

Apuramento de Resultados

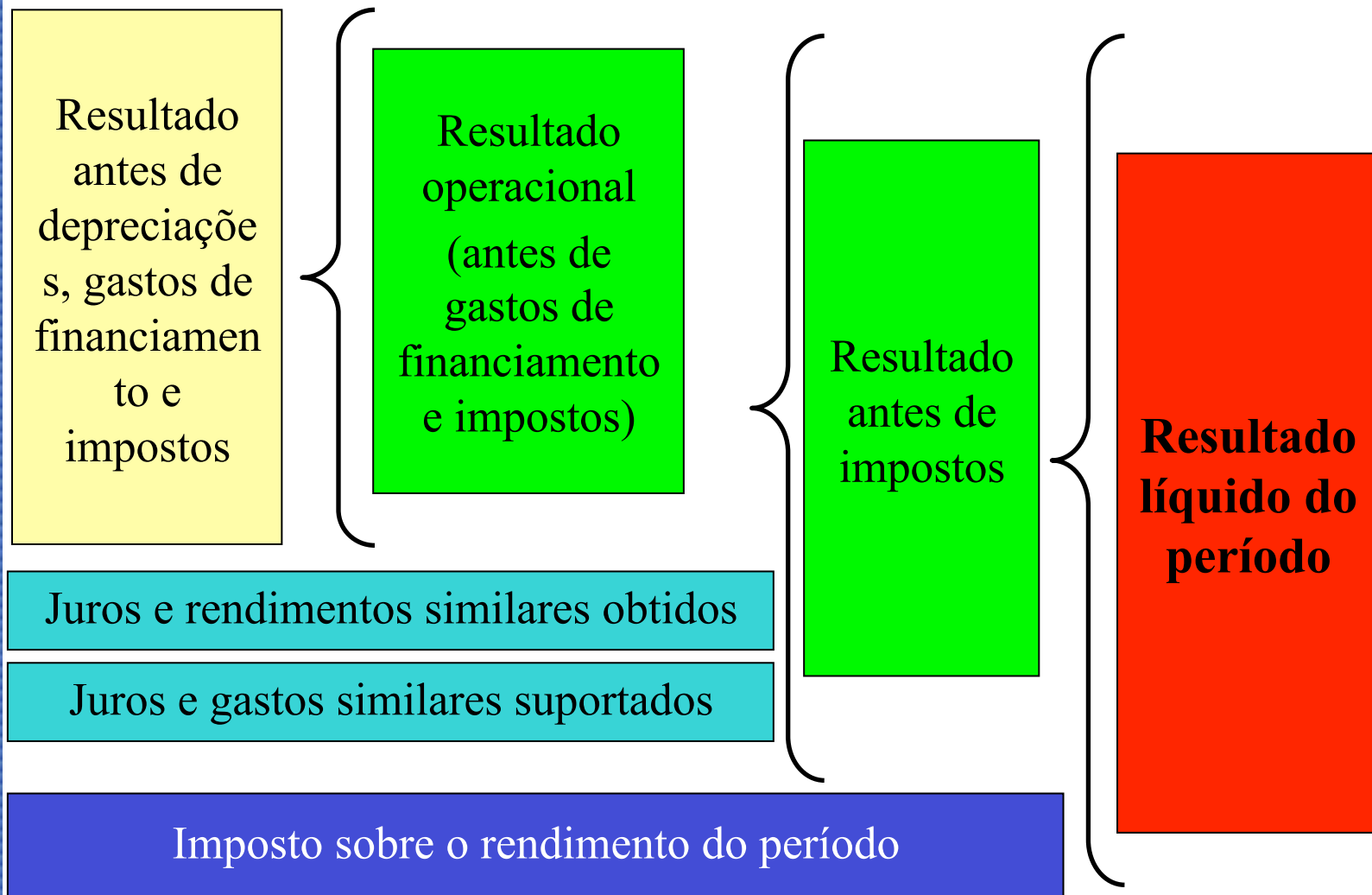
Estrutura e apuramento do resultado do período

Lançamentos de regularização e de apuramento de resultados

Políticas contabilísticas, alterações de estimativas contabilísticas e erros (NCRF 4)

Acontecimentos após a data do balanço (NCRF 24)

Apuramento e contabilização do imposto sobre o rendimento



Lançamentos de regularização:

- Apuramento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (inventário intermitente)
- Apuramento da variação da produção (inventário intermitente)
- Depreciações/amortizações dos activos fixos tangíveis e activos intangíveis
- Perdas por imparidade/reversões (investimentos financeiros, propriedades de investimento, activos fixos tangíveis, activos intangíveis, dívidas a receber, inventários)

Lançamentos de regularização:

- Revalorizações (activos fixos tangíveis/activos intangíveis)
- Perdas/ganhos por reduções/ganhos do justo valor (instrumentos financeiros, investimentos financeiros, propriedades de investimento, activos biológicos)
- Provisões (constituição, reforço, reversão)
- Remunerações a liquidar (encargos com férias)
- Devedores/credores por acréscimos de rendimentos/gastos
- Diferimentos (gastos/rendimentos a reconhecer)

Lançamentos de regularização:

- Registo das variações nos capitais próprios das filiais e associadas (aplicação do método da equivalência patrimonial)
- Cálculo do imposto sobre o rendimento do período (imposto estimado e imposto diferido)

- **Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCRF 4) – Objectivo e âmbito**

Base:

- ❖ IAS 8, adoptada pela UE pelo Reg (CE) nº 2238/2004, de 29/12

Objectivo:

- ❖ Prescrever os critérios para:
 - ✓ Selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o seu tratamento contabilístico
 - ✓ Divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e correcções de erros

Âmbito:

- ❖ Aplica-se 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

Políticas contabilísticas:

- ❖ Princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação das DFs.

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/passivos, e obrigações e benefícios futuros associados aos mesmos.
- ❖ Resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos.
- ❖ Não são correcções de erros.

Erros de períodos anteriores:

- ❖ Omissões e declarações incorrectas nas DFs da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso ou uso incorrecto de informação fiável
- ❖ Incluem efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes

Aplicação retrospectiva:

- ❖ É a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Aplicação prospectiva:

❖ De uma alteração numa política contabilística:

- ✓ É a aplicação da nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, que ocorram após a data em que a política contabilística seja alterada

❖ Do reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística:

- ✓ É o reconhecimento da política da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afectados pela alteração

Reexpressão retrospectiva:

- ❖ É a correcção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das DFs como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido

Políticas contabilísticas:

Seleccção e aplicação de políticas contabilísticas:

- ❖ É a que decorre da Norma ou da Interpretação que especificamente tratar da transacção, outro acontecimento ou condição
- ❖ Na ausência de Norma, o órgão de gestão, ajuizará quanto ao desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística, devendo consultar e considerar a aplicabilidade:
 - ✓ Dos requisitos e a orientação das Normas e Interpretações que tratam assuntos semelhantes
 - ✓ As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na EC

Políticas contabilísticas:

Consistência de políticas contabilísticas:

- ❖ Devem ser aplicadas consistentemente para transacções semelhantes (comparabilidade), excepto se uma Norma ou Interpretação permita ou exija para um determinado item diferentes políticas

Políticas contabilísticas:

Alterações nas políticas contabilísticas:

- ❖ Uma política contabilística só deve ser alterada, se:
 - ✓ For exigida por uma Norma ou Interpretação; ou
 - ✓ Resultar no facto das DFs proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, na posição financeira, desempenho ou fluxos de caixa.
- ❖ Aplicar alterações nas políticas contabilísticas, retrospectivamente:
 - ✓ Quando resulte da aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação, quer inclua ou não disposições transitórias específicas; ou
 - ✓ Quando resulte de uma alteração voluntária.

Políticas contabilísticas:

Divulgação

- ❖ Quando uma alteração voluntária tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, mas é impraticável determinar a quantia de ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, deve-se divulgar:
 - ✓ A natureza da alteração na política contabilística;
 - ✓ As razões da aplicação na nova política proporcionar informação viável e mais relevante; e
 - ✓ A quantia do ajustamento para o período corrente e cada período anterior, se praticável.

Alterações nas estimativas contabilísticas:

- ❖ Face às incertezas inerentes à actividade empresarial, muitos itens não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados
- ❖ O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de DFs, não diminuindo a sua fiabilidade. São exemplos:
 - ✓ Débitos incobráveis de contas a receber;
 - ✓ Obsolescência de inventários;
 - ✓ Justo valor dos activos/passivos financeiros;
 - ✓ A vida útil de activos depreciables; e
 - ✓ Obrigações respeitantes a garantias.

Alterações nas estimativas contabilísticas:

- ❖ Uma estimativa pode necessitar de revisão, se:
 - ✓ Ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou; ou
 - ✓ Em consequência de nova informação ou de mais experiência.
- ❖ A revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correcção de um erro
- ❖ Uma alteração na base de mensuração aplicada, é uma alteração numa política contabilística
- ❖ Quando for difícil distinguir entre uma alteração numa política contabilística e uma alteração da estimativa contabilística, a alteração deve ser tratada como alteração numa estimativa contabilística

Alterações nas estimativas contabilísticas:

- ❖ Se uma alteração numa estimativa contabilística:
 - ✓ Dá origem a alterações em activos e passivos, ou se relacione com um item do capital próprio:
 - Reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, activo ou passivo relacionado com o período da alteração
 - ✓ Caso contrário:
 - Reconhecida prospectivamente em resultados. No período da alteração e futuros períodos

Alterações nas estimativas contabilísticas:

Divulgações:

- ❖ A natureza e a quantia da alteração que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha em períodos futuros
- ❖ Se a quantia do efeito em períodos futuros não for conhecida, uma entidade deve divulgar esse facto

Erros:

- ❖ As DFs não estão em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada posição financeira, desempenho ou fluxos de caixa de uma entidade
- ❖ Erros do período:
 - ✓ Potenciais:

Se descobertos antes de as DFs serem autorizadas para emissão, são corrigidos no próprio período
 - ✓ Materiais:

Se descobertos em período posterior, corrigidos na informação comparativa apresentada nas DFs desse período posterior

- ❖ A correcção de erros materiais de períodos anteriores, deve ser feita retrospectivamente ao primeiro conjunto de DFs aprovadas após a sua descoberta:
 - ✓ Reexpressando as quantias comparativas para os períodos anteriores apresentados em que tenha ocorrido o erro; ou
 - ✓ 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
- ❖ A correcção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto

Erros:

Divulgações de erros de períodos anteriores:

- ❖ A natureza de um erro de um período anterior;
- ❖ A quantia da correcção para cada período anterior apresentado;
- ❖ A quantia da correcção no início do período anterior mais antigo apresentado;
- ❖ Se a reexpressão for impraticável, as circunstância que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

Aplicação às Pequenas Entidades (NCRF-PE):

- ❖ Aplicam-se todas as disposições da NCRF 4, nomeadamente quanto aos aspectos relacionados com políticas contabilísticas.
- ❖ Ver ponto 5 da NCRF-PE:
 - ✓ Políticas contabilísticas;
 - ✓ Divulgações.

Diferenças para o actual modelo (POC, DCs e ITs):

- ❖ Existe a DC 8 – Clarificação da expressão “regularizações não frequentes e de grande significado”, relativamente à conta 59 – Resultados transitados, apenas quanto aos erros fundamentais;
- ❖ Definições:
 - ✓ O POC apenas define materialidade; e
 - ✓ A DC 8 define “Erros fundamentais”.
- ❖ Políticas contabilísticas:
 - ✓ O POC define princípio do consistência; e
 - ✓ O ABDR, nas notas 1 a 5, exige alguma divulgação de políticas contabilísticas

Diferenças para o actual modelo (POC, DCs e ITs):

- ❖ Alterações nas estimativas contabilísticas:
 - ✓ Não desenvolvido no actual modelo;
- ❖ Erros:
 - ✓ Apenas sucintamente, a DC 8 trata os erros de grande significado relativos a exercícios anteriores.

Exemplo 1 – Alterações nas políticas contabilísticas:

- A empresa ABC, SA, que se dedica à venda de automóveis usados, aplicava o custo médio ponderado como fórmula de custeio. Após análise da situação concluiu-se que esta política não fazia sentido, dado que o valor de cada automóvel bem como as suas características eram extremamente variáveis, pelo que decidiu alterar a fórmula de custeio para o custo específico.

Estão em causa os seguintes automóveis:

Marca/modelo	Custo de aquisição	Data da venda
Fiat Punto	€ 9.500	Abril N-1
VW Golf	€ 15.000	Março N
Peugeot 206	€ 11.000	Novembro N

O custo associado a cada uma destas viaturas foi de € 10.500.

Resolução:

- Tratamento retrospectivo: alterar as DFs de modo a estas se apresentarem como se a nova política contabilística tivesse sido sempre aplicada.
- Cálculo dos itens relevantes, caso tivesse sempre aplicado o custo específico:

Viatura	Ano	C.Específico	CMP	Dif ^a Custo	Dif ^a Inventários
Fiat Punto	N-1	€ 9.500	€ 10.500	- € 1.000	€ 1.000
VW Golf	N	€ 15.000	€ 10.500	+ € 4.500	- € 4.500
Peugeot 206	N	€ 11.000	€ 10.500	+ € 500	- € 500

Resolução:

Descrição	Conta Débito	Valor Débito	Conta Crédito	Valor Crédito
Alteração P.Contab. N-1	32	1.000	59	1.000
Alteração P.Contab. N	61	5.000	32	5.000

Exemplo 1 – Alterações nas políticas contabilísticas:

Alterações nas DFs:

❖ **Em N-1:**

- Balanço: Inventários e Resultado do período;
- DR: Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas e Resultado do período
- DACP: Resultado do período

❖ **Em N:**

- Balanço: Inventários, Resultados transitados e Resultado do período;
- DR: Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e Resultado do período;
- DACP: Resultados transitados e Resultado do período.

Exemplo 2 – Alteração de estimativas contabilísticas:

- A empresa DEF, SA, paga comissões aos seus vendedores em função das vendas por si realizadas. Contudo, o pagamento dessas comissões (assim como a emissão das facturas dos vendedores) está sujeito à liquidação da dívida por parte do cliente.
- Em 31/12/N-1, a empresa estimou que, face às vendas de Dezembro, um gasto de comissões de € 40.000.
- Em Março/N, o vendedor emitiu a factura correspondente às comissões efectivamente devidas, no montante de € 32.500, uma vez que um dos clientes entrou em processo de insolvência, não sendo a dívida cobrável.

Exemplo 2 – Alteração de estimativas contabilísticas:

Resolução:

- Tratamento prospectivo: incluir as alterações das estimativas contabilísticas nas DFs do período:
- **Em 31/12/N-1:**

Descrição	Conta Débito	Valor Débito	Conta Crédito	Valor Crédito
Estimativa gasto	6225	€ 40.000	2722	€ 40.000

- **Em Março/N:**

Descrição	Conta Débito	Valor Débito	Conta Crédito	Valor Crédito
Alteração Est. Contab.	2722	€ 40.000	221	€ 35.000
			6225	€ 7.500

Exemplo 3 – Erros:

- No ano N, a empresa GHI, SA, detectou que o valor expresso na conta depósitos à ordem se encontrava sobrevalorizado em cerca de € 250.000.
- A auditoria efectuada apontava para o facto do responsável da tesouraria nunca ter efectuado as reconciliações bancárias, tendo utilizado em proveito próprio parte daquele montante o que levou ao seu despedimento com justa causa.
- Verificou-se que aquela diferença se reportava ao período N-1.

Resolução:

- Tratamento retrospectivo: alterar as DFs por forma a estas se apresentarem como se o erro nunca tivesse existido:
- **Em Dezembro/N:**

Descrição	Conta Débito	Valor Débito	Conta Crédito	Valor Crédito
Erro	59	€ 250.000	12	€ 250.000

Alterações nas DFs:

❖ Em N-1:

- Balanço: Depósitos à ordem e Resultado do período;
- DR: Outros gastos e perdas e Resultado do período
- DACP: Resultado do período.

❖ Em N:

- Balanço: Resultados transitados e Depósitos à ordem;
- DACP: Resultados transitados.

Acontecimentos Após a Data do Balanço (NCRF 24)

Objectivo

Base: IAS 10, adoptada pela UE pelo Reg (CE) nº 2238/2004, de 29/12, com as alterações do Reg. (CE) nº 2236/2004, de 29/12.

Objectivo: Estabelecer:

- ✓ Quando se devem ajustar as DFs quanto a acontecimentos após a data do balanço; e
- ✓ As divulgações a fornecer:
 - Quanto à data em que as DFs foram autorizadas para emissão;
 - Quanto a acontecimentos após a data do balanço

❖ Se houver acontecimentos após a data do balanço que ponham em causa o princípio da continuidade, as DFs **não devem** ser preparadas numa base de continuidade.

Acontecimentos após a data do balanço:

- ❖ Acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as DFs forem autorizadas para emissão, pelo órgão de gestão. Podem ser de dois tipos:
 - ✓ Que dão lugar a ajustamentos:
aqueles proporcionam prova de condições que existiam à data do balanço; e
 - ✓ Que não dão lugar a ajustamentos:
aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço

Data de autorização para emissão das DFs:

- ❖ É a data a partir da qual as DFs aprovadas pelo órgão de gestão se disponibilizam para conhecimento de terceiros ou, se aplicável, dum conselho de supervisão.

Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos:

- ❖ A resolução, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço:
 - ✓ Deve ajustar qualquer provisão anteriormente reconhecida relacionada com este caso judicial de acordo com a NCRF 21
 - ✓ Não pode apenas divulgar o passivo contingente, uma vez que a resolução proporciona provas adicionais

Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos:

- ❖ 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 necessita de ser ajustada, nomeadamente:
 - ✓ A falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma que existia uma perda à data do balanço, necessitando por isso de ajustar a respectiva quantia escriturada
 - ✓ A venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço

Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos:

- ❖ A determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou 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 NCRF 28);
- ❖ A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as DFs estão incorrectas

Acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos:

- ❖ Declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das DFs;
- ❖ Este declínio não se relaciona com as condições dos investimentos, à data do balanço, mas reflecte situações que surgiram posteriormente
- ❖ Não se ajustam as DFs nem se actualizam as quantias divulgadas relativas aos investimentos à data do balanço

Dividendos:

- ❖ Se os dividendos forem declarados após a data do balanço e antes das DFs serem autorizadas para emissão, estes não são reconhecidos como um passivo à data do balanço porque não correspondem aos critérios de uma obrigação presente (NCRF 21).

Continuidade:

- ❖ Uma entidade não deve preparar as DFs 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 a não ser fazer isso;
- ❖ A deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de considerar ou não apropriado considerar o pressuposta da continuidade
- ❖ Divulgação, de acordo com a NCRF 1, as incertezas materiais e se as DFs não forem preparadas numa base de continuidade

(...)