

## Sistema de Normalização Contabilística: o modo e o tempo na transição

Por António Gervásio Lérias

**Este artigo centra-se na análise da transição do POC para o futuro Sistema de Normalização Contabilística, inventariando regras a observar, identificando procedimentos críticos e alertando para o tempo necessário que todo este processo implica.**



A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) divulgou a proposta para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) <sup>(1)</sup> a adoptar futuramente pelas entidades sujeitas ao normativo do POC. <sup>(2)</sup> O SNC baseia-se nas Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas na União Europeia (IFRS-UE) <sup>(3)</sup>, tendo como componentes normativas nucleares as Normas de Contabilidade e

Relato Financeiro (NCRF) e a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro - Pequenas Entidades (NCFR-PE). Constitui um normativo complexo e diferente do actual, pelo que a transição requer modo cuidado e tempo adequado.

No desenvolvimento deste artigo começa por aflorar-se aspectos gerais do SNC e sobre a transição, fixando-se depois a atenção sobre regras a observar e procedimentos críticos a adoptar na transição ao nível das entidades sujeitas às NCRF, sendo que a análise efectuada serve às pequenas entidades no que for aplicável à luz da NCFR-PE <sup>(4)</sup>.

### Aspectos gerais sobre o SNC e sobre a transição

**Aplicação e composição do SNC** – De acordo com o SNC, as entidades que aplicam o POC passarão a aplicar as seguintes bases de relato:

Num grupo que prepare demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as IFRS, confere-se às empresas envolvidas <sup>(5)</sup> a opção de preparar contas anuais em conformidade com essas normas <sup>(6)</sup> e não com o SNC. <sup>(7)</sup>

A preparação de contas não consolidadas com base no SNC ou com base nas IFRS-UE, caso seja exercida opção por estas, faz-se com migração de escrituração na data da transição.

As entidades que estejam no âmbito de consolidação de acordo com as IFRS, que não optem por elas, prepararão contas de acordo com dois normativos contabilísticos, e não procedendo a dupla escrituração, as demonstrações financeiras segundo as IFRS serão obtidas por conversão.

O SNC será composto por: Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras, Modelos de Demonstrações Financeiras, Código de Contas, Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades e Normas Interpretativas. A estrutura conceptual que enquadra estes instrumentos de normalização constitui documento autónomo.

Em alguns casos, as NCRF adaptam ou simplificam as disposições das IFRS-UE. Por sua vez, as IFRS-UE também não incluem componentes que acompanham as IFRS (por exemplo, bases para conclusões e guias de implementação). Por último, a NCFR-PE é, de certo modo, uma compilação simplificada do conjunto das NCRF.

Entidades	Relato consolidado	Relato não consolidado
Envolvidas em consolidação em IFRS		
Entidade-mãe	IFRS	SNC ou IFRS
Participadas	SNC ou IFRS	SNC ou IFRS
Outras entidades	SNC	SNC



Por isso, em várias situações poderá ser necessário recorrer supletiva e sucessivamente a normas mais amplas, o que, aliás, está previsto no SNC. Mais: julga-se que a análise e aplicação da NCRF-PE não deve dispensar o estudo das NCRF.

**Contexto da transição para o SNC** – Presentemente, as entidades sujeitas ao POC que estejam no perímetro de consolidação de entidades com títulos admitidos a negociação em mercado regulamentado devem ter contas de acordo as IFRS, mas não podem utilizar este normativo para efeitos fiscais, por exigência do art. 14.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro. <sup>(8)</sup> Assim, um número muito significativo de empresas confronta-se com custos desnecessários e com dificuldades contabilísticas acrescidas, visto que em cada data de relato, além dos ajustamentos sobre os reconhecimentos e mensurações do período, têm de controlar extra-escrituração os efectuados em anos anteriores, determinando quais manter e quais reverter. Urge, pois, ultrapassar a situação que se criou.

Mas, antes que se adopte o SNC, é necessário considerar tempo para um processo que passa pelo estudo e interiorização do sistema, bem como pela realização de tarefas complexas e morosas com vista à transição. E esse processo somente acabará por avançar, após a aprovação do SNC. Que casos anteriores de transição não sirvam para despreocupação.

A aprovação do SNC deve ser feita atempadamente; e que casos anteriores de transição não sirvam para despreocupação.

Com efeito, somente em 17-02-2005 foi publicado o Decreto-Lei que consagrou a adopção das IFRS para as contas consolidadas de empresas com valores admitidos a negociação em mercado regulamentado, quando a transição se fixou em 01-01-2005. Mas tinham sido adoptadas muito antes as IFRS por regulamentos da UE, o que permitia avançar com o processo; a transição não envolveu a migração na plataforma de escrituração, podendo ser concretizada até à preparação das demonstrações financeiras de 2005; as empresas envolvidas tinham dimensão significativa e facilmente combinaram saber próprio e assessorias contratadas.

Antes, o Decreto-Lei que aprovou o POC havia sido publicado em 21-11-1989, para entrar em vigor em 01-01-1990. Mas tem de se atender a que a ruptura com o normativo anterior fora reduzida e que não se tiveram as exigências que agora se colocam, tanto no processo como nos

conhecimentos técnicos.

## Princípios, opções e proibições na adopção das NCRF

**Disposições gerais sobre a transição** - A adopção das NCRF pela primeira vez é regulada pela NCRF 3, baseada na IFRS 1. <sup>(9)</sup>

As entidades que adoptem as NCRF devem elaborar balanço de abertura <sup>(10)</sup> com referência à data de transição em conformidade com este normativo, para o qual não é exigida publicação. <sup>(11)</sup>

O balanço de abertura cumprirá com as disposições das NCRF sobre reconhecimento e mensuração, com algumas excepções (isenções e proibições), mas as primeiras demonstrações financeiras de acordo com estas normas <sup>(12)</sup> cumprirão em pleno, inclusive nas divulgações.

As políticas contabilísticas que uma entidade usará no balanço de abertura de acordo com as NCRF <sup>(13)</sup> serão em muitos casos diferentes das que usou na mesma data de acordo com o POC. As NCRF têm diferenças de reconhecimento, mensuração e apresentação/divulgação face ao POC que podem provocar ajustamentos significativos para conversão entre os normativos.

Os ajustamentos por reconhecimento e mensuração respeitam ao tratamento contabilístico de operações, acontecimentos e circunstâncias anteriores à data da transição para as NCRF, pelo que os seus efeitos devem ser reconhecidos nos resultados transitados ou em outra rubrica do capital próprio, se apropriado. Os ajustamentos por reclassificação apenas respeitam à apresentação nas rubricas das demonstrações financeiras.

Quanto a reconhecimento, mensuração e apresentação no balanço de abertura, em abstracto, devem ser identificados e tratados *itens* não reconhecidos segundo o POC que o devam ser de acordo com as NCRF e vice-versa, *itens* cuja mensuração segundo as NCRF seja diferente da seguida anteriormente e *itens* com apresentação diferente nas demonstrações financeiras, segundo os normativos. <sup>(14)</sup>

Atente-se que, na aplicação das NCRF para a preparação do balanço de abertura, devem ter-se em conta as isenções quanto a alguns dos requisitos enumerados na NCRF 3, parágrafo 11 (com remissão, quanto aos termos, para os parágrafos 15 a 25A, 25F e 25G da IFRS 1 <sup>(15)</sup>) e as proibições de uso retrospectivo de algumas das disposições enumeradas na NCRF 3, parágrafo

12 (com remissão, quanto aos termos, para os parágrafos 27 a 34B da IFRS 1).<sup>(16)</sup>

Porém, na aplicação das NCRF, além de se considerar as exceções previstas nas NCRF 3, devem fazer-se escolhas nos casos em que elas consagram tratamentos alternativos.

Por último, salienta-se que nas primeiras demonstrações financeiras não existem exceções à aplicação dos requisitos das NCRF sobre apresentação e divulgação, exigindo a NCRF 3, adicionalmente, que se inclua: I) pelo menos um ano de informação comparativa de acordo com as NCRF; II) explicação sobre os efeitos que a transição teve no relato da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa; III) reconciliações do capital próprio e dos resultados segundo os dois normativos e IV) divulgações sobre imparidade, caso tenha sido reconhecidas ou revertidas perdas pela primeira vez no balanço de abertura.<sup>(17)</sup>

### Isenções de aplicação de aspectos das IFRS na transição<sup>(18)</sup>

**Tratamento das concentrações de actividades empresariais** – No balanço de abertura pode optar-se por não aplicar a IFRS 3 retrospectivamente às concentrações de actividades empresariais, desde que a opção se verifique para todas as concentrações realizadas anteriormente. Caso se use esta isenção devem ser observadas algumas regras<sup>(19)</sup>, as mais relevantes das quais serão:

- a) Assegurar a inclusão de todos os *itens* provenientes de concentrações passadas, se bem que haja exceções, entre outras, para alguns activos e passivos financeiros entretanto já desreconhecidos;
- b) Excluir os *itens* provenientes de concentrações passadas reconhecidos segundo o normativo anterior, mas que não se qualifiquem para reconhecimento de acordo com as IFRS;
- c) Tomar como custo considerado as quantias segundo o normativo anterior, para *itens* antes reconhecidos, e as quantias que caberiam pelas IFRS nas contas da adquirida, para *itens* antes não reconhecidos ou subsidiárias antes não consolidadas;
- d) Ajustar o *goodwill*<sup>(20)</sup> existente segundo o normativo anterior com os efeitos do reconhecimento ou desreconhecimento de contingências e do desreconhecimento de activos intangíveis ou do

tratamento da imparidade no *goodwill*; e

e) Reconhecer os efeitos dos ajustamentos nos resultados transitados (na generalidade dos casos), afectando os interesses minoritários e os impostos diferidos.

**Utilização do justo valor ou da revalorização como custo considerado** – Para os activos fixos tangíveis, bem como para as propriedades de investimento e para os activos intangíveis que satisfaçam certos requisitos<sup>(21)</sup> pode optar-se: I) pela mensuração ao justo valor à data da transição, a tomar como custo considerado nessa data; II) pela utilização como custo considerado de uma revalorização, antes ou à data da transição, baseada no normativo anterior, desde que na altura tenha tido efeitos amplamente comparáveis com o justo valor ou com o custo ou o custo depreciado segundo as IFRS, ajustado pelos efeitos da alteração de preços.<sup>(22)</sup>

O justo valor pode ainda ser usado como custo considerado no balanço de abertura para activos e passivos, desde que, de acordo com o normativo anterior, para eles tenha sido já como tal estabelecido, devido a um acontecimento, como seja uma privatização ou uma oferta pública inicial.<sup>(23)</sup>

**Reconhecimento de ganhos e perdas actuariais acumulados** – No balanço de abertura podem ser reconhecidos todos os ganhos e perdas actuariais cumulativos à data da transição, mesmo que de futuro se siga o método do *corridor*, pelo qual somente em certas circunstâncias são reconhecidos em resultados, conforme decorre da IAS 19<sup>(24)</sup>.

**Neutralização das diferenças de transposição cumulativas** – As diferenças de transposição de unidades operacionais estrangeiras cumulativas podem ser consideradas por valor zero à data da transição, devendo aquando da venda dessas unidades ser excluídas também na determinação do ganho ou perda.

Esta opção evita a inclusão das diferenças anteriores à data da transição em rubrica separada do capital próprio e a transferência para resultados aquando da venda, como previsto na IAS 21.

**Separação das partes em instrumentos financeiros compostos** – Se à data de transição a componente de passivo de um instrumento financeiro composto<sup>(25)</sup> não estiver já pendente, não é necessária a separação no capital próprio entre a componente original de capital próprio e os resultados retidos representativos dos juros

cumulativos acrescidos sobre a componente de passivo, como decorre da IAS 32. <sup>(26)</sup>

**Tratamento de activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos** – Se a participada adoptar as IFRS posteriormente à empresa-mãe deve nas suas demonstrações financeiras mensurar os activos e passivos, em geral, pelas quantias que seriam incluídas nas demonstrações financeiras da empresa-mãe à data de transição desta ou pelas quantias exigidas pelo restante da IFRS 1 com referência à data da sua transição.

Se a empresa-mãe adoptar as IFRS depois da participada, nas suas demonstrações consolidadas deve incluir os activos e passivos da participada pelas quantias que esta apresenta nas demonstrações financeiras individuais. <sup>(27)</sup>

Quando a empresa-mãe adopte as IFRS nas demonstrações financeiras consolidadas e nas não consolidadas em datas diferentes, os activos e passivos devem ser mensurados pelas mesmas quantias nos dois tipos de relato. <sup>(28)</sup>

**Designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos** – À data de transição para as IFRS, é permitido designar os activos financeiros existentes como activos financeiros disponíveis para venda. Também é permitida a designação ao justo valor através de resultados de quaisquer activos ou passivos financeiros se nessa data se verificar, designadamente, que foram adquiridos ou incorridos principalmente com finalidade de transacção ou que são parte de uma carteira de instrumentos financeiros geridos conjuntamente e para a qual haja evidência de tomada de lucros a curto prazo. <sup>(29)</sup>

**Determinação da existência de locação** – Pode determinar-se se um acordo em vigor à data da transição contém uma locação, à luz dos factos e circunstâncias existentes nessa data.

**Evidência do justo valor para mensuração de activos e passivos financeiros** – Para activos e passivos financeiros relacionados com transacções celebradas após 25-10-2002 ou após 01-01-2004 <sup>(30)</sup> são adoptáveis prospectivamente algumas das considerações da IAS 39 sobre mensurações pelo justo valor na falta de mercado activo. Concretamente, pode entender-se que a melhor evidência do justo valor no reconhecimento inicial de instrumentos financeiros é o preço da transacção, a não ser que o justo valor seja evidenciado por comparação com outras transacções de mercado corrente observável do instrumento ou baseado em técnica de valorização cujas variáveis incluam apenas dados pro-

venientes de mercados observáveis. Contudo, da adopção deste entendimento não pode resultar o reconhecimento de qualquer ganho ou perda no reconhecimento inicial do activo ou passivo financeiro.

### Proibições de aplicação retrospectiva de matérias das IFRS na transição

**Desreconhecimento de activos e passivos financeiros** – Se activos e passivos financeiros não derivados foram desreconhecidos segundo o normativo anterior como resultado de uma transacção ocorrida antes de 01-01-2004 <sup>(31)</sup> não devem ser reconhecidos segundo as IFRS, a menos que se qualifiquem para reconhecimento como resultado de transacção ou acontecimento posterior. Porém, podem ser aplicados os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 retrospectivamente a partir de uma das datas nela indicadas, desde que a informação necessária para aplicar esta norma a activos e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de transacções passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transacções.

**Contabilização de cobertura** – No balanço de abertura não devem ser reflectidos relacionamentos de cobertura de um tipo que não se qualifique para contabilização de cobertura de acordo com a IAS 39. Contudo, se uma posição líquida estiver designada como *item* coberto nos termos do normativo anterior, pode designar-se, à data da transição, um *item* individual adentro dessa posição líquida como *item* coberto nos termos do normativo das IFRS, desde que tal não se faça após a data de transição.

Se antes da data de transição uma transacção foi designada como uma cobertura, mas esta não satisfaz as condições da contabilidade de cobertura da IAS 39, a contabilização deve ser descontinuada. As transacções celebradas antes da data de transição não devem ser retrospectivamente designadas como coberturas. <sup>(32)</sup>

**Consistência nas estimativas** – As estimativas à data da transição segundo as IFRS devem ser consistentes com as efectuadas de acordo com o normativo anterior, salvo se houver prova de estarem erradas.

Se existir informação posterior à data da transição que justifique a revisão das estimativas feitas segundo o normativo anterior, os efeitos não devem ser reflectidos no balanço de abertura mas sim nos resultados, ou outra rubrica do capital próprio, do ano corrente.

Se à data da transição tiverem de ser consideradas estimativas que não eram requeridas no normativo anterior, elas devem reflectir as condições existentes nessa data.

**Tratamento dos activos não correntes classificados para venda e operações descontinuadas** – Se a data de transição for anterior a 01-01-2005<sup>(33)</sup> devem ser aplicadas as disposições transitórias da IFRS 5, mas se for nessa data ou posteriormente, deve ser aplicada a IFRS 5 retrospectivamente.

### Tratamentos contabilísticos alternativos nas NCRF

Se bem que as NCRF tenham ido já além das IFRS na redução de tratamentos alternativos, subsistem alguns casos, devendo na data da transição fazer-se a opção sobre o tratamento a adoptar.<sup>(34)</sup>

**Mensuração subsequente dos activos fixos tangíveis, dos activos intangíveis e das propriedades de investimento** – A mensuração subsequente dos activos fixos tangíveis e dos activos intangíveis pode fazer-se pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização através do justo valor<sup>(35)</sup> deduzindo depreciações/amortizações, quando aplicáveis, e perdas por imparidade acumuladas, quando existam<sup>(36)</sup> (NCRF 6 e 7).

Para mensuração subsequente das propriedades de investimento pode ser escolhido: I) o método do justo valor, pelo qual as propriedades de investimento são mensuradas pelo justo valor, contabilizando-se as alterações nos resultados do exercício; II) o método do custo, de acordo com as regras aplicáveis aos activos fixos tangíveis, com divulgação do justo valor nas notas do anexo (NCRF 11).

**Métodos de depreciação e amortização** – Na depreciação dos activos fixos tangíveis e das propriedades de investimento mensuradas pelo método do custo e na amortização de activos intangíveis pode ser usado o método da linha recta ou o método das unidades de produção e, nos activos fixos tangíveis ainda o método do saldo decrescente (NCRF 6, 7 e 11).

**Reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos** – Os custos com empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, podendo ser capitalizados no custo de um activo se forem relati-

vos a empréstimos elegíveis para capitalização e atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica para o efeito<sup>(37)</sup> (NCRF 10).

**Contabilização dos interesses em entidades conjuntamente controladas** – Os interesses em entidades conjuntamente controladas podem ser contabilizados pelo método da consolidação proporcional ou pelo método da equivalência patrimonial. Nas contas consolidadas do empreendedor impede-se que seja adoptado o método da equivalência patrimonial, mas para as respectivas contas individuais é obrigatório (NCRF 13). Se o empreendedor não preparar contas consolidadas, pode utilizar qualquer dos métodos, embora o método da consolidação proporcional seja recomendado, surgindo como alternativo o método da equivalência patrimonial.

Quando seja usada a consolidação proporcional, pode optar-se entre combinar com os *itens* das demonstrações financeiras do empreendedor a parte de cada *item* da entidade conjuntamente controlada e incluir linhas separadas nas demonstrações financeiras do empreendedor com as quantias relativas à entidade conjuntamente controlada (NCRF 13).

**Custeio dos inventários** – No custeio dos inventários deve ser usado o custo específico e quando não aplicável, o FIFO ou o custo médio ponderado (NCRF 18).

**Reconhecimento de ganhos e perdas actuariais** – Os ganhos e perdas actuariais resultantes de planos de benefícios definidos para empregados podem ser reconhecidos como tal apenas quando ultrapassem uma banda de flutuação (*corridor*) ou segundo qualquer outro método sistemático que resulte em reconhecimento mais rápido (IAS 19 por remissão da NCRF 28).

### Procedimentos críticos

Em apêndice à NCRF 3 estabelecem-se orientações gerais a observar no processo de transição<sup>(38)</sup>:

- a) Identificação de *itens* que cumpram a definição de, e requisitos de reconhecimento como, activos e passivos de acordo com as NCRF mas que antes não estivessem reconhecidos;
- b) Identificação de *itens* que não cumpram a definição de, e os requisitos de reconhecimento como, activos e passivos segundo as NCRF mas que antes estivessem reconhecidos;

- c) Identificação de *itens* cuja mensuração pelas NCRF difira da usada anteriormente; e  
 d) Identificação de *itens* que constituam uma categoria de activo, passivo ou de componente do capital próprio pelas NCRF diferente da que antes lhe era atribuída.

Porém, antes que se possam efectuar os ajustamentos baseados nas diferenças identificadas a nível dos normativos com vista a obter-se o balanço de abertura, tem de se passar por outros procedimentos, uns de cariz técnico e outros no âmbito da gestão, alguns críticos para o decurso do processo de transição e para a qualidade da informação. Elegem-se, no plano técnico, a obtenção dos dados para mensurações e a harmonização de políticas com empresas participadas, e, no plano da gestão, a programação dos trabalhos e desenvolvimento dos recursos.

### Obtenção de dados para mensurações

O recurso ao justo valor, ao valor de uso, ao valor presente, ao valor realizável líquido, ao custo amortizado, à depreciação/amortização em base económica e à aferição da imparidade para mensurações de acordo com as NCRF é uma necessidade pouco sentida antes, por não estar previsto no POC ou por ser deficientemente feito.

Como justo valor para *itens* relativamente aos quais exista mercado activo (por exemplo, activos e passivos financeiros) deve ser considerada a cotação.

Nos instrumentos financeiros para os quais não haja cotação, devem ser utilizadas técnicas de valorização (por exemplo, modelos de apreçamento). Nos *itens* não financeiros devem ser usadas avaliações técnicas especializadas ou, na impossibilidade, abordagens baseadas no rendimento futuro ou no custo de substituição depreciado. <sup>(39)</sup>

O valor realizável líquido requer a recolha de dados para estimação do preço de venda no decurso normal das actividades bem como dos custos a deduzir relativos a acabamento e à venda. <sup>(40)</sup>

O valor presente é obtido através de técnicas de cálculo financeiro e de cálculo actuarial, (este para determinação de responsabilidades e cobertura relacionadas com planos de benefícios definidos para empregados), requerendo estudos especializados.

O custo amortizado de activos ou passivos financeiros requer, além do plano de reembolso e das eventuais perdas por imparidade (sendo activo), que se determine a amortização pelo método do

juro efectivo <sup>(41)</sup> de qualquer diferença entre a quantia inicial e a quantia na maturidade (por exemplo, prémios, descontos e custos de transacção).

A definição do método de depreciação/amortização dos activos deve ter em conta a progressiva redução dos benefícios económicos esperados dos activos. <sup>(42)</sup>

A aferição da imparidade é um procedimento complementar na mensuração de activos cuja mensuração sistemática, só por si, não permite salvaguardar o risco de se manterem no balanço por quantias que não possam ser recuperadas pela melhor das vias possíveis: pelo justo valor menos custos de vender de imediato <sup>(43)</sup> ou pelo valor de uso continuado.

O valor de uso requer a estimação e actualização a uma taxa apropriada dos fluxos de caixa futuros relacionados com a exploração, manutenção e venda final de activos, devendo observar-se as orientações definidas da Norma Interpretativa 2 do SNC.

Em grande parte dos casos, a imparidade não poderá ser testada para activos individuais, devendo, para o efeito, criar-se os grupos com o mínimo de activos que conseguem gerar fluxos de caixa amplamente distintos dos fluxos de outros activos ou grupos de activos, definindo-os como unidades geradoras de caixa.

A aferição da imparidade é efectuada quando haja indícios de que esta se verifique, excepto no *goodwill*, em que deve ser efectuada pelo menos anualmente.

### Harmonização de políticas

Existindo subsidiárias, as políticas contabilísticas e, em particular, as opções sobre isenções permitidas na NCRF 3 e sobre tratamentos alternativos permitidos em algumas outras NCRF, devem ser harmonizadas a nível de grupo; tanto melhor se as associadas e as entidades conjuntamente controladas não divergirem.

Caso as políticas e as opções contabilísticas não estejam harmonizadas terá de se obter das participadas informação que permita a reconversão das quantias apresentadas nas suas demonstrações financeiras.

As tarefas de harmonização passam pela análise das actividades no grupo e pela definição de orientações contabilísticas, culminando com a divulgação das políticas e opções contabilísticas fixadas.

## Programação e recursos

Devem ser definidas e calendarizadas atempadamente as tarefas do processo de transição, aspecto que tem relevância acrescida se se tratar de grupo de empresas, em que o andamento do processo na empresa-mãe depende do envolvimento e informação das participadas.

A obtenção de elementos para a mensuração pode requerer trabalho de cálculo, de consulta a fontes internas e externas e, em muitos casos, a contratação atempada de avaliações ou estudos a entidades especializadas, trabalhos que podem ser demorados, com risco

acrescido na fase em que muitas empresas os vão requerer.

A adopção das NCRF implica alteração significativa no pensamento e práticas contabilísticas tradicionais, sendo necessário programar atempadamente a formação técnica necessária e ponderar eventual recurso a assessoria externa.

Por último, não se devem descurar adaptações, desenvolvimento ou aquisições de suportes informáticos para as operações contabilísticas da transição e para os movimentos contabilísticos no novo normativo após a data da transição. ■

*(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2007)*

(<sup>1</sup>) A proposta sobre o SNC está disponível em [www.cnc.min-financas.pt](http://www.cnc.min-financas.pt).

(<sup>2</sup>) Inclui o POC e as directrizes contabilísticas.

(<sup>3</sup>) As IFRS compreendem as IAS do IASC, as IFRS do IASB e as interpretações do SIC e do IFRIC.

(<sup>4</sup>) Espera-se que sejam relevadas eventuais falhas resultantes do tratamento simplificado de uma matéria ainda não sedimentada.

(<sup>5</sup>) A opção permite evitar a aplicação de duas bases contabilísticas nas empresas que têm de preparar contas de acordo com as IFRS para integração na consolidação que siga este normativo. Porém, o texto do n.º 3 do art. 3.º do projecto de Decreto-Lei que aprovará o SNC parece afastar a empresa-mãe final dessa opção, admitindo-se imprecisão nos termos, visto que isso não teria razão técnica.

(<sup>6</sup>) A adopção das IFRS por opção deve ser por um período mínimo de três anos, a menos que a entidade passe a estar integrada num universo de consolidação não sujeito às IFRS.

(<sup>7</sup>) Se a empresa-mãe optar pelas IFRS, a par das contas consolidadas, elaborará contas separadas (sem aplicação do método da equivalência patrimonial) e não as contas individuais previstas no SNC para todas as entidades.

(<sup>8</sup>) Algumas empresas facilitaram já na interpretação desta disposição legal, passando a preparar as contas individuais de acordo com as IFRS, fazendo conversões para efeitos fiscais.

(<sup>9</sup>) A IFRS 1 – Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro, sucedeu à SIC-8, com efeitos nos exercícios iniciados em, ou após, 01-01-2004, tendo sido criada quando era já do interesse da UE para a adopção das IFRS.

(<sup>10</sup>) Somente é relevante o balanço porque se pretende apenas a posição em determinada data.

(<sup>11</sup>) Quando se fala em informação comparativa (pelo menos do ano anterior), quer-se referir a inclusão de quantias em coluna(s) na face das demonstrações financeiras e quantias ou detalhes nas notas do anexo. Já a referência a balanço de abertura respeita mais à informação que servirá de base ao início da escrituração de acordo com as NCRF e para efeitos de reconciliação nas primeiras demonstrações financeiras.

(<sup>12</sup>) Primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adoptou as NCRF, após a transição.

(<sup>13</sup>) No balanço de abertura e nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF, devem ser usadas as mesmas políticas contabilísticas. Ambas as contas respeitam ao mesmo e primeiro exercício de adopção das NCRF não se justificando alterações, além de que a sua eventual consideração viria sobrecarregar e dificultar a análise comparativa nas primeiras demonstrações financeiras.

(<sup>14</sup>) A identificação de pontos em que o reconhecimento, a mensuração e a apresentação das NCRF divergem ou trazem disciplina nova face ao POC ultrapassa os propósitos deste artigo.

(<sup>15</sup>) As isenções tratadas nos parágrafos 25B a 25E e 25H da IFRS 1 respeitam a matérias fora do âmbito de normalização da CNC ou contidas em interpretações do IFRIC que não têm correspondência no SNC. A versão da NCRF 3 aprovada contém lapsos na identificação destes parágrafos.

(<sup>16</sup>) A aplicação directa das disposições da IFRS 1 sobre os termos das isenções e proibições levanta dificuldades porque referem múltiplas disposições de outras IFRS cuja correspondência nas NCRF não é imediata ou é mesmo impraticável (*maxime* na NCRF 27 que se afasta da IAS 39) e porque contextualizam regras em função da entrada em vigor ou evolução das IFRS, desajustadas perante o SNC em que a entrada em vigor e a transição ocorrerão na mesma data.

(<sup>17</sup>) Neste texto não se privilegiam as disposições sobre divulgação, tanto pela sua diversidade como porque respeitam a explicação ou detalhe sobre elementos primários tratados no âmbito do reconhecimento, da mensuração e da apresentação.

(<sup>18</sup>) Não se seguem as NCRF, visto que a NCRF 3 remete para a IFRS 1 quanto aos termos das isenções e das proibições. Perante a simplicidade deste artigo, a reconciliação com as NCRF faz-se apenas por anotações para situações mais relevantes. Note-se que as entidades que optem de imediato pelas IFRS, por estarem no âmbito de consolidação de acordo com este normativo, utilizam a IFRS 1 na transição.

- (19) Estas regras surgem como “remédios” para atenuar os efeitos da dificuldade ou impossibilidade de aplicação retrospectiva das normas complexas sobre as concentrações, seguramente tão mais sentidos quanto mais antigas sejam as concentrações.
- (20) Trata-se de *goodwill* reconhecido no activo, como decorre do normativo do POC. Se o *goodwill* tiver sido deduzido ao capital próprio, não deve ser reconhecido no balanço de abertura, nem transferido para resultados.
- (21) Para as propriedades de investimento, como a entidade pode escolher o modelo do justo valor segundo a NCRF 11, a opção só é válida se escolher o modelo do custo para a mensuração subsequente. Para os activos intangíveis, a opção só é válida se reunirem os requisitos da NCRF 7 para reconhecimento e para efeitos de revalorização.
- (22) Admite-se que em poucos casos seja utilizável esta opção, visto que a prática das empresas tem sido efectuar revalorizações pontuais baseadas em normas de raiz fiscal, as quais além de há muitos anos não surgirem, atendem exclusivamente à variação do poder aquisitivo da moeda.
- (23) Embora existam muitas empresas que têm sido envolvidas em operações deste tipo e que, por isso, têm avaliações sobre o justo valor dos itens patrimoniais, o normativo do POC não prevê o ajustamento na mensuração. Poderão por isso não se verificar requisitos para a adopção desta opção.  
A incorporação desses ajustamentos nas demonstrações financeiras seria bem útil para adequação da informação financeira às necessidades dos intervenientes e para facilitar a determinação do justo valor dos activos adquiridos, incluindo o *goodwill*, e dos passivos assumidos necessária ao reconhecimento da concentração pela entidade adquirente nos termos da NCRF 14. Além disso, evitaria ambiguidades que têm fundamentado disputas de valor após processos de privatização.
- (24) A adopção desta opção poderá ser estimulada pelo facto de o método do *corridor* não estar previsto no normativo do POC (DC 19).
- (25) Instrumento financeiro com uma componente de passivo e outra de capital próprio. Já num instrumento financeiro combinado ou híbrido uma das componentes é de instrumento não derivado e outra de derivado.
- (26) Admite-se que a aplicabilidade desta opção seja reduzida, tendo em conta que a emissão de instrumentos financeiros compostos é pouco frequente.
- (27) A aplicabilidade destas regras fica prejudicada porque todas as empresas que adoptam o normativo do POC transitam simultaneamente para o SNC.
- (28) Pelo facto de a transição para as NCRF se efectuar para os dois tipos de contas, esta orientação somente pode ter aplicação em casos em que nas contas consolidadas se passe a adoptar ou deixe de adoptar as IFRS-UE.
- (29) Os termos destas opções estão em linha com a classificação dos instrumentos financeiros estabelecida no parágrafo 9 da IAS 39, a qual não foi seguida NCRF 27, onde o tratamento dos instrumentos financeiros é compacto, simplificado e parcial. Assim, no plano das NCRF, a primeira opção é ineficaz por não estar nela prevista a classe de activos financeiros disponíveis para venda.
- (30) Estas datas respeitam a marcos relevantes no âmbito das IFRS-UE, mas não para o SNC.
- (31) Esta data respeita a marco relevante no âmbito das IFRS-UE, mas não para o SNC.
- (32) Deve contar-se com o não tratamento contabilístico dos relacionamentos de cobertura à data da transição, visto que o normativo do POC é omissivo quanto a derivados e contabilidade da cobertura e se admite que nesta matéria muitas empresas não recorram supletivamente à IAS 39 (ao abrigo da DC 18), tanto mais que é uma norma ainda recente.
- (33) Esta data respeita a marco relevante no âmbito das IFRS-UE, mas não para o SNC.
- (34) Assim, na data da transição deve, em relação às NCRF, fora a NCRF 3, não só optar-se entre seguir e não seguir as isenções de aplicação de disposições nelas previstas, mas também optar-se entre o tratamento de referência e o tratamento alternativo, quando previsto.
- (35) Pelo modelo da revalorização, a entidade revaloriza os activos pelo justo valor (baseado em avaliações ou nos rendimentos) quando se verifique que este se afasta significativamente da quantia escriturada, não havendo necessariamente regularidade nas revalorizações. Os aumentos da quantia escriturada são reconhecidas por contrapartida do capital próprio e as diminuições nos resultados, excepto se reverterem variações de sentido contrário, caso em que são reconhecidos nos resultados e no capital próprio, respectivamente. As quantias dos excedentes de revalorização são removidas para resultados retidos na data do desreconhecimento do activo, sem prejuízo de remoção parcial ao longo da sua vida útil quando finita.  
O modelo difere do método do justo valor (usado em muitos outros itens patrimoniais), pelo qual o ajustamento da quantia antes escriturada se faz sistematicamente e com contrapartida em resultados do exercício.
- (36) As perdas por imparidade são reconhecidas nos resultados, excepto se revertem aumento por revalorização anterior, caso em que são reconhecidas em dedução à rubrica do capital próprio relativa ao excedente de revalorização.
- (37) O IASB aprovou já uma alteração à IAS 23, passando a determinar a capitalização quando aplicável, com efeitos a partir de 01-01-2009. A adopção desta alteração pela UE levará mais tarde a alteração da NCRF 10.
- (38) Deve considerar-se subsumida a abordagem das excepções previstas na NCRF 3 e dos tratamentos alternativos que sejam permitidos nas outras NCRF.
- (39) Custo em novo com dedução de depreciação acumulada na mesma proporção que se verifique no bem a avaliar.
- (40) Embora não haja diferenças face ao normativo do POC, a generalidade das empresas confrontar-se-á com alterações, visto que tem sido comum o uso de critérios fiscais para ajustamentos nas existências.
- (41) Método de cálculo do custo amortizado e de imputação dos rendimentos ou gastos de juros ao longo do período relevante do activo ou passivo na base da taxa de juro efectiva, que é a taxa que desconta todos os fluxos de caixa futuros para a quantia líquida inicial.
- (42) A generalidade das empresas confrontar-se-á com alterações, visto que tem sido comum o uso de critérios fiscais.
- (43) O justo valor foi já abordado anteriormente, cabendo apenas acrescentar que os custos de vender serão os custos incrementais e directamente relacionados com a alienação do activo.