



SNC vs POC – Uma primeira abordagem



Luísa Anacoreta Correia
Revisora Oficial de Contas

Introdução

Com a publicação do Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, entra em vigor, no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o qual visa a harmonização entre o quadro contabilístico nacional e as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia. O referido Decreto-Lei foi rectificado pela Declaração de Rectificação n.º 67-B/2009, de 11 de Setembro. Os diplomas que acompanham o CNC foram publicados pelas Portarias n.º 986/2009, de 7 de Setembro (Modelos de Demonstrações Financeiras) e n.º 1011/2009, de 9 de Setembro (Código de contas e Notas de enquadramento) e pelos Avisos n.º 15652/2009 (Estrutura conceptual), n.º 15653/2009 (Normas interpretativas), n.º 15654/2009 (Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades), n.º 15655/2009 (Normas contabilísticas e de relato financeiro),

O SNC abrange a grande maioria das empresas nacionais, nomeadamente aquelas que até ao fim do presente exercício económico utilizam o Plano Oficial de Contabilidade (POC). Este artigo visa apresentar e alertar os preparadores, auditores e utilizadores para as principais alterações que decorrem da utilização do SNC por contraposição à utilização do POC e directrizes contabilísticas. Importa, desde logo, chamar a atenção para que a transposição para o novo normativo não se limita a um elenco de alterações concretas à forma de registo e relato de transacções económicas mas sim, e principalmente, a uma mudança de filosofia de base no reporte de informação financeira. Interiorizar esta filosofia de base é fundamental para conseguir compreender o alcance, o porquê e a relevância dos princípios e políticas contabilísticas que compõem o SNC.

Enquadramento prévio

O SNC resulta de uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade à realidade nacional. Assim, para além de um conjunto de documentos fortemente inspirados nesse conjunto de normas – a estrutura conceptual, as Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) e as Normas interpretativas (NI) – fazem parte do SNC um conjunto de outros documentos que, tradicionalmente, acompanham a normalização contabilística nacional, nomeadamente as Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF), os Modelos de demonstrações financeiras (MDF); o Código de contas (CC) e ainda uma norma específica aplicável a pequenas empresas, a Norma Contabilística e de relato financeiro para

pequenas entidades (NCRF-PE). Os documentos que fazem parte deste segundo conjunto são entendidos como instrumentais a uma aplicação consistente do normativo, enquanto os documentos incluídos no primeiro conjunto reflectem uma nova abordagem da contabilidade enquanto sistema de relato externo de informação financeira.

Princípios versus regras

O SNC, ao assumir-se como um sistema de normas contabilísticas mais baseado em princípios que em regras, o que resulta, desde logo, por assentar nas normas emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), segue uma corrente que visa conceber um sistema de relato de informação que seja abrangente, flexível e, necessariamente, responsabilizador.

Assentar mais em princípios que em regras significa, por exemplo, que a lista de indícios externos e internos que obriga à elaboração de testes de imparidade não seja exaustiva (ver NCRF 12.71), que o conceito de controlo seja apresentado qualitativamente (NCRF 15.4 e NI 1), que os indicadores sugeridos para a determinação da moeda funcional de uma entidade não sejam definitivos, cabendo ao órgão de gestão a utilização de juízo de valor se necessário (NCRF 23.12) e que se “ajude” à classificação das locações com base em exemplos e indicadores, ainda que se assuma a possibilidade de os mesmos não serem conclusivos (NCRF 9.12).

Basear-se mais em princípios que em regras significa, obviamente, que está implícito um maior grau de subjectividade na elaboração e no entendimento das normas. Mas, por outro lado, significa também que o sistema normalizador é suficientemente abrangente para que seja ineficaz a construção de realidades com o objectivo único de contornar as regras concretas de contabilização e relato. Esta preocupação vem em linha de conta com as críticas apontadas ao sistema norte-americano que permitiu aproveitamentos concretos de regras contabilísticas quantitativas.

Neste contexto importa ainda realçar que o SNC não se baseia exclusivamente em princípios. Em determinadas áreas, e em face de algum receio que a subjectividade implícita ao princípio seja inapropriadamente aproveitada ou mesmo que o princípio seja de difícil interpretação e concretização, segue-se à apresentação do princípio uma regra quantitativa. São exemplos, entre outros, a apresentação de 20% como presunção elidível de influência significativa (NCRF 13.68), o

1 NCRF 12, parágrafo 7. Ver lista de NCRF's no quadro anexo.

recurso, em determinadas circunstâncias, ao modelo das quotas constantes (ou linha recta) nas amortizações dos intangíveis (NCRF 06.97), a regra da “divulgação do plano de reestruturação” como momento que obriga ao reconhecimento de provisão (NCRF 21.70), a definição, por enumeração, das partes consideradas relacionadas (NCRF 05.8) e a proibição do reconhecimento no Activo de marcas geradas internamente e de despesas com publicidade e formação (NCRF 06.63 e NCRF 06.69).

Substância sobre a forma

Não consistindo, de forma alguma, uma novidade, o princípio da substância sobre a forma ganha muito mais força neste novo sistema. Com efeito, o potencial do princípio é, desde logo, realçado ao relegar-se para segundo plano a apresentação de demonstrações financeiras individuais por empresas-mãe (aspecto muito mais latente nas normas do IASB embora igualmente implícito no SNC). Outros exemplos ilustram bem a ênfase na substância económica em detrimento da forma legal: o conceito de provisões engloba as denominadas “obrigações construtivas” (NCRF 21.8), a inclusão da separabilidade para a satisfação do critério de identificabilidade no caso dos intangíveis (NCRF 06.12), o reconhecimento de determinadas prestações suplementares no Passivo conforme disposições implícitas no contrato (NCRF 27.10) e o elenco de critérios de índole económica no reconhecimento do rédito de vendas (NCRF 20.14).

Perspectiva patrimonialista

É, igualmente, notória a força que o ambiente normativo do IASB dá à informação patrimonial. Com efeito, o Balanço assume novamente o papel de demonstração financeira principal, à qual, se necessário, se subjugam as restantes. A primazia dada ao reconhecimento e mensuração dos elementos patrimoniais em detrimento da especialização do resultado transparece numa série de normas. Exemplificando, as despesas de investigação realizadas num dado exercício não são reconhecidas no Activo dado não ser demonstrável a existência provável de benefícios futuros e as despesas de desenvolvimento serão capitalizáveis apenas após o momento em que tal for demonstrado (cf. NCRF 06.57); havendo indícios de imparidade, torna-se obrigatório fazer testes para assegurar que os elementos do activo não ficam valorizados acima da sua quantia recuperável, seja esta realizada pelo uso ou por venda no mercado (cf. NCRF 12.1); na concentração de actividades empresariais, o *goodwill* é calculado pela diferença entre os justos valores do custo da concentração e dos activos e passivos adquiridos e, sendo negativo,

é considerado um ganho (NCRF 14.36) e, são raras as situações que originam o reconhecimento de diferimentos, à excepção do reconhecimento de impostos diferidos.

Orientação para o justo valor

Por se basear nas normas emitidas pelo IASB, as quais visam em primeiro lugar empresas transaccionadas no mercado de capitais, o SNC dá prioridade à utilização do justo valor na mensuração dos elementos patrimoniais. Mas, tal não significa que, num dado balanço, todos os seus elementos estejam a ser medidos ao justo valor à data a que ele se reporta.

Com efeito, a utilização do justo valor pode revelar-se apenas no momento inicial de reconhecimento do elemento patrimonial e não, necessariamente, nesse momento e nos momentos subsequentes de reporte financeiro. Assim, cada norma em concreto pode apenas exigir que se utilize como critério de mensuração o justo valor à data de aquisição do elemento, valor esse que, na grande maioria das vezes, coincidirá com o valor da transacção, ou, por outras palavras, o custo histórico. Mas, pode ainda exigir que esse mesmo elemento seja mensurado ao justo valor à data de fecho de contas. Neste caso, na grande maioria das vezes a variação do justo valor será reconhecida nos resultados. Alternativamente, pode acontecer que tal variação seja de reconhecer nos capitais próprios. Na concentração de actividades empresariais, por exemplo, os elementos patrimoniais pertencentes à empresa, ou negócio, adquirido vão aparecer no balanço após concentração ao seu justo valor à data da concentração (NCRF 14.23). Mas, tal não significa que esses mesmos elementos sejam actualizados para o justo valor em todos os balanços seguintes. Apenas o serão, aqueles cujas normas específicas assim o determinem. O justo valor pode, ainda que não seja exigido, ser apresentado como medida alternativa de mensuração subsequente. Áreas onde a mensuração ao justo valor é mais notória são os instrumentos financeiros, os activos biológicos, as propriedades de investimento e os activos fixos tangíveis.

Indispensabilidade das divulgações

Por se basear mais em princípios que em regras, e também por assentar mais na utilização do justo valor, o SNC é muito mais exigente no número de divulgações obrigatórias. O anexo assume, assim, um papel muito mais importante do que no nosso actual normativo, permitindo aos utilizadores elaborar as suas análises com um conjunto muito mais vasto, e mais rico, de informação, o qual inclui informação de

base às políticas, às estimativas, ao risco, às opções tomadas, a diferentes cenários, ... Não obstante os inerentes acréscimos de informação permitidos por um anexo muito mais recheado de informação, não deixa de ser importante alertar para o facto de ser necessária atenção redobrada para “encontrar”, no meio de tanta informação, aquela que é útil e relevante para a análise em apreço.

Flexibilidade de apresentação

Por se basear nas IAS e IFRS, o SNC poderia apresentar-se como um modelo de reporte de informação financeira muito flexível, do qual poderiam resultar balanços e demonstrações com mais ou com menos linhas e detalhe, conforme opção das empresas. Não obstante, atendendo à tradição nacional, optou-se por incluir no SNC não só os modelos de Demonstrações Financeiras, dos quais constam as linhas e detalhe que devem seguir cada uma, como também um código de contas que simplifica não só o processo de classificação e registo corrente da informação, como também a leitura e comparação das contas das diversas empresas portuguesas.

Normas de apresentação e divulgação vs normas de reconhecimento e mensuração

Tal como as normas do IASB, podem encontrar-se NCRF's que regulam apenas questões de apresentação e divulgação (NCRF 1 e NCRF 5, por exemplo), normas que regulam principalmente questões de mensuração (NCRF 12, por exemplo) e normas que regulam com igual peso questões de apresentação e divulgação e questões de mensuração (NCRF 27, por exemplo). Para a adequada compreensão e entendimento do novo sistema é importante interiorizar esta filosofia de abordagem dos temas, que consiste na exposição separada das questões de apresentação e divulgação das questões de mensuração, ainda que o SNC tenha aligeirado esta questão em relação à tendência dominante nas normas do IASB, principalmente no que se refere às normas de instrumentos financeiros.

Punição e multas

De realçar ainda que acompanham as normas que regulam a implementação do SNC um conjunto de normas punitivas, com multas que variam entre € 500 e € 15 000.

Análise norma a norma

Depois da exposição de uma série de considerações prévias, passa-se, agora, à apresentação dos principais conceitos e políticas constantes de cada uma das normas, conceitos e políticas esses que se considera

originarem maiores alterações em relação ao previsto do actual POC e directrizes contabilísticas.

NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras (IAS 1)

No âmbito do SNC, uma entidade fica obrigada² a publicar as seguintes D.F.'s: Balanço; Demonstração dos resultados por naturezas; Demonstração das alterações no capital próprio; Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo e Anexo. Adicionalmente, podem essas entidades apresentar uma Demonstração dos resultados por funções.

A NCRF 1, correspondente à IAS 1, trata da estrutura e conteúdo destas demonstrações financeiras (D.F.'s), com excepção da Demonstração dos fluxos de caixa, cuja preparação está prevista na NCRF 2.

Neste contexto interessa referir que, uma vez que a informação que é exigida à face de cada D.F. não corresponde necessariamente a “contas” elencadas no Código de Contas do SNC, a sua construção não é efectuada de forma directa via transposição de um balancete. Com efeito, na terminologia SNC, as informações contidas nas D.F.'s vêm em “linhas” cujo valor corresponde ao saldo ou a uma combinação de saldos de uma ou mais “conta” ou “subconta”. Note-se que deixa de ser referido à face de cada D.F. o código da conta a que se refere cada elemento.

Quanto ao Balanço, importa realçar que, com o SNC, os Activos e Passivos devem aparecer classificados em correntes e não correntes, substituindo a classificação Imobilizado / Circulante e Médio e longo prazo / Curto prazo constante do POC. Em princípio, a nova perspectiva deveria originar alteração na classificação de elementos do activo que não fazem parte do decurso normal do ciclo operacional da entidade (por exemplo imóveis adquiridos para venda fora do decurso normal da actividade). Não obstante, a versão da NCRF, bem como o modelo de Balanço publicado, ao sugerir que os inventários e créditos sobre clientes são sempre classificados como correntes parece obviar a diferente classificação que a aplicação da versão original da IAS 1 sugeriria. A solução preconizada pelo SNC resolve, igualmente, o conflito que decorreria com a versão da 4^a Directiva caso se seguisse a versão da norma internacional referida.

² As pequenas entidades ficam dispensadas de apresentar a Demonstração das alterações no capital próprio e a Demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.



Relativamente à Demonstração dos resultados, uma importante alteração reside na proibição de classificar como extraordinários quaisquer rendimentos e gastos referidos quer nesta demonstração, quer no anexo. Há, ainda, alteração na ordem de apresentação dos rendimentos e gastos (partindo-se, agora, do rédito gerado pelas vendas e serviços prestados), bem como na classificação dos resultados parcelares. Assim, é evidenciado o resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos (o qual inclui as linhas de outros rendimentos e ganhos e outros gastos e perdas, linhas essas que vão receber determinados rendimentos e gastos que, à luz do POC, poderiam ser classificados como extraordinários ou financeiros), o resultado operacional (antes de gastos de financiamentos e impostos), o resultado antes de imposto seguindo-se, finalmente, o resultado líquido. A Demonstração dos resultados reserva ainda espaço para apresentar: a parte do resultado líquido que se refere a entidades descontinuadas, a parte do resultado líquido atribuível aos interesses minoritários e o resultado por acção

básico (cujo cálculo deve seguir a IAS 33 uma vez que as NCRF não o referem).

A NCRF 1 apresenta, ainda, a Demonstração das alterações no capital próprio. Esta demonstração justifica-se atendendo a que em ambiente SNC há importantes ganhos e perdas, gerados, nomeadamente, com instrumentos financeiros e com subsídios, que podem ser reconhecidos directamente no capital próprio. A elaboração desta demonstração parece envolver alguma complexidade pelo facto dos elementos (antigas “contas”) serem apresentados em coluna e não em linha. Em linha são apresentados os factos que originaram alterações nesses elementos. A demonstração obriga a preencher dois quadros, de forma a serem devidamente divulgados os movimentos do exercício anterior. Na base desta demonstração está o conceito de resultado extensivo, o qual abrange o resultado líquido bem como outros movimentos directos no capital próprio que não se traduzam em transacções com os detentores do capital.

Por fim, o Anexo deve obedecer a uma estrutura sequencial padronizada, com cada nota a merecer uma referência cruzada para a demonstração financeira com a qual se refere.

NCRF 2 – Demonstração de fluxos de caixa (IAS 7)

A NCRF 2 regula a elaboração da Demonstração dos fluxos de caixa. Conforme acima referido, as entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar, entre outras, a Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo. A estrutura da Demonstração dos fluxos de caixa adoptada pela NCRF 2 assemelha-se à estrutura prevista no POC e na Directriz Contabilística n.º 14 – Demonstração dos fluxos de caixa. A principal diferença decorre da proibição, acima referida, da classificação de qualquer rubrica como extraordinária.

Detectam-se ainda outras diferenças que se podem tornar relevantes. Quanto a dividendos pagos, por exemplo, a DC 14 prevê a sua consideração “como fluxo de caixa das actividades de financiamento, porque constituem o custo da obtenção de recursos financeiros”. Já a NCRF 2 prevê a consideração nas actividades de financiamento, pela razão indicada ou, alternativamente, nas actividades operacionais como forma de ajudar os utentes a determinar a capacidade de uma entidade pagar dividendos a partir dos fluxos gerados por estas. O mesmo se passa com os juros pagos e juros e recebimentos recebidos. A DC 14 prevê, quanto aos juros pagos, a consideração como fluxos das actividades de financiamento e, quanto aos juros e dividendos recebidos, a consideração como actividades de investimento. Por seu lado, a NCRF 2 prevê que, além do reconhecimento nas actividades de financiamento e investimento, possam ser alternativamente considerados operacionais. Não obstante, o modelo da Demonstração dos fluxos de caixa não inclui linhas separadas para o registo destas rubricas como operacionais, pelo que deve ser efectuado no anexo o seu relato separado e consistente.

NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF (IFRS 1)

A NCRF 3 é utilizada aquando da emissão pela primeira vez de D.F.'s de acordo com a NCRF's. Assumindo que as primeiras D.F.'s a emitir de acordo com as NCRF's serão as reportadas a 31.12.2010, a NCRF 3 prevê a preparação de um Balanço de abertura reportado a 1 de Janeiro de 2009, no qual estão reflectidos os efeitos da adopção das NCRF's. A preparação deste Balanço serve apenas de “ponto de partida” à elaboração das D.F.'s de 31.12.2010, nomeadamente para efeitos de divulgação dos comparativos. A sua divulgação pública não está prevista.

Na preparação do Balanço de abertura devem ser aplicadas retrospectivamente (ver, abaixo, explicação à NCRF 4) as políticas contabilísticas previstas nas NCRF's o que, obviamente, obrigará ao tratamento de toda a informação com impacto na situação patrimonial a 01.01.2009. Os ajustamentos decorrentes da transposição de um Balanço a 31.12.2008 em ambiente POC para um Balanço a 01.01.2009 em ambiente SNC são reconhecidos directamente numa rubrica do Capital Próprio, nomeadamente em resultados transitados.

Principalmente para facilitar o trabalho dos preparadores e utentes das D.F.'s, a NCRF 3 prevê um conjunto de excepções (isenções e proibições) à aplicação de determinados princípios e políticas previstos nas NCRF's. As primeiras D.F.'s em ambiente SNC devem ser acompanhadas de uma explicação dos efeitos da transposição POC para SNC reportados a 1 de Janeiro de 2009.

NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros (IAS 8)

A NCRF 4, que podemos considerar paralela à Directriz Contabilística n.º 8 -Clarificação da expressão “regularizações não frequentes e de grande significado”, relativamente à conta Resultados transitados, prescreve os critérios para selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento a dar aos efeitos das alterações de políticas e estimativas e à correcção de erros.

De forma mais clara e sistematizada que a anterior directriz, a NCRF 4 esclarece que, quando uma empresa procede à alteração de política contabilística decorrente da aplicação de uma nova norma, ela deve seguir o regime específico previsto nessa norma; nos casos em que a norma não prevê o tratamento a dar aos efeitos da alteração de política e ainda nos casos de alteração voluntária de política, a empresa deve aplicá-la retrospectivamente. A aplicação retrospectiva significa que, na D.F. a preparar, devem ser reflectidos os efeitos que decorreriam caso se tivesse aplicado a nova política desde o primeiro acontecimento que fez relevar a transacção. Esta situação leva ao reconhecimento do impacto da alteração no saldo de abertura no ano comparativo da rubrica dos capitais próprios afectada. O reconhecimento dos efeitos da correcção de erros deve, igualmente, ser retrospectivo.

Exemplos de alterações de políticas contabilísticas incluem, entre outros, a alteração da utilização do modelo do custo para o modelo da revalorização no

reconhecimento de activos fixos tangíveis e a alteração da aplicação do Método da Equivalência Patrimonial para a Consolidação Proporcional no reconhecimento de empreendimentos conjuntos.

A NCRF 4 dispõe ainda que a revisão de estimativas, na medida em que resulte de circunstâncias que ocorreram no período corrente, obriga apenas ao reconhecimento prospectivo dos respectivos efeitos, i.e. ao reconhecimento nos resultados do período e nos resultados de períodos seguintes, se for o caso. Exemplos de revisões de estimativas (o que é diferente de confirmações de estimativas, veja-se, à frente, as referências à NCRF 24) podem respeitar à cobrabilidade de créditos, ao valor recuperável de inventários e à vida útil de activos fixos.

Tal como a prevê implicitamente a directriz contabilística n.º 8, a NCRF 4 exclui do âmbito da aplicação retrospectiva alterações de políticas relativas a transacções que sejam de considerar imateriais.

NCRF 5 – Divulgações de Partes Relacionadas (IAS 24)

A NCRF 5 é uma norma que trata apenas de divulgações, concretamente de divulgações relativas a transacções com partes relacionadas. O objectivo da norma é assegurar que as D.F.'s chamam a atenção para transacções efectuadas com partes relacionadas, entendendo-se como tais um conjunto amplo de entidades, incluindo empresas do mesmo grupo e membros e familiares dos respectivos órgãos de gestão. A lista de divulgações é mais abrangente que as constantes do actual Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados.

NCRF 6 – Activos Intangíveis (IAS 38)

A NCRF 6 é uma das normas que, provavelmente, acarretará efeitos significativos no reconhecimento de actuais imobilizados incorpóreos e custos diferidos. Com efeito, esta norma é mais prudente no reconhecimento de activos que o POC e, concretamente no que se refere às despesas de investigação e desenvolvimento, que a Directriz Contabilística n.º 7 – Contabilização das despesas de investigação e de desenvolvimento.

Para que um intangível seja capitalizável no âmbito da NCRF 6, ele tem que satisfazer, primeiramente, três critérios de existência (identificabilidade, controlo e existência de benefícios económicos futuros) e, em seguida, dois critérios de reconhecimento (ser provável o influxo de benefícios económicos futuros e fiabilidade na mensuração do custo).

Apesar de prever de forma genérica as condições e critérios em que um intangível deve ser reconhecido como Activo, a norma é concreta no que se refere a determinadas despesas, as quais actualmente se podem encontrar nas contas de imobilizações incorpóreas e custos diferidos. A título de exemplo, enquanto a Directriz Contabilística n.º 7 permite o reconhecimento, ainda que excepcional, de despesas de investigação na medida em se possa assegurar de forma inequívoca que produzirão benefícios económicos futuros, a NCRF 6 obriga à consideração de tais despesas como gasto do exercício. Outras despesas a reconhecer como gasto quando incorridas são as relativas a instalação, formação, publicidade e reorganização da empresa. Está, igualmente, vedada a capitalização a determinados intangíveis gerados internamente como marcas, carteira de clientes, títulos de publicações e *goodwill*.

A NCRF 6 é menos exigente na capitalização de intangíveis que sejam adquiridos em concentrações de actividades, obrigando apenas a que eles correspondam à definição de intangível e a que o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. Por outras palavras, a norma assume a probabilidade de geração de benefícios económicos futuros está implícita no cálculo do justo valor quando se trata de intangíveis adquiridos via concentração de actividades empresariais. Assim, pode acontecer que um intangível que não era reconhecido como activo na empresa adquirida, o venha a ser no Balanço (consolidado) da empresa adquirente, ou no Balanço após fusão. Este é o caso típico de marcas, *goodwill* e determinadas despesas de investigação e desenvolvimento.

Para os intangíveis de vida útil definida, a NCRF prevê, além da obrigatoriedade de estimativa da duração, a aplicação do modelo que reflecta o consumo dos benefícios económicos gerados pelo activo, com aplicação do modelo por defeito do modelo de quotas constantes. Para os intangíveis de vida útil indefinida (tal como para o *goodwill* adquirido em concentrações de actividades empresariais) a norma obriga à elaboração anual, e quando ocorram indícios, de testes de imparidade, nos termos previstos na NCRF 12 – Imparidades de activos. A norma prevê ainda, com limitações importantes, a revalorização (o novo termo para “reavaliação”) de intangíveis por reconhecimento directo no capital próprio.

NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis (IAS 16)

Relativamente aos activos fixos tangíveis, ou imobilizações corpóreas como lhe chama o POC, a NCRF 7

acarreta, igualmente, algumas alterações que se podem revelar importantes.

Tal como o actual normativo, a NCRF 7 prevê a aplicação do modelo do custo ou, por opção, o modelo da revalorização, cujos princípios gerais não diferem substancialmente da Directriz Contabilística n.º 16 – Reavaliação de activos imobilizados tangíveis.

Na área das depreciações são detectadas significativas diferenças, nomeadamente no que se refere à estimativa e revisão da vida útil e do valor residual, à identificação do método e, por remissão para a NCRF 12, às condições que obrigam à elaboração de testes de imparidade e, se aplicável, ao reconhecimento de perda. Ainda para efeitos de depreciação, a norma obriga à desagregação de cada activo tangível em componentes com custo significativo em relação ao seu custo total prevendo, nomeadamente, que tais componentes envolvam diferentes vidas úteis e métodos de amortização.

NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas (IFRS 5)

O objectivo da NCRF 8 é prever um enquadramento contabilístico especial para activos não correntes detidos para venda e resultados de unidades operacionais descontinuadas. Exceptuando casos pontuais, o normativo POC não prevê tratamento especial a dar a estas situações.

Concretamente, o que prevê a NCRF 8 para activos não correntes classificados como detidos para venda, é a interrupção da amortização e o reconhecimento ao menor valor entre o valor de balanço e o justo valor deduzido dos custos de venda. Um activo é classificado como activo não corrente detido para venda quando está disponível para venda imediata, esta é altamente provável e espera-se que ocorra até um ano a partir da classificação.

Para os resultados gerados por unidades operacionais descontinuadas, a norma prevê a divulgação separada na Demonstração dos resultados.

NCRF 9 – Locações (IAS 17)

A NCRF 9 assemelha-se ao já previsto no POC e no POC e na Directriz Contabilística n.º 25 – Locações, se bem que seja mais ampla no que se refere às condições que subjacentes às classificações das locações e contenha mais regras concretas no que se refere à

locação de imóveis e à mensuração inicial dos elementos no activo.

NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos (IAS 23)

A principal alteração implícita na NCRF 10 consiste na possibilidade de capitalização dos juros e outros custos de financiamento relativos à aquisição, construção ou produção de activos que levam necessariamente um período substancial de tempo para ficar prontos para o seu uso pretendido ou venda. De referir que a norma prevê como tratamento de referência o reconhecimento em resultados, apresentando a possibilidade de capitalização apenas como tratamento alternativo.

NCRF 11 – Propriedades de Investimento (IAS 40)

A NCRF 11 trata das propriedades de investimento, nomeadamente dos prédios para arrendamento. A grande diferença implícita nesta norma em relação ao actual POC e directrizes consiste na opção prevista na nova norma quanto à aplicação do modelo do justo valor. Assim, enquanto actualmente é concebível a reavaliação de prédios para arrendamento por crédito directo no capital próprio, a NCRF 11 prevê que, em caso de opção pelo modelo do justo valor no reconhecimento de propriedades de investimento, as alterações por este sofridas devem ser reconhecidas directamente nos resultados.

NCRF 12 – Imparidade de Activos (IAS 36)

A NCRF 12 trata do reconhecimento de perdas sofridas por determinados activos, nomeadamente activos tangíveis, intangíveis, *goodwill* e investimentos financeiros.

Esta norma obriga, desde logo, a uma alteração de posicionamento do preparador das D.F.'s. É que, em caso de ocorrência de determinados indícios ou indicações internas ou externas de que determinados activos estão em imparidade, torna-se obrigatório fazer um teste de recuperabilidade ao respectivo valor de balanço e ao reconhecimento de perda de imparidade, se o teste assim o indicar. Esta obrigatoriedade de elaboração de teste é, ainda, anual para o *goodwill* adquirido em concentrações de actividade e para os activos intangíveis com vida útil indefinida.

O teste referido obriga à quantificação da quantia recuperável de cada activo, que corresponde ao maior dos valores entre o valor de uso e o justo valor menos custos de vender. Uma perda de imparidade deve ser reconhecida apenas quando a quantia recuperável, ou



seja o maior entre aqueles dois valores, se revele inferior ao valor de balanço do activo à data do teste.

A norma envolve, necessariamente, a elaboração de um conjunto de estimativas indispensáveis ao cálculo da quantia recuperável, nomeadamente no que se refere ao cálculo do valor de uso. A subjectividade implícita a este cálculo tem, efectivamente, vindo a ser alvo de sérias críticas.

Para activos que gerem fluxos de caixa que não sejam independentes, a norma prevê a elaboração de um só teste aplicável ao conjunto de activos. A necessidade de julgamento e a complexidade implícita à elaboração dos testes de imparidades nestas situações são ainda mais notórias.

De referir no entanto que, ainda que envolva subjectividade na aplicação, esta norma, quando comparada com o disposto no actual POC, contribui para uma maior comparabilidade na medida em que obriga, perante a ocorrência de determinados indícios, todas as empresas a fazer um teste de imparidade nos termos e condições definidos na norma. A este propósito, o actual POC além de não prever os casos em que se

deve testar o valor de balanço, não refere a forma de cálculo do valor.

NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas (IAS 28 e 31) e NCRF 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação IAS 27

As NCRF 13 e 15, embora baseadas, tal como as restantes, no normativo internacional, apresentam diferenças significativas em relação às opções tomadas pelo IASB, nomeadamente no que se refere às contas individuais de entidades que apresentam D.F. consolidadas. As diferenças em relação ao POC e actuais directrizes são, igualmente relevantes, principalmente ao nível da sistematização, consistência e clarificação.

Ponto prévio à análise destas normas é a apresentação da classificação das participações de capital de acordo com o SNC. Assim, e tendo em conta o grau de interferência na gestão, as entidades participadas devem classificar-se em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas, associadas e outras. Para cada participação de capital estão previstos diferentes métodos, os quais diferem casos se esteja perante D.F. individuais ou D.F. consolidadas. O Quadro 1 sistematiza efeitos importantes decorrentes da classificação.