído pela taxonomia (codificação) e a especificação (da tecnologia), tendo com objetivo final a obtenção do “documento instância” que publica a informação em formato PDF, XML, HTML, folha de cálculo e processador de texto. Atualmente esta tecnologia é livre de qualquer licenciamento, sendo desenvolvida pelo consórcio Internacional XBRL.



Em Portugal, a sua difusão já deu os primeiros passos, com as Instituições Financeiras a reportar as instâncias XBRL para o Banco de Portugal com a informação financeira para fins de supervisão.

Ficheiro SAF-T PT

SAF-T (*Standard Audit File for Tax Purposes*) é um ficheiro normalizado, que visa permitir a exportação dos registos da contabilidade, faturação e de outros dados exigidos por lei, através de um formato XML suportado em qualquer programa informático certificado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

A génese do ficheiro SAF-T é o ano de 2005, idealizado pela OCDE como um meio de exportar informação para as autoridades tributárias dos países membros, com a garantia de ser um ficheiro com um formato normalizado de fácil interpretação.

Sendo um meio de excelência na automação do processo de auditoria informática, o SAF-T é utilizado noutros países além de Portugal, como a Áustria, França, Luxemburgo, Polónia, Noruega. Neste momento, outros países, como a Espanha e Alemanha estão em processo de estudo ou de implementação do sistema.

A Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, aprovou a primeira estrutura de dados do ficheiro SAF-T (PT), que é um ficheiro de auditoria tributária em Portugal e que vigora desde do dia 1 de janeiro de 2008. Tendo sofrido a primeira alteração em 1 de janeiro de 2010,

com o objetivo de adaptar a estrutura de dados do SAF-T de contabilidade ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Esta ferramenta é já reconhecida no sucesso da obtenção de informação pelos serviços de inspeção. Sendo que desde a sua origem, já sofreu quatro alterações na sua estrutura de dados, por forma a adequar o ficheiro às transformações de natureza contabilística e fiscal.

O ficheiro SAF-T (PT) é gerado em linguagem XML, no formato xsd e obrigatoriamente tem de respeitar o esquema de validação disponibilizado no portal da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ao longo dos anos, as alterações na estrutura de dados do ficheiro SAF-T (PT) têm ocorrido, em grande parte, para melhorar a informação da faturação, no entanto, a mais recente modificação no ficheiro, visa colmatar as insuficiências da qualidade da informação contabilística, provocada pela flexibilidade existente na utilização de contas pelas diferentes entidades.

A mais recente alteração da estrutura do ficheiro SAF-T (PT) vem contemplar as taxonomias no plano de contas, sendo obrigatória a partir do dia 1 de julho de 2017.

Em suma, as recorrentes alterações à estrutura de dados do ficheiro SAF-T fazem parte de um processo evolutivo que ainda está longe de estar concluído. Sendo que por indicações da OCDE o SAF-T terá ainda de incorporar futuramente mais informações, como sejam os dados dos recursos humanos, ativos corpóreos e incorpóreos, inventários e movimentação de stocks.

Objetivo das Taxonomias SNC/IFRS em Portugal

Nos termos da Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro, é referido que a utilização do SAF-T (PT) evidenciou que a estrutura até aqui existente, é insuficiente para uma completa compreensão e controlo da informação relativa à contabilidade, em virtude da flexibilidade existente na utilização das contas pelas diferentes entidades.

Assim, com a introdução das taxonomias SNC/IFRS em Portugal, pretende-se simplificar o preenchimento da IES, no Anexo A (entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável) e Anexo I (sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada), pelo que será expectável a redução futura no número de campos em ambos os anexos.

Para alcançar este objetivo, a relação existente entre os códigos taxonómicos definidos pela Autoridade Tributária e o respetivo plano de contas, fica como parte integrante da estrutura do ficheiro SAF-T (PT), o que permite agilizar o processo de reporte financeiro ao eliminar o problema da flexibilidade de utilização de múltiplas contas num mesmo normativo contabilístico.

Do ponto de vista da auditoria financeira, as taxonomias do SNC/IFRS prometem facilitar o reporte financeiro e a revisão analítica. Deste modo, é possível produzir e validar as demonstrações financeiras através do SAF-T (PT) de contabilidade independentemente do programa de origem.

Em suma, as taxonomias SNC/IFRS são códigos de correspondência que permitem facilitar e automatizar as análises com este fim, bem como efetuar o pré-preenchimento do Anexo A e I da IES.

Entidades que aplicam as Taxonomias SNC/IFRS

De acordo com o n.º 1 da Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro, "Os sujeitos passivos a que se refere o n.º 1 do artigo 123.º do CIRC ficam obrigados a produzir um ficheiro de acordo com a estrutura de dados em anexo, sempre que solicitado pelos serviços da Inspeção Tributária e Aduaneira, no âmbito das suas competências, ou para cumprimento de obrigações declarativas que o exijam."

Transcrevendo o n.º 1 do artigo 123.º CIRC: "As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável".

Na referida portaria, no ponto 2.1.1, verifica-se que existem duas tabelas diferentes para as taxonomias consoante o normativo utilizado pela entidade.

Assim, aplica-se a tabela da taxonomia S se o normativo utilizado for o SNC base, ou seja, as 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) ou as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), e ainda se forem utilizadas as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). Por outro lado, aplica-se a tabela de taxonomia M se a entidade utilizar o normativo contabilístico SNC microentidades, isto é, a Norma Contabilística para Microentidades (NCM).

Estas tabelas de taxonomias aplicam-se apenas se, o código de contas que a entidade adotar de acordo com o seu normativo contabilístico estiver previsto na tabela S ou M da Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro. Significa isto, que mesmo que a entidade esteja obrigada aplicar um dos normativos contabilísticos referido no parágrafo anterior, pode utilizar um outro tipo código de contas específico do seu sector de atividade, pelo que não terá de aplicar as taxonomias S ou M.

"...mesmo que a entidade esteja obrigada aplicar um dos normativos contabilísticos referido no parágrafo anterior, pode utilizar um outro tipo código de contas específico do seu sector de atividade, pelo que não terá de aplicar as taxonomias S ou M."

Para uma melhor compreensão, destaca-se o exemplo das instituições de crédito que estão obrigadas aplicar as NIC — *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), tal como adotadas na União Europeia, todavia utilizam um código de contas específico do seu setor de atividade, sendo que não existe ainda uma taxonomia definida para o mesmo.

Assim, não se aplica nem a taxonomia S ou M aos "Outros referenciais contabilísticos", onde se enquadram por exemplo, as instituições do setor financeiro e segurador, bem como as entidades que adotem o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) e associações ou fundações que apliquem o normativo das entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL).

Ficheiro SAF-T Contabilidade e as Taxonomias

As taxonomias estão previstas nos Anexos II e III à Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro e são reportadas no ficheiro SAF-T (PT) da contabilidade, que deve ser único para o período a que diz respeito, logo só pode existir um único ficheiro SAF-T (PT) de contabilidade por ano.

A versão 1.04_01 do referido ficheiro entra em vigor a 1 de julho de 2017, e aplica-se exclusivamente aos registos produzidos a partir dessa data, com exceção dos movimentos contabilísticos que deverão respeitar as respetivas taxonomias desde o dia 1 de janeiro de 2017. Porém, não existe objeção a que se utilize esta versão na exportação dos registos produzidos em períodos fiscais anteriores.

Com a Portaria n.º 302/2016, 2 de dezembro, a estrutura de dados do ficheiro da contabilidade sofreu alterações significativas. Assim, na tabela do código de contas (*GeneralLedgerAccounts*), foi adicionado o campo "Referencial de classificação de contas" (*TaxonomyReference*), que deve indicar o referencial contabilístico da entidade, de acordo com o código de contas aplicável, tal como se descremina: "S" – SNC base, "N" – Normas Internacionais de Contabilidade, "M" – SNC microentidades e "O" – Outros referenciais contabilísticos.

A referida portaria, somente define duas tabelas de taxonomias a exportar no ficheiro SAF-T (PT) que efetuam a correspondência entre o código de contas e a tabela da taxonomia aplicável. O quadro seguinte resume esta situação:

Código de Contas	Tabela taxonómica
SNC base	Taxonomia S
SNC - PE	Taxonomia S
Normas Internacionais de Contabilidade	Taxonomia S
SNC Microentidades	Taxonomia M
Outros referenciais contabilísticos	Não existe taxonomia

Além disto, por cada conta de movimento existente, é obrigatória a identificação do respetivo código de classificação da conta (*TaxonomyCode*). Os anexos com a correspondência entre cada código da taxonomia (*TaxonomyCode*) e o código da conta de movimento estão disponíveis na portaria, tal como se apresenta:

Código de Contas	Portaria n.º 302/2016
SNC base e SNC - PE	Anexo II
Normas Internacionais de Contabilidade	Anexo II
SNC Microentidades	Anexo II
Outros referenciais contabilísticos	Não existe anexo

O código de contas para as entidades sujeitas ao SNC base, SNC-PE, SNC microentidades e Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) é o que está publicado da Portaria n.º 218/2015, de 2 de junho. Sendo que este código de contas, é aplicável aos períodos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2016.

A Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro, definiu duas tabelas (Anexo II e III) que distingue os códigos taxonómicos a utilizar de

acordo com o plano de contas correspondente. Assim, no Anexo II a tabela da taxonomia S (SNC base e Normas Internacionais de Contabilidade) é composta por 647 códigos de taxonómicos e o Anexo III na tabela da taxonomia M (SNC microentidades) apresenta 334 códigos taxonómicos.

Como se verifica, a tabela de taxonomia do SNC microentidades tem cerca de metade dos códigos taxonómicos, do que a tabela do SNC base e Normas Internacionais de Contabilidade.

“...no Anexo II a tabela da taxonomia S (SNC base e Normas Internacionais de Contabilidade) é composta por 647 códigos de taxonómicos e o Anexo III na tabela da taxonomia M (SNC microentidades) apresenta 334 códigos taxonómicos.”

Desenvolvimento prático das Taxonomias SNC/IFRS

De acordo com o ponto 2.1.2.9, da Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro, é obrigatório existir um código de classificação da conta (*TaxonomyCode*), sempre que no código de conta estiver definido o tipo "GM", isto é, se for uma conta de movimento da contabilidade geral.

Assim, conclui-se que segundo a estrutura de dados do ficheiro SAF-T (PT), qualquer conta do tipo classe, razão e subtotal, não deverá ter associado um código de taxonomia. Além disso, também se exclui as contas de movimento da contabilidade orçamental e analítica.

Nas tabelas de taxonomia S e M, encontram-se as correspondências entre o código de taxonomia e uma conta de grau três, quatro ou cinco. Isto acontece, devido à necessidade de obter automaticamente informação normalizada, mas com o nível de detalhe suficiente que permita quer a construção de demonstrações financeiras, indicadores financeiros ou análises maiores por rubricas de balanço e resultados.

Exemplificando, no Anexo II e III da portaria, está definida a relação entre o código da taxonomia 1, e o código de conta "11 - Caixa", significa isto, que é para associar ao código de taxonomia 1, todas as contas de movimento no intervalo "11" até à "11999".

Esquemmatizando (tabela taxonomia S ou M):

Código da taxonomia	Código SNC	Conta de	Conta até
1	11	1	11999

Esta relação é bastante simples, no entanto, as tabelas da taxonomia S e M, apresentam imensos casos excepcionais, deixando para o contabilista a decisão final de correspondência entre o código da taxonomia e código da conta.

Outra situação, que é frequente ocorrer em ambas as tabelas de taxonomias, é o desdobramento de uma conta razão, por contas de subtotal, sendo que a cada uma destas últimas irá corresponder um código de taxonomia diferente, embora na prática apenas as contas de movimento estejam classificadas com o código taxonómico. Exemplificando, a conta razão "14" apresenta na tabela de taxonomia S, os desdobramentos por contas de subtotal, identificando as contas "1411", "1412", "1421", "1422", "1431" e "1432".

Esquemmatizando (tabela taxonomia S):

Código da taxonomia	Código SNC	Conta de	Conta até
4	1411	14	1411999
5	1412	1412	1419999
6	1421	142	1421999
7	1422	1422	1429999
8	1431	143	1431999
9	1432	1432	1999999

Da análise à portaria, observa-se que existem omissões de correspondência entre o código da taxonomia e o código de contas. O primeiro caso de omissão surge na tabela da taxonomia S, onde não está definido explicitamente qual o código taxonómico aplicar às contas de movimento existentes entre a conta "1432" e conta "2111". Sabendo, que é obrigatório segundo a estrutura de dados do ficheiro SAF-T (PT), existir um código de taxonomia em cada conta de movimento, é então necessário definir uma regra de preenchimento.

A seguinte configuração mostra como poderá ser resolvida a situação descrita anteriormente:

Código da taxonomia	Código SNC	Conta de	Conta até
9	1432	1432	1999999
10	2111	2	2111999

Outra relação que se observa na citada portaria, é a correspondência de várias contas para um só código de taxonomia. Exemplificando, a conta "2111 - Clientes - Clientes c/c - Clientes gerais" e as restantes contas "2117", "2118" e "2119", devem estar identificadas com o código de taxonomia "10", embora estas últimas três contas não estejam definidas por defeito no código de contas da Portaria n.º 218/2015, de 2 de junho. Esta situação ocorre 38 vezes na tabela S e 21 vezes na tabela M, quebrando por diversas vezes a sequência crescente dos códigos de taxonomias.

Esquemmatizando (tabela taxonomia S):

Código Taxonomia	Código SNC base e/IFRS	Conta de	Conta até	Descrição	Observações
10	2111	2	2111999999	Clientes - Clientes c/c - Clientes gerais	Incluir contas 2117 2118 2119
10	2117	2117	2117999999	Clientes - Clientes c/c - Clientes gerais	
10	2118	2118	2118999999	Clientes - Clientes c/c - Clientes gerais	
10	2119	2119	2119999999	Clientes - Clientes c/c - Clientes gerais	



Ao longo das tabelas de taxonomia S e M é possível encontrar situações, onde para o mesmo código de conta correspondem diferentes códigos de taxonomia.

Exemplificando, na tabela S para a conta “219 – Clientes – Perdas por imparidade acumuladas”, o código de taxonomia é desdobrado em vários códigos de taxonomia, com o objetivo de separar automaticamente as imparidades dos clientes gerais dos clientes do grupo empresarial.

Esquemmatizando (tabela taxonomia S):

Código Taxonomia	Código SNC base/NIC	Conta de	Conta até	Descrição
24	219	219	219901999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes gerais
25	219	219902	219902999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes – empresa -mãe
26	219	219903	219903999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes – empresas subsidiárias
27	219	219904	219904999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes – empresas associadas
28	219	219905	219905999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes – empreendimentos conjuntos
29	219	219906	219906999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes – outras partes relacionadas

A sugestão do intervalo de contas apresentado torna o processo informático de correspondência, muito mais simples para pequenas e médias empresas, que por norma não têm a questão de desagregação por empresas do grupo.

No entanto, também poderá ser implementado de uma outra forma, tal como se exemplifica no seguinte quadro:

Código Taxonomia	Código SNC base/IFRS	Conta de	Conta até	Descrição
24	219	219	219019999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes gerais
25	219	21902	219029999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes – empresa -mãe
26	219	21903	219039999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Clientes c/c - Clientes – empresas subsidiárias
...	...	...	...	...
36	219	21913	219999999999	Clientes - Perdas por imparidade acumuladas - Outros Clientes

No que respeita à subdivisão das contas “219 - Clientes - Perdas por imparidade acumuladas”, percebe-se que não só é feita a separação das contas por clientes do “grupo empresarial”, como também se distingue as operações de “clientes c/c” e “clientes – títulos a receber”, sendo que podem ser a mesma entidade, mas que terá estas duas contas.

Para solucionar a situação anterior é inevitável a criação de duas contas para o mesmo cliente, considerando a parte da imparidade em conta corrente e dos títulos a receber, respetivamente na taxonomia 24 e 30.

Como se verifica no caso anterior, o plano de contas que cumpre as especificações da taxonomia S, tem de apresentar 13 subcontas para a “219 – Clientes - Perdas por imparidade acumuladas” quando anteriormente era suficiente uma só conta para efetuar esta contabilização.

É ainda de destacar uma situação que surge com frequência ao longo das duas tabelas de taxonomias, sendo comum a divisão das rubricas de balanço entre a parte Corrente e Não Corrente.

Contabilidade e Relato

Na tabela S, a primeira vez em que se evidencia esta separação é no desenvolvimento da conta "2371 – Pessoal – Cauções – Dos órgãos sociais". Assim, é aplicada a esta conta o código de taxonomia 57 no caso de saldos correntes e o código 58 para saldos não correntes.

Esquematizando (tabela taxonomia S):

Código Taxonomia	Código SNC base/IFRS	Conta de	Conta até	Descrição
57	2371	237	2371999999	Pessoal - Cauções - Dos órgãos sociais - (CORRENTE)
58	2371	23718	2371999999	Pessoal - Cauções - Dos órgãos sociais - (NÃO CORRENTE)

Pode ser adotado outro intervalo de contas, como por exemplo:

Código Taxonomia	Código SNC base/IFRS	Conta de	Conta até	Descrição
57	2371	237	2371999999	Pessoal - Cauções - Dos órgãos sociais - (CORRENTE)
58	2371	23712	2371999999	Pessoal - Cauções - Dos órgãos sociais - (NÃO CORRENTE)

A distinção entre corrente e não corrente ocorre na tabela S e M, sendo evidenciada somente nas áreas de "23 – Pessoal", "25 – Financiamentos obtidos", "26 – Acionistas/sócios" e "27 – Outras contas a receber e a pagar".

Da análise à conta "41 – Investimentos financeiros" observa-se que foram especificadas contas apenas na tabela S (SNC base/NIC), que distinguem a participação de capital e goodwill no método da equivalência patrimonial.

O seguinte quadro demonstra a situação anterior (tabela taxonomia S):

Código Taxonomia	Código SNC base/IFRS	Conta de	Conta até	Descrição
216	4111	4	4111999999	Investimentos financeiros - Investimentos em subsidiárias - Participações de capital — método da equivalência patrimonial - Participação de capital
217	4111	41112	4111999999	Investimentos financeiros - Investimentos em subsidiárias - Participações de capital — método da equivalência patrimonial - Goodwill
221	4121	412	4121999999	Investimentos financeiros - Investimentos em associadas - Participações de capital — método da equivalência patrimonial - Participação de capital
222	4121	41212	4121999999	Investimentos financeiros - Investimentos em associadas - Participações de capital — método da equivalência patrimonial - Goodwill
226	4131	413	4131999999	Investimentos financeiros - Investimentos em entidades conjuntamente controladas - Participações de capital — método da equivalência patrimonial - Participação de capital
227	4131	41312	4131999999	Investimentos financeiros - Investimentos em entidades conjuntamente controladas - Participações de capital — método da equivalência patrimonial - Goodwill

Além disto, nas taxonomias S e M ao longo da classe "4 – Investimentos", todas as respetivas contas de amortizações, depreciações e imparidades de cada tipo de ativo estão divididas. A tabela seguinte exemplifica uma parte destas divisões:

Código Taxonomia	Código SNC base/IFRS	Conta de	Conta até	Descrição
275	438	438	4381999999	Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas -Terrenos e recursos naturais
276	438	4382	4382999999	Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas -Edifícios e outras construções
277	438	4383	4383999999	Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas -Equipamento básico
278	438	4384	4384999999	Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas -Equipamento de transporte
279	438	4385	4385999999	Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas -Equipamento administrativo
280	438	4386	4386999999	Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas -Equipamentos biológicos
281	438	4387	4389999999	Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas - Outros ativos fixos tangíveis

Planos de Contas e os Códigos de Taxonomias

A correspondência entre o plano de contas (SNC base) da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho, e o plano de contas de acordo com a tabela da Taxonomia S, não é exacta, existindo novos desdobramentos de contas na Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro. Por este motivo, é necessário adequar o plano de contas à estrutura de cada tabela de taxonomia.

Na tabela de taxonomia S (SNC base/NIC) foram definidas 534 novas contas, por forma a efetuar devidamente a correspondência com os novos códigos taxonómicos. E na tabela de taxonomia

M (SNC Microentidades) foram definidas 244 novas contas, com o objetivo de efetuar devidamente a correspondência com os novos códigos taxonómicos.

Sobre este assunto, a seguinte tabela evidência algumas das diferenças entre as duas portarias utilizando o mesmo plano de contas, por exemplo na área de clientes:

Área	Plano de contas Portaria 218/2015	Plano de contas Portaria 302/2016	Nome da Conta	Observação	Código de Taxonomia
21 -Clientes	Não definida	2117	Clientes - Clientes c/c - Clientes gerais	Definida nova conta	10
	Não definida	2118	Clientes - Clientes c/c - Clientes gerais	Definida nova conta	10
	Não definida	2119	Clientes - Clientes c/c - Clientes gerais	Definida nova conta	10
	Não definida	2127	Clientes - Clientes — títulos a receber - Clientes gerais	Definida nova conta	16



Ao comparar a definição de contas por defeito na taxonomia S na área de clientes, observa-se que a criação de novas contas passa a estar condicionada, diminuindo a flexibilidade de criação de contas.

Para exemplificar a situação anteriormente referida, basta observar o desdobramento da conta “219 – Clientes – Perdas por Imparidades Acumuladas”, que obriga a identificar as mesmas segundo as relações de participação entre as entidades do “grupo económico”.

Da análise das tabelas de taxonomias (S e M), é facilmente perceptível que o código taxonómico é atribuído a uma ou mais contas de movimento, independentemente dos saldos que as mesmas possam vir assumir no final de cada exercício.

Naturalmente, os saldos contra natura de uma determinada conta têm um reflexo no balanço, de um modo diferente dos saldos que respondem à natureza habitual da conta. Tendo em conta que as taxonomias não diferenciam saldos devedores de credores, é expectável que futuramente o sistema de exportação do anexo A e I da IES, venha a cruzar os códigos taxonómicos com a restante informação do ficheiro SAF-T (PT) para construir corretamente as demonstrações financeiras.

Implementação Informática das Taxonomias SNC/IFRS

Na prática, a Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro, apenas se pode aplicar com o apoio de software de gestão certificado, com possibilidade de extração do ficheiro SAF-T (PT), de acordo com a nova estrutura de dados 1.04. Assim, os programas de faturação e contabilidade estão obrigados aplicar o novo formato a partir de 1 de julho de 2017.

A maior dificuldade de implementação ocorrerá em departamentos de contabilidade, principalmente de grupos económicos e escritórios de contabilidade. Em ambos os casos, poderão existir dezenas ou centenas de empresas para as quais é obrigatória adoção de um plano de contas devidamente ajustado à correspondente tabela de taxonomia.

O apoio do *software* de contabilidade é fundamental para o processo de correspondência entre a taxonomia e o plano de contas, existindo pelo menos duas formas de implementar esta relação.

1.ª hipótese de implementação informática:

O sistema informático pode relacionar automaticamente o código taxonómico e a conta de movimento, mas apenas se não existirem quaisquer dúvidas ou omissões no preenchimento de acordo com a Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro. Depois de concluída esta tarefa, cabe ao contabilista efetuar a relação manual entre o código da taxonomia e cada conta de movimento.

Este processo tem a vantagem de ser mais flexível, pois permite a definição e correção do código utilizado em cada conta. Sendo ideal para uma só empresa, é todavia um processo bastante demorado e trabalhoso, quase impraticável quando o número de empresas a configurar é elevado.

2.ª hipótese de implementação informática:

O sistema informático efetua automaticamente todo o processo de atribuição de códigos de taxonómicos às respetivas contas de movimento. Esta forma de trabalhar é possível, através da utilização de intervalos de contas pré-determinados, de acordo com lógica do plano de contas e a respetiva tabela de taxonomia aplicável.

Este tipo de implementação é bastante rápida, permitindo efetuar todo o processo em segundos para dezenas, centenas ou milhares de empresas. No entanto, é um método mais rígido que apenas deverá ser utilizado em software de contabilidade com a capacidade de criar, alterar e transferir lançamentos e saldos automaticamente entre contas.

Com a perspetiva de responder à globalidade das necessidades das taxonomias, alguns programas de contabilidade criaram automaticamente novas contas no plano, descriminando todas as especificações da taxonomia S ou M. Todavia, esta situação aumenta bastante a complexidade do plano de contas, sem beneficiar o contabilista certificado ou a qualidade da contabilidade.



Dado que o reporte financeiro no SAF-T, apenas se realiza quando existem saldos ou movimentos contabilísticos, é de evitar a criação automática de novas contas que possivelmente não serão utilizadas na contabilidade.

Em suma, é fundamental que o trabalho de configuração se inicie o mais cedo possível, devendo o plano de contas estar devidamente preparado para responder às exigências das taxonomias, por forma a evitar erros e retificações tardias, que poderão levar a reportes errados no preenchimento da IES do exercício de 2017 e seguintes.

Conclusão

A evolução digital está a transformar definitivamente o reporte financeiro com repercussão no trabalho diário do auditor e contabilista.

A harmonização de padrões de exportação de dados contabilísticos na tecnologia XBRL ou SAF-T asseguram com sucesso a transmissão de informação pormenorizada, cuja análise é automatizada por sistemas informáticos desenvolvidos para o efeito.

A nível internacional é possível implementar em sistemas informáticos de maior dimensão, as taxonomias de acordo com os padrões das USGAAP e IFRS, no entanto, em Portugal apenas se encontra um *draft* da tradução portuguesa da base de dados da taxonomia IFRS-GP.

Apesar disto, a introdução em Portugal de taxonomias para o SNC/IFRS com a publicação da Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro, é um primeiro e importante passo no sentido de automatizar o reporte financeiro, embora o propósito seja apenas de simplificar o reporte fiscal à Autoridade Tributária e Aduaneira.

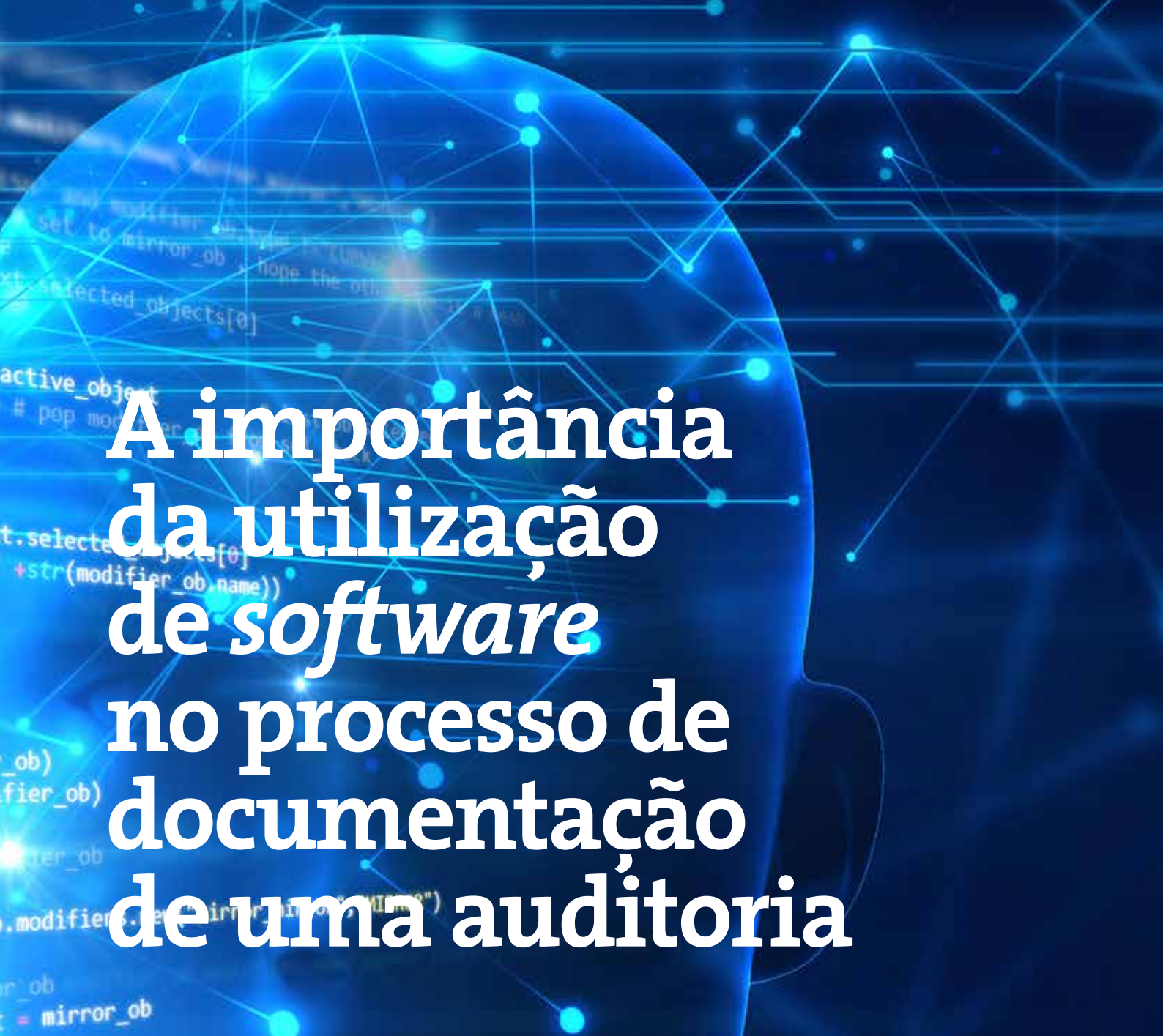
Por fim, é importante acrescentar que a automação de processos de reporte e análise informática, pode representar um risco para auditores e contabilistas, mas é certamente uma oportunidade para um trabalho mais eficiente e de melhor qualidade, sendo possível desenvolver automaticamente mais testes e analisar um conjunto cada vez maior de informação, tendo em vista o objetivo de mitigar o risco de auditoria.

BIBLIOGRAFIA

Aviso do Banco de Portugal n.º 2/2016
 Carta-Circular n.º 17/2012/DSP, de 30-07-2012
 Declaração de Retificação n.º 2-A/2017
 Portaria n.º 169/2017, de 25 de maio
 Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro
 Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho
 Portaria n.º 274/2013, de 21 de agosto
 Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de julho
 Regulamento (UE) 2015/534 do Banco Central Europeu
 Elementos de Contabilidade Geral, Áreas Editora, 2010
 Guidance for the Standard Audit File – Tax, Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE)
 Revistas da Ordem dos Contabilistas Certificados, n.º 202 e n.º 204
 XBRL: Facilitador da Divulgação do Relato Financeiro, Rui Coutinho, Estudos do ISCA – Série IV – N.º 1 (2010)
 Site: <http://www.ifrs.org/>
 Site: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

BP – Banco de Portugal
 CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
 CNC – Comissão de Normalização Contabilística
 IES – Informação Empresarial Simplificada
 IFRS – International Financial Reporting Standards
 IFRS-GP – International Financial Reporting Standards General Purpose Financial Reporting
 SNC – Sistema de Normalização Contabilística
 SNC-PE – Sistema de Normalização Contabilística Pequenas Entidades
 SAF-T – Standard Audit File for Tax Purposes
 XBRL – eXtensible Business Reporting Language
 XML – eXtensible Markup Language



A importância da utilização de *software* no processo de documentação de uma auditoria

Tecnologias de Informação - Auditoria



Rui Ribeiro

INOBEST CONSULTING, REPRESENTANTE DO CASEWARE® WORKING PAPERS™



Este artigo foi cedido no âmbito do convite que tinha sido efetuado para a revista n.º 76 (janeiro/março 2017) dedicada ao tema Tecnologias de Informação

A racionalização dos processos de negócios e o aumento da produtividade são preocupações fundamentais em qualquer organização - privada, pública e sem fins lucrativos. Num ambiente de cada vez mais rigorosa regulamentação, a gestão de documentos e registos desviam tempo significativo de objetivos críticos da missão da organização.

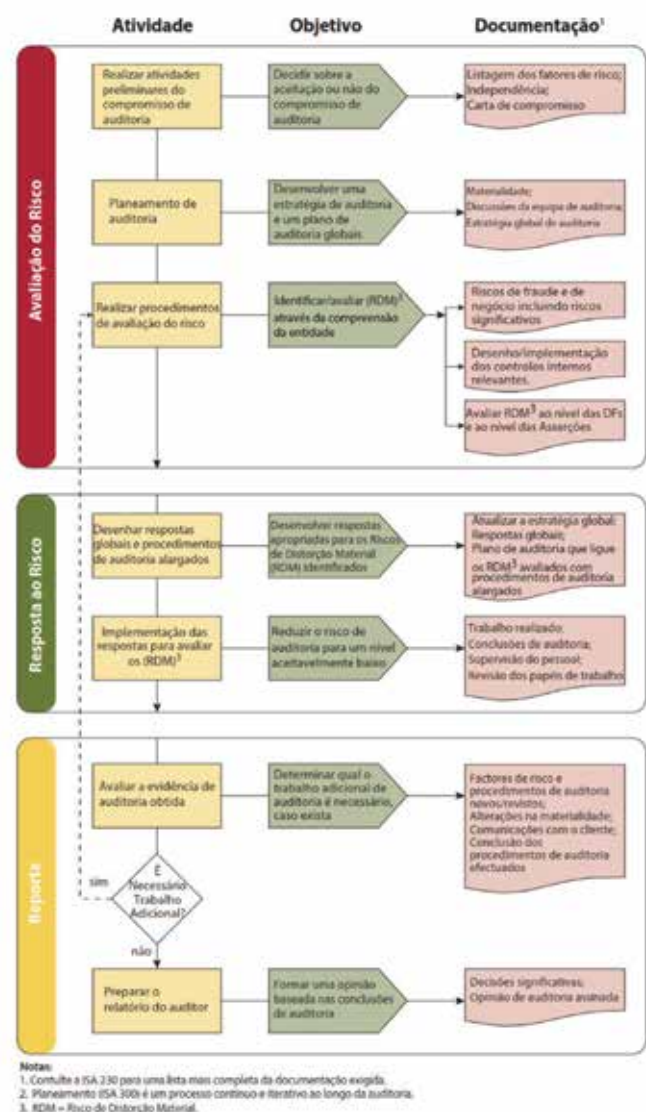
No caso específico das empresas de auditoria, o processo de documentação dos trabalhos acarreta desafios acrescidos.

A ISA 230 estabelece que a documentação de auditoria terá de proporcionar essencialmente um meio de prova:

- a) dos fundamentos do auditor para concluir acerca da consecução dos objetivos gerais do auditor;
- b) de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Para além disso, a mesma norma também estabelece outras finalidades da documentação de auditoria, as quais incluem o apoio ao planeamento e execução do trabalho, bem como a respetiva supervisão, a responsabilização dos membros da equipa de trabalho, e, naturalmente, possibilitar a condução de inspeções de controlo de qualidade e/ou para outra finalidade.

O Guia do IFAC para usar as normas internacionais de auditoria em auditorias de pequenas e médias entidades - 3ª Edição apresenta, na página 19, um diagrama elucidativo sobre os requisitos de documentação alinhados com as diferentes fases do trabalho de auditoria (tradução efetuada para efeitos deste artigo):



É este desafio que os *softwares* de gestão documental de auditoria pretendem superar proporcionando meios para apoiar os auditores ao longo de todo o trabalho, assegurando o cumprimento dos requisitos de documentação, bem como das normas específicas associadas a cada uma das fases do processo de auditoria.

A abordagem de auditoria preconizada nas normas internacionais veio incrementar o grau de complexidade associado à documentação e vai muito para além da mera análise de registos contabilísticos. Nesse sentido, o *software* tem de orientar o auditor para que este execute adequadamente os procedimentos de avaliação de risco, não desprezando o seu juízo profissional e tendo em vista concluir pela resposta de auditoria mais adequada (natureza, extensão e tempestividade dos testes a efetuar).

Para além das questões de conformidade associadas à documentação, o investimento numa ferramenta desta natureza, tal como qualquer investimento, deve seguir uma racionalidade económica, pelo que os ganhos de eficiência na agilização dos processos têm de ser um fator preponderante na decisão.

O *software* CaseWare® Working Papers™ acumula quase 3 décadas de experiência em desenvolvimento e alinhamento com os desafios que se colocam à profissão. Como resultado, as 7 das 10 maiores redes de firmas de auditoria excluindo as Big 4, depositaram a sua confiança nesta aplicação tendo-a adotado como ferramenta oficial (e, na maioria dos casos, obrigatória).

A manutenção desta notoriedade e reconhecimento mundial é fruto das parcerias da *CaseWare International*¹, com entidades como a CPA Canadá² e o IFAC³, para o desenvolvimento do conteúdo e metodologia a refletir no *software*. De facto, os formulários, *checklists* e programas de trabalho, utilizados nas várias fases do processo de auditoria, foram desenvolvidos sob o licenciamento destas entidades e com o objetivo de proporcionar aos profissionais uma garantia de consistência e plenitude na aplicação das normas, ao mesmo tempo que reduzem o tempo de trabalho.

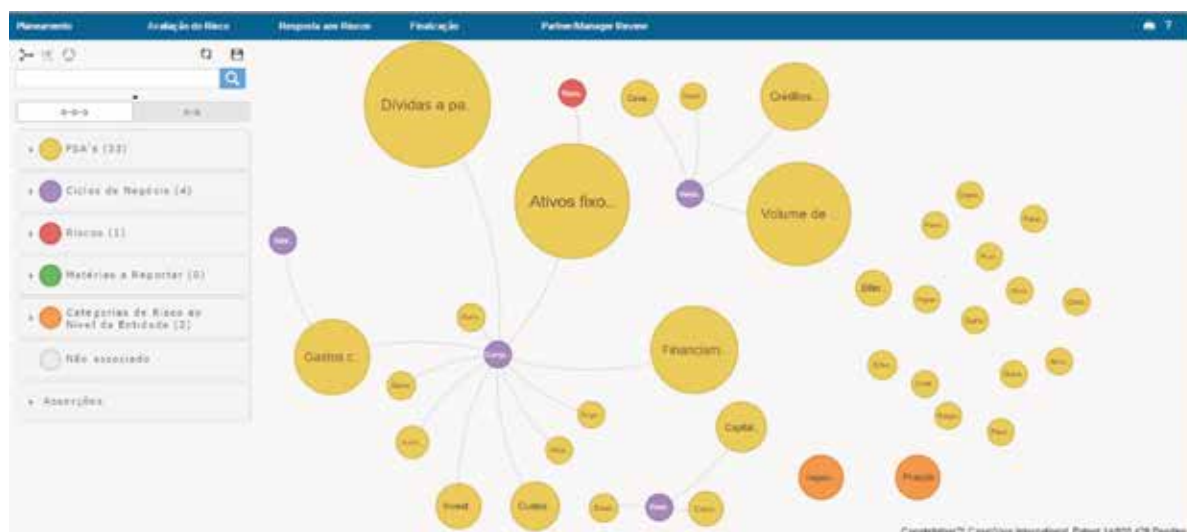
Contudo, ao nível de cada entidade a auditar, nomeadamente quanto aos seus fatores de risco e às especificidades do setor de atividade, exige-se ao auditor que este aplique o seu conhecimento e experiência para garantir que decisões tomadas em algumas matérias são as mais adequadas (por exemplo, materialidade, natureza e extensão dos procedimentos, avaliação da evidência recolhida).

Nesse sentido, o *Working Papers*™ providencia a flexibilidade necessária para que os utilizadores possam adaptar o conteúdo original às suas necessidades.

A definição de alguns parâmetros do compromisso despoleta automatismos no *software* que parametrizam o conteúdo da pasta original, tais como:

- a eliminação de procedimentos dentro dos programas de trabalho que não sejam aplicáveis à entidade a auditar;
- a eliminação de documentos associados às áreas das demonstrações financeiras que não sejam aplicáveis (por exemplo, entidades que não possuam inventários) ou que não sejam materialmente relevantes para a análise a efetuar;
- a reintrodução dos documentos de áreas que passam ser materialmente relevantes ao longo do trabalho;
- a modificação dos programas de trabalho tendo em conta a classificação do nível de risco de distorção material, para cada área das demonstrações financeiras e por cada uma das assertões definidas.

A complexidade dos vários fatores a considerar pelo auditor, a sua inter-relação e grau de relevância, é um desafio em termos de representação documental. Para esse efeito o *Working Papers*™ apresenta um gráfico informativo em tempo real, denominado *Constellation*™, com a qual o auditor consegue perceber a importância de cada uma das áreas das demonstrações financeiras, os riscos e controlos associados, bem como avaliação do risco de distorção material em cada área:



A agilização do processo de auditoria, começa desde logo com a importação dos dados financeiros (balancetes e/ou diários), pelo que o *Working Papers*™ está adaptado para os formatos de ficheiros mais

comuns, sendo que a importação do ficheiro SAF-T PT assume um lugar de destaque pela facilidade e padronização que lhe está associada.

Para além da rapidez e facilidade de importação de dados, a utilização de um plano de contas padronizado, permite a criação instantânea de todos os mapas de trabalho para todos os períodos de reporte e com a (des)agregação pretendida.

Ao nível de cada uma das entidades a auditar, é possível alterar o plano de contas, acrescentando contas específicas, bem como linhas do balanço e demonstração de resultados. Esta flexibilidade permite inclusive a utilização de outros planos que não os do SNC.

Associado ao *Working Papers*™, a *CaseWare*® disponibiliza um suplemento, o *CaseWare Connector*™, permitindo integrar os dados financeiros importados no *Working Papers*™ nas ferramentas do Microsoft Office™ Microsoft Excel™ e o Microsoft Word™.

Com esta ferramenta é possível construir as mais variadas folhas de análise com dados correntes e comparativos, construir relatórios e memorandos, quer internos quer para entrega ao cliente, retendo sempre a informação do trabalho de auditoria e os dados financeiros importados para o *Working Papers*™, mitigando erros e mantendo sempre a rastreabilidade.

O principal ganho de eficiência associado a esta ferramenta é a atualização da informação instantânea após a importação de dados (ou a sua modificação), bem como efetuando a transposição do ficheiro para outras pastas de trabalho.

Ainda no âmbito do tratamento de dados, a resposta de auditoria exige frequentemente a definição de uma base de análise inferior à população. Neste ponto os *softwares* de auditoria devem apoiar na definição de amostras em conformidade com as normas de auditoria (ISA 530), bem como facilitar o processo da sua adequada documentação.

Para além de dados financeiros, os *softwares* de auditoria devem também responder às necessidades de gestão dos documentos produzidos ou recolhidos durante o processo de auditoria. A gestão documental e a desmaterialização do papel estão na génese do *Working Papers*™ e as suas funcionalidades de armazenamento, referenciação e associação a procedimentos/riscos/exceções é um processo muito simples e dinâmico, não só ao nível do *dossier* corrente de auditoria, mas também do *dossier* permanente.

Outro dos desafios colocados no processo de auditoria é a partilha do trabalho pelos membros da equipa de auditoria. Nesse sentido, os *softwares* de documentação de auditoria devem proporcionar plataformas colaborativas de fácil de utilização.

O *Working Papers*™ agiliza este processo com sua funcionalidade de sincronização de informação (*CaseWare Smartsync*™) que permite aos utilizadores podem trabalhar em simultâneo em cópias locais do mesmo ficheiro, sincronizando automaticamente e em tempo real entre todos os utilizadores as alterações efetuadas, retendo um histórico das ações realizadas por tipologia e utilizador. Esta sincronização associada à possibilidade de utilização ou não do serviço de alojamento *CaseWare Cloud*™, permite a disseminação da informação por todos os membros da equipa, independentemente da sua localização física.

É de referir que o *CaseWare Cloud*™ é um serviço de alojamento de informação, sendo que o *software* continua a ser de instalação local, existindo sempre uma cópia da informação no computador do utilizador possibilitando a continuidade do trabalho ainda que sem ligação à internet.



Ferramenta de vanguarda à sua medida



Dinamize o seu trabalho de Auditoria/Revisão de Contas e de Consolidação de Contas com a ferramenta utilizada pelas principais *networks* internacionais, adaptável à sua dimensão e exigências. Trabalhe em conformidade com as normas nacionais e internacionais de auditoria e de contabilidade.



Para mais informações contacte-nos através do 229 445 680
caseware@inobest.com | www.inobest.com | www.caseware.com
Distribuidores para: Portugal, Angola e Cabo Verde

A gestão de informação é indissociável das questões relacionadas com segurança. Com a utilização do *SmartSync*™, o processo de *backup* de informação é facilitado (ou automático no caso de associado ao *CaseWare Cloud*™). Por outro, a segurança da informação está também associada à restrição de acessos. O *Working Papers*™ permite uma gestão centralizada dos utilizadores, criando grupos de utilizadores com permissões e níveis de acesso diferentes por compromisso. Desta forma, um determinado utilizador pode ter acesso a apenas uma área do compromisso, mas ter acesso a um outro compromisso na sua totalidade.

Por último, o processo de auditoria está intimamente ligado à gestão de informação a qual não se esgota ao nível da entidade. O auditor, no âmbito da avaliação do risco, não pode ignorar toda a informação digital inerente à envolvente externa (*media*, redes sociais, etc.), é neste contexto de pesquisa e tratamento de grandes volumes de dados que a *CaseWare International* está a concentrar os seus esforços de desenvolvimento de modo a continuar a responder tempestivamente como só uma empresa desta dimensão, com mais de 400 colaboradores e presente em mais de 170 países, o pode garantir.

BIBLIOGRAFIA:

IFAC, "Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities - Third Edition";
IAASB, "Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados", versão traduzida e republicada pela OROC.

1 CaseWare International Inc., com sede em Toronto, Canadá
2 Chartered Professional Accountants Canada
3 International Federation of Accountants

Mundo

IESBA emite novas propostas de alteração ao Código de Ética referentes a incentivos eventualmente indutores de comportamentos inadequados

O IESBA emitiu um conjunto de novas propostas que visam reforçar as disposições do Código de Ética para Profissionais de Auditoria e Contabilidade sobre a aceitação e oferta de incentivos ou outras vantagens que possam induzir a comportamentos inadequados por parte dos profissionais. Essas disposições estabelecem um quadro abrangente que tenha em conta todas as formas de incentivos que possam ter esse objetivo. As propostas também exigem que os profissionais entendam e cumpram todas as leis e regulamentos relevantes em situações relacionadas com subornos e corrupção e proibem a oferta e aceitação de vantagens que tenham a intenção de influenciar indevidamente o comportamento.

Poderá consultar as novas propostas em www.ifac.org.

Plano de Ação do IAASB para 2017-2018

Sensivelmente a meio do planeado para o período 2017-2018, o IAASB tem vindo a trabalhar em alterações e melhorias às seguintes normas:

Em fase de conclusão

- Revisão da ISA 540 sobre a auditoria de estimativas contabilísticas a qual está em fase de análise de comentários recebidos;
- Revisão da ISA 315 sobre a identificação e avaliação de riscos de distorção material;
- Revisão do ISQC 1 sobre o controlo de qualidade das firmas; e
- Revisão da ISA 600 sobre a auditoria a grupos.

Novos projetos

- Revisão da ISRS 4400 sobre procedimentos acordados; e
- Revisão da ISA 510 sobre a prova de auditoria.

Accountancy Europe emite Opinião sobre a Proposta de Diretiva da Insolvência

A FEE emitiu um documento contendo a visão da profissão sobre a proposta de Diretiva da União Europeia sobre a insolvência e reestruturação empresarial. O referido documento informa que o objetivo da Proposta é assegurar que os empresários em dificuldades financeiras possam procurar apoio numa fase precoce, que beneficiem de um quadro de reestruturação flexível e eficiente e se tudo o mais falhar, que possam obter uma segunda oportunidade após a insolvência.

A Accountancy Europe afirma que os auditores e contabilistas podem desempenhar um papel fundamental no avanço dos objetivos da Diretiva, especialmente na reestruturação empresarial e na identificação de mecanismos de alerta para insolvências.

O documento da Accountancy Europe apresenta as posições da profissão sobre os assuntos mais controversos da Proposta de Diretiva para contribuir para uma adoção e transposição suave.

O documento identifica três princípios fundamentais para as negociações atuais sobre a Proposta:

- garantir que os empreendedores tenham acesso a conselhos apropriados e oportunos;
- reduzir a burocracia nos processos de insolvência; e
- considerar os benefícios económicos a longo prazo que a Diretiva trará ao mercado.

O referido documento poderá ser consultado no site da Accountancy Europe em www.accountancyeurope.eu

Excerto de *The future of the professions – How technology will transform the work of human experts*, de Richard Susskind e Daniel Susskind

(tradução livre)

Momento de leitura

A necessidade de intervenção humana

(...) Restará alguma coisa para ser feita pelas pessoas quando tivermos uma sociedade totalmente estabelecida com base na internet e na tecnologia, em que os sistemas automáticos de alto desempenho são lugar-comum?

Subjazem aqui duas questões. A primeira consiste em saber em que medida os futuros sistemas estarão aptos a assumir todas as tarefas num padrão de qualidade superior à dos melhores peritos humanos. A segunda consiste em saber em que medida existem tarefas que, de acordo com o nosso entendimento, deverão ser sempre assumidas pelos seres humanos, mesmo que possam ser levadas a cabo com elevada qualidade por máquinas funcionando de modo autónomo.

(...)

Uma forma de abordar a primeira questão (...) é considerar quatro capacidades que os profissionais parecem aplicar no seu trabalho diário. A primeira é a capacidade cognitiva – a faculdade de pensar, compreender, analisar, argumentar, solucionar problemas e dar resposta. A segunda é a capacidade afetiva – a capacidade de ter sentimentos e emoções, ambos introspetivos e em resposta às pessoas com quem interage.

A terceira é a capacidade manual – aptidão física e psicomotora. E a quarta é a capacidade moral – a faculdade de distinguir o certo do errado (o bom do mau, o justo do injusto, etc.), de argumentar sobre o significado de certo ou errado e, mais do que isto, de assumir a responsabilidade pelas opções, decisões, orientação e atitudes que toma (...).

(...)

Existem tarefas que deverão ser sempre assumidas pelos seres humanos?

(...) No contexto do exercício de uma profissão, em que o certo e o errado são ponderados e consequentemente são feitas recomendações sobre as questões significativas, pode muito bem parecer-nos que devem existir intervenção e envolvimento humanos. (...) No contexto das profissões, temos de ir além das generalidades e promover um debate específico sobre os limites realistas, considerando razões meritórias, a impor à utilização das metodologias profissionais por pessoas leigas, sem a possibilidade de intervenção ou supervisão por parte dos profissionais respetivos.

Susskind, Richard e Susskind, Daniel, in *The future of the professions – How technology will transform the work of human experts* – Oxford University press, 2017, 2ª edição – tradução livre

Formação contínua

Durante o terceiro trimestre, a Ordem promoveu e realizou diversos cursos de formação, tendo procedido, como habitualmente, à distribuição de questionários pelos formandos, tendo havido uma muito significativa percentagem de avaliação com a classificação de “muito bom”.

Para os últimos dois meses de 2017, estão planeados cursos sobre o Código de Contratação Pública, sobre o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social e sobre os Procedimentos de Conclusão de Auditoria. Salienta-se ainda a formação sobre a Fiscalidade no Fecho de Contas, na área da fiscalidade, e sobre o Rêdito de Contratos com Clientes (IFRS 15), na área da contabilidade.

Os referidos cursos enquadram-se no Regulamento de Formação Contínua atribuindo créditos certificados, como definido.

Curso de Preparação para Candidatos a ROC

No mês de setembro teve início o quarto e último Grupo de Módulos do Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas 2017. Este curso teve início em outubro de 2016 e terminará no próximo mês de novembro.

Em outubro teve início um novo Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas, desta vez o CPROC 2018. Tal como é habitual, este curso está a decorrer em Lisboa e no Porto. O CPROC 2018 tem uma carga horária total de 288 horas, estruturadas em quatro Grupos de 72 horas cada, apresentando uma estrutura semelhante à da edição anterior.

Plano de Formação Profissional Contínua

novembro 2017 a janeiro 2018

	nov	dez	jan
Auditoria (5 ações de formação)			
Procedimentos de Conclusão de Auditoria, de finalização do trabalho e preparação da CLC			
Planeamento de auditoria, avaliação do risco e materialidade			
Independência do ROC, prestação de serviços e medidas de salvaguarda da independência			
Normas internacionais de auditoria			
Relatórios de auditoria			
Contabilidade e Relato Financeiro (6 ações de formação)			
Rédito de contratos com clientes (IFRS 15)			
Sistema de normalização contabilística - Administrações públicas (Módulo 6)			
Sistema de normalização contabilística - Administrações públicas (Módulo 7)			
Locações (IFRS 16)			
Impostos diferidos			
Sistema de normalização contabilística - Administrações públicas: Regime simplificado			
Fiscalidade (4 ações de formação)			
Código dos Regimes Contributivos do Regime Previdencial da Segurança Social			
Fiscalidade no fecho de contas			
Orçamento de Estado 2018			
Contencioso tributário			
Direito (1 ação de formação)			
Código da Contratação Pública			
Outros (2 ações de formação)			
O Processo Especial de Revitalização (PER) como instrumento de gestão e reestruturação de empresas			
Incentivos Financeiros - Candidatura e certificação do Portugal 2020			

FORMAÇÃO DE EXECUTIVOS

CANDIDATURAS ABERTAS
LAST CHANCE

PÓS-GRADUAÇÃO
**CONTABILIDADE
FINANCEIRA AVANÇADA**

Formação que visa atualizar e desenvolver conhecimentos de contabilidade financeira, com foco no atual Sistema de Normalização Contabilística e nas IFRS aprovadas pela UE.

PÓS-GRADUAÇÃO
GESTÃO FISCAL

Formação abrangente em gestão fiscal assente no conhecimento prático e normativo mais atualizado do sistema fiscal português, incluindo a gestão fiscal internacional.

REGIME Pós-Laboral | Presencial

FORMATO 1 Semestre | Janeiro a Julho 2018

**INFORMAÇÕES
E CANDIDATURAS**

+351 217 826 100
admissoes.indeg@iscte-iul.pt

www.indeg.iscte-iul.pt

INDEG ISCTE
Executive Education

R I S E A B O V E

| Corporate | Executive MBA | Executive Masters | Pós-Graduações |