
BLOCO FORMATIVO III

NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO 4, 5 e 24

ÍNDICE

3.1. - POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E ERROS (NCRF 4)	3
3.1.1. Introdução	3
3.1.2. Objectivo e Âmbito.....	5
3.1.3. Definições.....	5
3.1.4. Políticas Contabilísticas	8
3.1.5. Alterações nas estimativas contabilísticas	10
3.1.6. Erros.....	12
3.1.7. Impraticabilidade com respeito à aplicação retrospectiva e à reexpressão retrospectiva.....	14
3.2. - DIVULGAÇÕES DE PARTES RELACIONADAS (NCRF 5)	16
3.2.1. Introdução	16
3.2.2. Objectivo e Âmbito.....	17
3.2.3. Definições.....	19
3.2.4. Divulgação	20
3.3. - ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DO BALANÇO (NCRF 24)	24
3.3.1. Introdução	24
3.3.2. Objectivo e Âmbito.....	25
3.3.3. Definições.....	27
3.3.4. Reconhecimento e mensuração	29
3.3.5. Divulgação	32

3.1. - POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E ERROS (NCRF 4)

3.1.1. Introdução

A NCRF 4 com o título de “Políticas Contabilísticas, Alterações de Estimativas Contabilísticas e Erros”, insere-se no quadro normativo do SNC com o intuito de regular a forma de aplicação das políticas contabilísticas, no sentido da sua consistência, bem como as alterações de estimativas e dos erros materiais.

A estrutura da NCRF 4 encontra-se apresentada no quadro seguinte:

NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros IFRS/IAS de base: IAS 8
Objectivo: Prescrever os critérios para a selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e erros.
Âmbito: Seleccção e aplicação de políticas contabilísticas e contabilização das alterações de políticas e estimativas contabilísticas e correcções de erros de períodos anteriores
Definições: Alteração na estimativa contabilística;

Aplicação prospectiva; Aplicação retrospectiva; Erros de períodos anteriores; Impraticável; Material; Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro; Políticas contabilísticas; Reexpressão retrospectiva.
Políticas contabilísticas: Seleção e aplicação de políticas contabilísticas; Consistência de políticas contabilísticas; Alterações nas políticas contabilísticas; Aplicações retrospectivas; Divulgação.
Alteração nas estimativas contabilísticas: Divulgações
Erros Limitações à reexpressão retrospectiva; Divulgação de erros de períodos anteriores.
Data de eficácia: 1 de Janeiro de 2010

3.1.2. Objectivo e Âmbito

De acordo com o § 1, o objectivo da presente norma *“é o de prescrever os critérios para a selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e correcções de erros.”*

A presente Norma deve ser aplicada na selecção e aplicação de políticas contabilísticas e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correcções de erros de períodos anteriores.

Os efeitos fiscais relativos à aplicação da norma, obedecerão ao estipulado na NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento

3.1.3. Definições

Em termos de definições a NCRF 4 apresenta um conjunto de 8 definições que se elencam de seguida:

Alteração na estimativa contabilística: é um ajustamento na quantia escriturada de um activo ou de um passivo, ou a quantia de consumo periódico de um activo, que resulta da avaliação do presente estado dos activos e passivos, e obrigações e benefícios futuros esperados associados aos mesmos. As alterações nas estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos e, em conformidade, não são correcções de erros.
--

Aplicação prospectiva: de uma alteração numa política contabilística e de reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respectivamente, é:

A aplicação da nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, que ocorram após a data em que a política seja alterada; e

O reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afectados pela alteração.

Aplicação retrospectiva: é a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Erros de períodos anteriores: são omissões, e declarações incorrectas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorrecto, de informação fiável que:

Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

Poderia razoavelmente esperar -se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes.

Impraticável: a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente uma alteração na política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro se:

Os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão

retrospectiva não forem determináveis; A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da entidade nesse período; ou A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objectivamente a informação sobre estas estimativas que proporcione provas das circunstâncias que existiam nas datas em que essas quantias foram reconhecidas, mensuradas ou divulgadas ou que teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período foram autorizadas para emissão.
Material: as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e natureza da omissão ou declaração incorrecta ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão e a natureza do item, ou uma combinação de ambas, podem ser o factor determinante.
Políticas contabilísticas: são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.
Reexpressão retrospectiva: é a correcção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

3.1.4. Políticas Contabilísticas

Sempre que uma NCRF ou NI estabeleçam um tratamento a dar a determinado acontecimento, terão de ser observadas as suas disposições, excepto se o efeito da sua aplicação for imaterial. No entanto, quando o tratamento contabilístico de uma transacção estiver omissa, deve o órgão de gestão ajuizar quanto ao desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas e fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras sejam completas em todos os aspectos materiais.

Ao efectuar juízos de valor, o órgão de gestão deve consultar e considerar inicialmente as NCRF e as NI que tratem de assuntos semelhantes e relacionados as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na Estrutura Conceptual.

As políticas contabilísticas devem ser aplicadas consistentemente para transacções semelhantes, a menos que uma Norma ou Interpretação especificamente exija ou permita alterações.

A NCRF 4 estabelece condições muito precisas para alterações de políticas contabilísticas, apenas permitindo a sua alteração se tal for exigido por uma Norma ou Interpretação, ou no caso de a alteração resultar uma apresentação mais apropriada de acontecimentos ou transacções nas demonstrações financeiras.

A mudança de políticas contabilística coloca um problema de comparabilidade, já que os utentes da informação financeira precisam de poder comparar as demonstrações de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição e desempenho financeiro e dos seus fluxos de caixa.

Dessa forma, a contabilização da mudança de políticas deve ser efectuada de acordo com as disposições transitórias, caso resulte da aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação com disposições transitórias ou de forma **retrospectiva**, no caso da Norma ou Interpretação não conter esse tipo de disposições ou ainda quando altere a política voluntariamente.

Através da aplicação retrospectiva, as demonstrações financeiras de períodos anteriores são reexpressas pela aplicação da nova política, como se tivesse sido sempre aplicada, garantido a comparabilidade entre os períodos apresentados.

Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica-a à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. Sempre que for impraticável determinar os efeitos específicos num período da alteração duma política contabilística, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de activos e passivos no início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva.

A entidade deve divulgar, quando a aplicação inicial de uma Norma ou de uma Interpretação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, a seguinte informação:

1. O título da Norma ou da Interpretação;
2. A natureza da alteração na política contabilística; e
3. A quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável.

No caso de uma alteração voluntária em políticas contabilísticas ter efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

1. A natureza da alteração na política contabilística;
2. As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante;
3. A quantia do ajustamento para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto que seja praticável; e
4. A quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável.

Em qualquer dos casos as demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

3.1.5. Alterações nas estimativas contabilísticas

Uma estimativa contabilística resulta de incertezas inerentes aos negócios da empresa, tendo por base as últimas informações conhecidas na data da elaboração demonstrações financeiras. No § 27 da NCRF 4, encontram-se alguns exemplos de estimativas que podem ser exigidas:

1. Débitos incobráveis (de Contas a Receber);
2. Obsolescência de inventários;
3. Justo valor dos activos e passivos financeiros;
4. A vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados em, activos depreciables; e
5. Obrigações respeitantes a garantias.

As estimativas podem ser revistas em função da maior experiência, ou da ocorrência de novas informações ou alterações nas circunstâncias em que se basearam as estimativas anteriores. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correcção de um erro.

Assim, o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, deve ser reconhecido **prospectivamente** incluindo-o nos resultados do:

Período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou

Período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.

A alteração de estimativa contabilística é aplicada de forma prospectiva, já que não afecta situações passadas, mas apenas o presente e o futuro, já que no final de cada exercício ter-se-á de rever as estimativas e aplicar a que melhor reflecta as informações conhecidas à época. Desta forma, ao rever as estimativas não se está a reconhecer um erro, mas apenas as alterações originadas por desenvolvimentos no período, por isso não se deve adoptar a aplicação retrospectiva.

Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em futuros períodos, no entanto, se a quantia do efeito em futuros períodos não for divulgada porque a estimativa do mesmo é impraticável, uma entidade deve divulgar esse facto.

3.1.6. Erros

Poderão surgir erros no reconhecimento, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos das demonstrações financeiras, não se considerando em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira. Os erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros de aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes.

Os erros do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo se forem descobertos num período posterior, são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse mesmo período.

Dessa forma, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores **retrospectivamente** no primeiro conjunto de demonstrações financeiras aprovadas após a sua descoberta:

1. Reexpressando as quantias comparativas para os períodos anteriores apresentados em que tenha ocorrido o erro; ou
2. Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.

Como foi aferido anteriormente, a NCRF 4, requer a reexpressão da informação comparativa, a menos que seja impraticável fazê-lo, de forma a incorporar os efeitos do erro, pelo que as contas do período em que o erro é descoberto não sofrem qualquer efeito do erro de períodos anteriores.

Qualquer informação apresentada sobre exercícios anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto tal seja praticável. Quando for impraticável determinar o período em que se começam a sentir os efeitos de um erro na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva.

Ao proceder à correcção de erros materiais de exercícios anteriores, a entidades deverá divulgar:

1. A natureza de um erro de um período anterior;
2. Até ao ponto em que tal seja praticável, a quantia de correcção para cada período anterior apresentado;
3. A quantia da correcção no início do período anterior mais antigo apresentado; e
4. Se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

3.1.7. Impraticabilidade com respeito à aplicação retrospectiva e à reexpressão retrospectiva

Em algumas circunstâncias, torna -se impraticável ajustar informação comparativa para um ou mais períodos anteriores para conseguir comparabilidade para o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados nos períodos anteriores de uma forma que permita quer a aplicação retrospectiva de uma nova política contabilística quer a reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.

Por isso, ao aplicar retrospectivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:

1. Proporcione provas de circunstâncias que existiam nas datas em que tiver ocorrido a transacção, outro acontecimento ou condição; e
2. Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão.

Não deve ser usada percepção ao aplicar uma nova política contabilística a, ou ao corrigir quantias para, um período anterior, quer ao fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções do órgão de gestão num período anterior, quer ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior.

Por exemplo, quando uma entidade corrija um erro de um período anterior na mensuração de activos financeiros previamente classificados como investimentos detidos até à maturidade, ela não altera a respectiva base de mensuração para esse período. Num outro exemplo, quando uma entidade corrija um erro de um período anterior ao calcular o seu passivo relativo a baixa

por doença acumulada dos empregados, ela ignora a informação sobre uma época de gripe invulgarmente grave no período seguinte que, naturalmente, apenas foi conhecida depois das demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão. O facto das estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se emenda informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajustamento ou correcção fiável da informação comparativa.

3.2. - DIVULGAÇÕES DE PARTES RELACIONADAS (NCRF 5)

3.2.1. Introdução

A NCRF 5 surge no cômputo do SNC, como uma norma exclusivamente relacionada com situações de divulgação, relativa a um dos aspectos com maior impacto nas demonstrações financeiras, tendo em conta a cada vez maior globalização dos mercados, as partes relacionadas.

Esta norma, poder-se-á considerar como tendo por objectivo último, a evidência de uma forma transparente de que as demonstrações financeiras se encontram ou não afectadas pelas transacções que efectua com entidades com as quais possua algum grau de ligação que permitiria operar de forma diferente das normais relações de mercado.

Assim a estrutura da NCRF 5 encontra-se apresentada no quadro seguinte:

NCRF 5 - Divulgações de Partes Relacionadas IFRS/IAS de base: IAS 24
Objectivo: Prescrever que, nas demonstrações financeiras de uma entidade, se incluam as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e os resultados possam ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes com as mesmas
Âmbito: Identificar relacionamentos e transacções com partes relacionadas; Identificar saldos pendentes entre uma entidade e as suas partes relacionadas;

Identificar as circunstâncias em que é exigida a divulgação dos itens anteriores; e Determinar as divulgações a fazer relativamente a esses itens.
Definições: Controlo; Controlo conjunto; Influência significativa; Membros íntimos da família; Partes relacionadas; Pessoal-chave; Remuneração; Transacções com partes relacionadas
Divulgação: Relacionamentos entre empresa-mãe e subsidiárias; Remuneração do pessoal-chave; A natureza das transacções entre as partes relacionadas;
Data de eficácia: 1 de Janeiro de 2010

3.2.2. Objectivo e Âmbito

O § 1 da NCRF 5 refere que o objectivo da norma *“é o de prescrever que, nas demonstrações financeiras de uma entidade, se incluam as divulgações*

necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e resultados possam ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes com as mesmas.”

Este propósito de divulgação, marca uma alteração no que diz respeito ao anterior normativo contabilístico, onde não havia igual preocupação, embora em termos fiscais, já desde algum tempo se tem vindo a intensificar a necessidade de divulgação e de, se for caso disso, proceder à correcção das declarações de rendimentos derivado de situações de preços de transferência entre entidades relacionadas.

Embora não seja o objecto deste trabalho, será de realçar que os problemas fiscais derivados dos preços de transferência têm sido das principais áreas de actuação de diversas organizações internacionais, incluindo a OCDE, no sentido de procurar tributar correctamente as operações vinculadas de acordo com o princípio da plena concorrência.

Em Portugal a legislação sobre este tipo de situação foi adoptada em 2001, com a introdução do regime dos preços de transferência, através da Lei n.º 30-G/2000 e da portaria 1446/2001. Foi igualmente no âmbito da introdução da Informação Empresarial Simplificada (IES), obrigatório, em caso aplicável, a divulgação das transacções existentes com as entidades relacionadas.

Embora as normas fiscais prossigam objectivos relacionados com a tributação enquanto a norma contabilística tem como objectivo dar a conhecer até que ponto as demonstrações financeiras podem ser afectadas pelas operações vinculadas, muitas entidades já divulgam e até justificam as suas operações com entidades relacionadas, procedendo, se for caso disso, a correcções nas suas declarações fiscais.

A norma tem como âmbito a identificação de um conjunto de operações com entidades relacionadas, nomeadamente as transacções comerciais e financeiras e os saldos pendentes, bem como determinar as divulgações a fazer relativamente a essas operações. Será ainda de referir, que no caso de

demonstrações financeiras consolidadas as transacções e saldos intra-grupo anulados no âmbito da consolidação não terão de ser divulgados.

3.2.3. Definições

Em termos de definições a NCRF 5 apresenta um conjunto de 8 definições que se elencam de seguida:

Controlo: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma.
--

Controlo conjunto: é a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

Influência significativa: é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma actividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo.
--

Membros íntimos da família: de um indivíduo são aqueles membros da família que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por esse indivíduo nos seus negócios com a entidade

Parte relacionada: Uma parte está relacionada com uma entidade se directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, controlar, for controlada ou estiver sob o controlo comum da entidade, tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a mesma, ou tiver um controlo conjunto sobre a

entidade; A parte for uma associada ou um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor, seja membro do pessoal chave da gestão da entidade ou da sua empresa -mãe; A parte for um plano de benefícios pós -emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.
Pessoal chave de gestão: são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, directa ou indirectamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.
Remuneração: inclui todos os benefícios dos empregados Os benefícios dos empregados são todas as formas de retribuição paga, a pagar ou proporcionada pela entidade, ou em nome da entidade, em troca de serviços prestados à entidade. Também inclui as retribuições pagas em nome da empresa -mãe da entidade com respeito aos serviços prestados à entidade.
Transacção com partes relacionadas: é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de haver ou não um débito de preço.

3.2.4. Divulgação

Ao considerar cada possível relacionamento com partes relacionadas, deve prestar-se atenção para a substância do relacionamento e o nível de integração e não meramente para a forma legal, sob pena de em extremo abarcar um

conjunto de tal forma vasto de entidades que desvirtuaria o objectivo da própria norma.

Desta forma, no § 10 é referido, a título de exemplo algumas situações que, embora enquadráveis como partes relacionadas, não o serão no âmbito da presente norma: duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gestão em comum; dois empreendedores simplesmente por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto; entidades que proporcionam financiamentos, sindicatos; empresas de serviços públicos, agências governamentais, simplesmente em virtude dos seus negócios normais com uma entidade; e um cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transaccione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

A NCRF 5 requer a divulgação das relações entre a empresa-mãe e as suas subsidiárias independentemente de ter havido ou não transacções entre essas partes relacionadas. A entidade deve divulgar o nome da empresa - mãe e, se for diferente, o nome da empresa – mãe do grupo. Caso nenhuma delas prepare demonstrações financeiras disponíveis para uso público, deve ser divulgado o nome da entidade que o faça

Para além disso deve igualmente divulgar a remuneração do pessoal chave da gestão no total e para cada uma das seguintes categorias:

- Benefícios de curto prazo dos empregados;
- Benefícios pós -emprego;
- Outros benefícios de longo prazo;
- Benefícios por cessação de emprego; e
- Pagamento com base em acções.

No caso de existirem transacções entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informação sobre as transacções e saldos pendentes, necessária para a compreensão do potencial efeito do relacionamento nas demonstrações financeiras. Estas divulgações serão feitas separadamente para cada uma das categorias:

- A empresa -mãe;
- Entidades com controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade;
- Subsidiárias;
- Associadas;
- Empreendimentos conjuntos nos quais a entidade seja um empreendedor;
- Pessoal chave da gestão da entidade ou da respectiva entidade--mãe;
- Outras partes relacionadas.

De acordo com o § 13, no mínimo, as divulgações devem incluir:

- A quantia das transacções;
- A quantia dos saldos pendentes;
- Ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa relacionados com a quantia dos saldos pendentes; e
- Os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de cobrança duvidosa de partes relacionadas.

A norma exemplifica algumas transacções, que no caso de serem efectuadas, deverão ser divulgadas:

-
- Compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);
 - Compras ou vendas de propriedades e outros activos;
 - Prestação ou recepção de serviços;
 - Locações;
 - Transferências de pesquisa e desenvolvimento;
 - Transferências segundo acordos de licenças;
 - Transferências segundo acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);
 - Prestação de qualquer tipo de garantia; e
 - Liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de outra parte.

Tendo em conta que a NCRF 5 apenas trata de questões de divulgação, o efeito que produz nas demonstrações financeiras cingem-se a este aspecto, embora pelo aumento da informação exigida irá proporcionar uma melhoria na informação gerada aos utentes.

3.3. - ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DO BALANÇO (NCRF 24)

3.3.1. Introdução

A introdução de uma norma que trata dos acontecimentos que ocorrem após a data do balanço é um aspecto que não tinha tratamento específico no POC. Existiam nos critérios de valorimetria algumas referências que permitiam dar pistas da necessidade de se ajustar as demonstrações financeiras perante a ocorrência de determinados acontecimentos.

Com a introdução do SNC, foi introduzida a NCRF 24, com o título *“Acontecimentos após a data do balanço”* tendo por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 10, e tem como objectivo estabelecer em que circunstância se deve ajustar as demonstrações financeiras em resultado de um acontecimento posterior à sua data de referência, bem como que tipos de divulgações devem ocorrer.

A estrutura da NCRF 24 encontra-se apresentada no quadro seguinte:

NCRF 24 – Acontecimentos após a data do balanço	
IFRS/IAS de base: IAS 10	
Objectivo:	
Estabelecer:	
Quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço; e	
As divulgações que uma entidade deve fornecer quanto à data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quanto aos acontecimentos após a data do balanço.	
Âmbito:	
Contabilização e divulgação de acontecimentos após a data do	

balanço.
Definições: Acontecimentos após a data do balanço; Data de autorização para emissão das demonstrações financeiras.
Reconhecimento e mensuração: Regras sobre acontecimentos após a data do balanço que: dão lugar a ajustamentos; não dão lugar a ajustamentos. Regras sobre dividendos; Regras sobre a preparação das demonstrações financeiras em continuidade.
Divulgações: Data de autorização para emissão; Actualização da divulgação acerca de condições à data do balanço; Acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.
Data de eficácia: 1 de Janeiro de 2010

3.3.2. Objectivo e Âmbito

Nos termos do § 1da NCRF 24 o objectivo da norma “*é o de estabelecer:*

(a) Quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço; e

(b) As divulgações que uma entidade deve fornecer:

(i) Quanto à data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão;

(ii) Quanto a acontecimentos após a data do balanço.

A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.”

Para uma melhor compreensão do alcance dos objectivos preconizados por esta norma, convém ter presente o conteúdo da EC designadamente em relação aos pressupostos subjacentes às demonstrações financeiras, (§22 e 23 da EC).

Assim, de acordo com o parágrafo 22 da estrutura conceptual “*as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.*” Deste modo proporciona-se aos utilizadores da informação financeira não apenas as transacções passadas mas igualmente os fluxos de caixa que se esperam ocorrer no futuro.

No que concerne à continuidade o § 23 refere que “*as demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar num futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem a intenção nem a*

necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.” Este parágrafo está em sintonia com o disposto na NCRF 24, já que considera que as demonstrações financeiras devem ser preparadas numa base de continuidade, à excepção quando ocorrerem factos, mesmo após a data do balanço, que indiquem que o pressuposto da continuidade não é o indicado.

No que concerne ao âmbito, o § 2 refere que “*esta norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de acontecimentos após a data do balanço.*” O que pressupõe que esta norma apenas se aplica aos acontecimentos que ocorrem após o balanço e de que forma devem ser apresentados e/ou nas demonstrações financeiras.

3.3.3. Definições

O § 3 da desta norma apresenta duas definições:

Acontecimentos após a data do balanço: são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão pelo órgão de gestão.
--

Os acontecimentos ocorridos após a data do balanço podem ser considerados de dois tipos, que são identificados no mesmo parágrafo:

Aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a
--

ajustamentos)
Aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).

Estes dois tipos de acontecimentos, incluindo-se aqueles que ocorram após a divulgação pública dos resultados ou de outra informação financeira seleccionada, serão objecto de um estudo mais aprofundado posteriormente neste trabalho.

Data de autorização para a emissão das demonstrações financeiras: é a data a partir da qual as demonstrações financeiras aprovadas pelo órgão de gestão se disponibilizam para conhecimento de terceiros ou, se aplicável, dum conselho de supervisão (constituído unicamente por não -executivos).

De acordo com o texto acima identificado, a data considerada na norma é aquela em que o órgão de gestão aprova as demonstrações financeiras e não a data em que a Assembleia-Geral as aprecia e eventualmente aprova. Esta opção, embora encontre eco na IAS 10, não terá em conta a esmagadora maioria das entidades que emitem as suas demonstrações financeiras em Portugal, que são pequenas e médias empresas sob a forma de sociedades por quotas sem uma estrutura de gestão formal e sistematizada que permita saber em que data procederam à aprovação das contas. Para suprir essa situação o § 4 vem dar de uma forma genérica cobertura ao processo de autorização da emissão das demonstrações financeiras, especificando que poderá variar consoante a natureza e a organização da entidade¹.

¹ De referir que na IAS 10, este parágrafo genérico de enquadramento aparece em primeiro lugar do que os restantes, com situações mais específicas.

3.3.4. Reconhecimento e mensuração

Relativamente aos aspectos de reconhecimento e mensuração, a norma faz duas grandes distinções: os acontecimentos que dão lugar a ajustamentos e os acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos².

No que concerne à primeira situação, a norma refere que *“uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.”*

Como já foi referido anteriormente este tipo de ajustamentos devem estar relacionados com situações que já existiam à data do balanço, dando a norma um conjunto de exemplos desse tipo de situações, que exigem que a entidade ajuste as quantias reconhecidas, ou que reconheça itens que não tinham sido anteriormente reconhecidos nas suas demonstrações financeiras.

Assim, no § 6 da norma são elencados os seguintes exemplos:

A resolução, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço. A entidade ajusta qualquer provisão anteriormente reconhecida relacionada com este caso judicial de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes ou reconhece uma nova provisão. A entidade não pode divulgar meramente um passivo contingente porque a resolução proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com da NCRF 21;

² No caso dos acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos é ainda individualizado o caso dos dividendos.

A recepção de informação após a data do balanço que indique que
um activo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada, tal como ocorre, designadamente, nas seguintes situações:
A falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma, normalmente, que existia uma perda à data do balanço numa conta a receber comercial e que a entidade necessita de ajustar a respectiva quantia escriturada; e A venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço;
A determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data do balanço
A determinação após a data do balanço da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data (ver supletivamente a NCRF 28 — Benefícios dos Empregados)
A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorrectas

Os exemplos referidos no § 6 da norma estão relacionados, essencialmente, com obrigações, legais ou construtivas, que a entidade possuía à data de referência das demonstrações financeiras e que só após essa data as pode mensurar com fiabilidade, bem como valores de realização de activos que, embora estivessem em situação de imparidade, só após a data de do balanço ocorreram factos suficientes para determinar essa situação.

No que diz respeito aos acontecimentos que não lugar a ajustamentos, a norma refere no seu § 8, alguns exemplos de situações desse tipo:

O declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no valor de mercado não se relaciona normalmente com as condições dos investimentos, à data do balanço, mas reflecte circunstâncias que surgiram posteriormente. Portanto, uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas aos investimentos. De forma semelhante, a entidade não actualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos à data do balanço, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais de acordo com o parágrafo

Para além das situações referidas no parágrafo anterior, a norma estabelece ainda uma situação específica para o caso dos dividendos, que não darão lugar a ajustamento, pois este tipo de exfluxo apenas se converterá num passivo após a autorização das demonstrações financeiras, nomeadamente na Assembleia-Geral de aprovação dos resultados. Embora possam ser anunciados antes da autorização das demonstrações financeiras, tal facto não constitui uma obrigação presente, tal como definida na NCRF 21, pelo que não se deve ajustar.

Um dos aspectos relevante mais relevantes que a norma trata está relacionado com a perspectiva de continuidade que uma entidade deve ter na elaboração das suas demonstrações financeiras. A norma refere especificamente no seu § 11 que:

Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras

numa base de continuidade se o órgão de gestão determinar após a data do balanço que pretende ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser fazer isso

No caso de deterioração económica e financeira, o órgão de gestão pode decidir, ou a isso ser forçado, a liquidar a entidade, mesmo que tal ocorra após a data do balanço. Esse facto, entre outros, é suficiente para deixar de considerar o pressuposto da continuidade como apropriado na elaboração das demonstrações financeiras e como tal proceder à sua alteração. A norma é bem explícita quanto a esse aspecto, referindo no seu § 12 o seguinte:

Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige uma alteração fundamental no regime contabilístico, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no âmbito do regime contabilístico original

Desta forma, não está em causa um ajustamento das quantias, mas o princípio subjacente às próprias demonstrações financeiras, tal como já foi referido na NCRF 1.

3.3.5. Divulgação

No aspecto das divulgações, um dos aspectos mais relevantes a considerar é a data da autorização para a emissão das demonstrações financeiras, pois não reflectirão acontecimentos após essa data. A entidade deve igualmente divulgar a existência da possibilidade dos accionistas poderem alterar as demonstrações financeiras, bem como, no caso de receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam à data do balanço,

actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.

Mesmo tratando-se de acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos, a sua divulgação possibilita ao leitor da informação financeira um conhecimento que pode ser relevante no processo de tomada de decisão, pelo que a norma estabelece que, para cada categoria material de acontecimentos, se deve divulgar a natureza do acontecimento e a estimativa do seu efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

No § 19 são elencados vários exemplos de acontecimentos, que embora não dêem lugar a ajustamentos, serão objecto de divulgação:

Uma importante concentração de actividades empresariais após a data do balanço (a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais exige divulgações específicas em tais casos) ou a alienação de uma importante subsidiária
Anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional
Importantes compras de activos, classificação de activos como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, outras alienações de activos, ou expropriação de activos importantes pelo Governo
A destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção
O anúncio ou início do processo de uma reestruturação importante
Importantes transacções de acções ordinárias e de potenciais transacções de acções ordinárias

Alterações anormalmente grandes em preços de activos ou taxas de câmbio
Alterações nas taxas fiscais ou leis fiscais decretadas ou anunciadas, que tenham um efeito significativo nos activos e passivos por impostos correntes e diferidos
Celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas
Iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço