

**Activos Fixos Tangíveis numa Empresa de Prestação de  
Serviços – Transição para o Sistema de Normalização  
Contabilística**

Maria do Rosário Queiroz da Silva de Carvalho dos Reis dos Santos

Projecto de Mestrado  
em Contabilidade

Orientadora:

Doutora Ana Isabel Morais, ISCTE Business School  
Departamento de Contabilidade

Dezembro 2009

## Agradecimentos

Agradeço em especial à Dra. Isabel Morais todo o apoio, comentários e sugestões prestadas na execução deste trabalho.

Agradeço ainda ao meu marido e aos meus pais toda a motivação transmitida, apoio concedido, e especialmente a generosa paciência ao longo de toda esta fase, desde o seu início até à conclusão do presente estudo.

## Índice

Lista de Quadros.....	iv
Lista de Siglas e Abreviaturas .....	v
Resumo .....	vi
Sumário Executivo .....	viii
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	5
3. ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Normativo Actual (POC e DC 16) versus NCRF7.....	13
3.1. Objectivo e Âmbito da NCRF 7 .....	13
3.2. Definição de Activos Fixos Tangíveis .....	14
3.3. Reconhecimento dos Activos Fixos Tangíveis .....	15
3.4. Mensuração dos Activos Fixos Tangíveis na Data do seu Reconhecimento .....	19
3.5. Mensuração Subsequente dos Activos Fixos Tangíveis.....	24
3.5.1. Modelo do Custo .....	25
3.5.1.1. Início da Depreciação dos AFT .....	26
3.5.1.2. Termo da Depreciação dos AFT .....	27
3.5.1.3. Determinação do Valor a Depreciar .....	27
3.5.1.4. Definição de Vida Útil e do Método de Depreciação .....	28
3.5.1.5. Perdas de Imparidade dos AFT .....	30
3.5.2. Modelo de Revalorização .....	31
3.5.2.1. Testes de Imparidade.....	34
3.6. Desreconhecimento dos Activos Fixos Tangíveis.....	35
3.7. Informação a Divulgar.....	36
4. APRESENTAÇÃO DA EMPRESA .....	41
4.1. Actividade da Empresa.....	41
4.2. Balanço e Demonstração dos Resultados da empresa.....	43
5. ELABORAÇÃO DO BALANÇO DE ABERTURA DA EMPRESA .....	49
5.1. Reconhecimento / Desreconhecimento de AFT no Balanço de Abertura.....	52

---

5.2.	Reclassificação dos AFT no Balanço de Abertura .....	52
5.3.	Mensuração dos AFT no Balanço de Abertura .....	53
5.3.1.	Bens Mensurados pelo Modelo do Custo .....	53
5.3.2.	Bens Mensurados pelo Modelo de Revalorização .....	55
6.	PROCEDIMENTOS A EFECTUAR NO BALANÇO DO 1.º EXERCÍCIO DE APLICAÇÃO DAS NORMAS À DATA DE 31 DE DEZEMBRO DE 2009 .....	58
6.1.	Bens Mensurados pelo Modelo do Custo .....	58
6.2.	Bens Mensurados pelo Modelo de Revalorização .....	59
	Conclusões.....	62
	Bibliografia.....	66

## Lista de Quadros

Quadro I.	Definição de AFT.....	14
Quadro II.	Critérios de reconhecimento dos AFT .....	15
Quadro III.	Aplicação dos critérios de reconhecimento às despesas ocorridas após a aquisição ou construção dos AFT .....	18
Quadro IV.	Definição/Apuramento do custo dos AFT .....	20
Quadro V.	Despesas a não considerar no custo dos AFT .....	22
Quadro VI.	Custo dos AFT em operações de troca de Activos .....	23
Quadro VII.	Mensuração subsequente dos AFT .....	24
Quadro VIII.	Início da depreciação dos AFT .....	26
Quadro IX.	Termo da depreciação dos AFT .....	27
Quadro X.	Frequência da revalorização para o Justo Valor .....	31
Quadro XI.	Revalorização para o Justo Valor dos AFT .....	32
Quadro XII.	Critério de desreconhecimento dos AFT .....	35
Quadro XIII.	Reconhecimento do ganho ou da perda com o desreconhecimento dos AFT .....	35
Quadro XIV.	Mensuração do ganho ou da perda com a eliminação dos AFT .....	36
Quadro XV.	Informação a divulgar sobre os AFT .....	36
Quadro XVI.	Balanço da Empresa ABC - Activo .....	44
Quadro XVII.	Balanço da Empresa ABC – Capital Próprio e Passivo .....	45
Quadro XVIII.	Demonstração dos Resultados por Naturezas .....	46
Quadro XIX.	Seleção do modelo de mensuração a aplicar a cada classe de AFT .....	50

## Lista de Siglas e Abreviaturas

AFT	Activo Fixo Tangível
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CLC	Certificação Legal das Contas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DC	Directriz Contabilística
DGCI	Direcção-Geral das Contribuições e Impostos
DR	Decreto Regulamentar
EU	União Europeia
IASB	International Accounting Standards Board
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IFRS	International Financial Reporting Standards
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NIRF	Normas Internacionais de Relato Financeiro
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SNC	Sistema de Normalização Contabilística

## Resumo

Neste estudo pretende-se identificar os ajustamentos a efectuar nos Activos Fixos Tangíveis, na transição para o novo Sistema de Normalização Contabilística, por uma Empresa de prestação de serviços, existente no mercado português. São também identificadas as expectativas de impacto no Balanço de Abertura, resultantes da adopção deste novo sistema. Para atingir estes objectivos são caracterizados os dois normativos, o actual - Plano Oficial de Contabilidade e Legislação Complementar, e o novo - Sistema de Normalização Contabilística (NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis) no que respeita à definição, reconhecimento e desreconhecimento dos activos fixos tangíveis, bem como os modelos para a sua mensuração inicial e posterior, e informação adicional a divulgar pelas empresas. Neste estudo são ainda identificadas as suas principais diferenças, e de seguida, tendo em consideração os activos fixos tangíveis da Empresa alvo, são identificadas as políticas contabilísticas que lhe serão mais adequadas. Com este estudo concluí-se que, apesar das várias diferenças entre os dois normativos, o impacto da adopção da nova norma aplicável aos activos fixos tangíveis, na Empresa em análise, não terá efeitos significativos no seu balanço de abertura, e extrapolando para a generalidade empresarial, o impacto dependerá das opções, permitidas na norma em estudo, tomadas por cada entidade.

**Palavras-chave:** Activos Fixos Tangíveis, NCRF 7, NCRF 3, Justo Valor.

**JEL Classification System:** M40 – General; M41-Accounting,

## Abstract

In this study, the objective is to identify the property, plant and equipment adjustments to be followed by a service-providing company operating in the Portuguese market in the transition to the new Sistema de Normalização Contabilística (SNC). This study also identifies the expected impact on opening balance sheet of the adoption of this new system. In order to meet these objectives, two accounting standards are considered - the existing

framework, the Plano Oficial de Contabilidade and relevant legislation, and the new one, the SNC (NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis) - with a view to analyze the respective definition, recognition and derecognition of property, plant and equipment, as well as models for initial and subsequent measurement, and additional information to be disclosure by companies. This study also identifies the main differences between these two systems and the most appropriate accounting policies of property, plant and equipment that the company must adopt, taking into account the property, plant and equipment of the target company, the most appropriate accounting policies for said company. With this study, it is possible to conclude that despite the differences between the two legal frameworks, the adoption of the new rules to the property, plant and equipment of the company under analysis, will not have a significant impact on its opening balance sheet. Furthermore, for most companies, the impact will depend on the choices that each legal entity makes on the legislation in force.

**Key words:** Property, Plant and Equipment, NCRF 7, NCRF 3, Fair Value

**JEL Classification System:** M40 – General; M41-Accounting,



## Sumário Executivo

Na transição para o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) são diversos os procedimentos que as empresas devem ter em consideração. Este estudo vem contribuir para uma clara identificação dos ajustamentos a realizar nos Activos Fixos Tangíveis (AFT), na transição para o SNC, por uma Empresa de prestação de serviços que opera no mercado português. Neste estudo são também evidenciados os impactos expectáveis no Balanço de Abertura da Empresa alvo, decorrentes da adopção da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 (NCRF 7).

Para alcançar estes objectivos foi desenhada a seguinte estrutura para a apresentação do estudo:

- Em primeiro lugar é efectuado um enquadramento da necessidade inequívoca da existência de uma harmonização contabilística, dada a era da globalização em que o mundo se encontra. É urgente que a informação financeira das empresas seja comparável entre si, realidade que só é possível alcançar através da adopção de normas comuns que evitem diferenças no apuramento dos resultados e na avaliação das diversas empresas. A informação financeira passa a ter como principal objectivo proporcionar informação útil a todos os seus utentes, existindo uma grande preocupação com o seu relato. Para tentar dar respostas a estas situações, no dia 13 de Julho foi publicado o Decreto-Lei 158/2009 que aprova a entrada em vigor, a partir do dia 1 de Janeiro de 2010, do SNC, e revoga o actual normativo Plano Oficial de Contabilidade (POC).

- No ponto seguinte são caracterizados os dois normativos e identificadas as suas principais diferenças. Quanto à *definição* de AFT ambos os normativos são coincidentes, embora seja utilizada uma terminologia diferente. Relativamente aos critérios *reconhecimento* dos AFT, o POC é omissivo. Pelo contrário, a NCRF 7 define claramente o critério de reconhecimento dos AFT, segundo o qual, o custo de um AFT apenas deverá ser reconhecido como activo se, e só se, for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros, e se o seu custo puder ser mensurado com fiabilidade.

Ambos os normativos definem que a *mensuração inicial* de um AFT deverá ser ao custo, no entanto, existe uma grande diferença entre o POC e a NCRF 7. Na realidade, a NCRF 7 determina que no custo deverão ser incluídas as estimativas iniciais dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local onde o mesmo se encontra localizado, não sendo efectuada qualquer menção no POC, a esta situação.

Na *mensuração subsequente*, e de acordo com a NCRF 7, as entidades podem optar por mensurar os seus AFT pelo *modelo do custo* ou pelo *modelo de revalorização* (desde que o justo valor possa ser definido com fiabilidade), enquanto de acordo com o previsto no POC, regra geral será utilizado o modelo do custo, sendo previstos ajustamentos monetários, sem que haja qualquer outra explicação. A Directriz Contabilística 16 permite optar por um dos três modelos seguintes: modelo do custo, modelo da variação do poder aquisitivo da moeda ou modelo do justo valor.

No *modelo do custo*, existem várias diferenças entre os dois normativos. A NCRF 7 define que os AFT devem ser mensurados ao custo deduzido das depreciações acumuladas e das perdas de imparidade acumuladas. Por outro lado, o POC prevê que estes activos sejam valorizados ao custo, e sujeitos a uma amortização sistemática durante a sua vida útil, e eventualmente objecto de uma amortização extraordinária. Existem ainda outras diferenças entre os dois normativos, nomeadamente no momento que marca o início e termo da amortização de um AFT, na definição do valor amortizável e na definição de vida útil e de método de amortização. De facto, o POC é omissivo relativamente a todas estas questões. Ainda no modelo do custo, e com a NCRF 7, surge o termo *Imparidade*. Diz-se que um activo está com imparidade quando a quantia pela qual se encontra escriturado é superior à sua quantia recuperável, sendo necessário efectuar testes de imparidade, quando existam indicadores de que o activo possa estar sujeito a imparidade. Em caso afirmativo, deverá ser registada a eventual perda de imparidade. No normativo actual, não existe o termo imparidade, no entanto, o termo mais semelhante será o de amortizações extraordinárias.

Na mensuração subsequente pelo *modelo de revalorização*, existem três importantes diferenças entre os dois normativos. A primeira deve-se ao facto da NCRF 7 exigir que o rendimento resultante da revalorização seja reconhecido em resultados, sempre que se tratar da reversão de uma diminuição de valor do mesmo activo previamente reconhecida como

gasto do período, enquanto a legislação actual obriga ao seu registo na rubrica de capitais próprios. A segunda diferença está relacionada com o facto da NCRF 7 estipular que o gasto proveniente da revalorização de um AFT deve ser reconhecido como uma diminuição do excedente de revalorização, sempre que o mesmo seja uma reversão de um excedente do mesmo activo anteriormente reconhecido, enquanto o normativo actual não clarifica que o excedente a diminuir, deva ser relativo ao mesmo activo. Por fim, a terceira diferença reside no tratamento do excedente de revalorização, em que a NCRF 7 permite que este seja transferido para resultados retidos, na medida em que o activo for utilizado pela empresa ou no momento da sua eliminação, enquanto no normativo actual se trata de uma obrigatoriedade.

O *desreconhecimento* de um AFT é apenas definido na NCRF 7, sendo o POC omissivo no que diz respeito a esta questão. Já no reconhecimento e na mensuração do ganho ou da perda resultantes da eliminação dos AFT não existem diferenças entre os dois normativos.

Relativamente à informação a *divulgar*, ambos os normativos apresentam um conjunto de informações de divulgação obrigatória, sendo o da NCRF 7 bastante mais exigente.

No ponto 5. é analisada a transição para o SNC, na Empresa ABC, alvo deste estudo, sendo a data de relato 31 de Dezembro de 2010. Para tal, é necessário recorrer à NCRF 3 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, de modo a preparar o respectivo Balanço de Abertura. Em primeiro lugar, a Empresa irá reconhecer todos os bens que cumprem os requisitos de reconhecimento como activo, não irá reconhecer os que não cumpram e deverá identificar a existência de activos anteriormente registados em consonância com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) e que pela NCRF 7 não deverão ser reconhecidos. Depois de analisadas estas situações, a Empresa ABC não terá que efectuar qualquer reclassificação nos seus AFT, no entanto, na preparação do seu Balanço de Abertura, terá que optar pelo seu modelo de mensuração. A Empresa ABC optou por mensurar o Equipamento Básico, o Administrativo e as Outras Imobilizações pelo modelo do custo e as restantes rubricas pelo modelo de revalorização. Neste último modelo, e para a definição do justo valor dos bens (que no Balanço de Abertura será o custo considerado), a Empresa terá que recorrer a avaliações de peritos externos e a estudos de mercado. É expectável que o justo valor dos activos seja superior à quantia escriturada.

Na preparação do Balanço à data de relato, a Empresa também deverá ter em consideração, os activos que deverão ser reconhecidos, bem como os que não o deverão ser. Para os bens mensurados pelo modelo do custo, a Empresa terá que efectuar, pelo menos anualmente uma revisão da sua vida útil, do método de amortização e do valor residual, e um teste de imparidade sempre que existam indicadores internos ou externos de que o bem possa estar sujeito a imparidade. Para os bens mensurados pelo modelo de revalorização também deverá ser efectuada uma revisão anual da sua vida útil, do método de amortização e do valor residual. A frequência das revalorizações, irá depender das alterações nos justos valores dos bens revalorizados, obrigando também à elaboração de testes de imparidade, sempre que existam os indicadores acima mencionados, no modelo do custo.

Neste estudo conclui-se que na Empresa ABC irá verificar-se um impacto positivo nos capitais próprios e no total do activo, resultante da correcção retrospectiva à vida útil das unidades sanitárias. No que diz respeito à opção, na mensuração subsequente, pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização, a Empresa ABC decidiu utilizar os dois modelos de mensuração consoante a classe de bens a que dizem respeito. É expectável que o justo valor destes bens seja superior à quantia escriturada originando, mais uma vez, um impacto positivo nos capitais próprios e no total do activo.

A adopção da NCRF 7 irá originar impactos significativos em algumas entidades, visto ser uma das normas do SNC onde se podem verificar diferenças face ao normativo nacional. Os impactos são variáveis de entidade para entidade, e estão directamente relacionados com as opções previstas nas normas, a tomar por cada uma delas. Entre essas opções é importante referir a que se relaciona com a mensuração subsequente dos AFT, ou seja, as entidades podem optar por mensurar os seus AFT pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização.

## 1. INTRODUÇÃO

Se a internacionalização das economias era já um facto evidente e em franco desenvolvimento desde a época industrial, o final da guerra fria, derrubando barreiras à livre circulação de pessoas, bens, recursos e capacidades, veio colocar em lugar de destaque na agenda internacional o fenómeno da globalização, ele próprio já decorrente da era da informação e das possibilidades crescentes de divulgação universal da ciência e do conhecimento.

No mundo que sucedeu à ordem bipolar, manifesta-se uma tendência aglutinadora que resulta do crescimento exponencial da multiplicação das trocas – uma das grandes linhas de força influenciadoras do sistema internacional – conduzindo a interdependências e interpenetrações das relações entre estados, nomeadamente das suas economias.

Com a globalização, a economia adquiriu novo protagonismo, condicionando fortemente a formulação das estratégias dos estados. Os conflitos já não são para obter conquistas territoriais ou manifestar superioridade militar, são sim elementos perturbadores da estabilidade dos mercados e impeditivos do acesso nas melhores condições a produtos de qualidade e ao melhor preço, independentemente da sua origem. A competitividade dos estados dirige-se para o controlo da produção mundial e dos mercados.

É neste mundo de rápidas transformações e imparável progresso tecnológico, mas assistindo também a um clima de grande turbulência e proliferação de uma conflitualidade que existia em estado latente, impedida de manifestar na anterior lógica bipolar, que as empresas procuram sobreviver e expandir os seus negócios um pouco por todo o mundo, adaptando e agilizando estruturas, organizações e procedimentos, capazes de responder aos desafios da transnacionalidade e de outras culturas e valores, num ambiente em que o papel regulador dos estados se vai diluindo e as fronteiras nacionais permanecem apenas como últimos referenciais de identidade e soberania.

Ora com o crescente aumento das relações económicas e comerciais, a globalização da economia é um facto adquirido, tendo-se tornado de extrema importância a harmonização

contabilística internacional, de modo a salvaguardar os interesses de todos os utentes da informação financeira, permitindo ultrapassar as dificuldades de comparação e interpretação dos diversos formatos e critérios adoptados pelos diferentes países. A contabilidade deve reflectir a realidade da situação financeira das empresas, baseando-se em normas comuns, e evitando diferenças no apuramento dos resultados e na avaliação da própria entidade.

Nas últimas décadas têm sido desenvolvidos inúmeros esforços, no sentido de atingir a tão desejada comparabilidade das demonstrações financeiras. São diversos os organismos que se têm dedicado ao processo de harmonização a nível mundial, destacando-se a União Europeia (UE) e o International Accounting Standards Board (IASB).

A UE foi responsável pela emissão de importantes directivas como:

- IV Directiva do Conselho de 25 de Julho de 1978 (78/660/CEE), relativa às contas anuais de certas formas de sociedade, cujo principal objectivo era o de obter algum grau de harmonização na preparação, apresentação, auditoria e publicidade das contas anuais das sociedades de responsabilidade limitada;
- VII Directiva do Conselho de 13 de Junho de 1983 (83/439/CEE), relativa às contas consolidadas, que se debruça sobre a questão das contas consolidadas das sociedades.

Embora estas directivas tenham contribuído de forma significativa para os primeiros passos na harmonização contabilística, foram em si, alvo de algumas críticas, como é usual nas primeiras etapas de um processo harmonizador, nomeadamente no que respeita à existência de um elevado número de situações cuja utilização é de carácter opcional, bem como a apresentação e utilização de alguns conceitos imprecisos.

O IASB, fundado em 1973, tem como principal objectivo a emissão de Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e de Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF).

Em 2002, a UE publicou o Regulamento CE n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 - Relativo à Aplicação das Normas Internacionais de

Contabilidade, que em linhas gerais, obriga, a partir de 1 de Janeiro de 2005, que as contas consolidadas das empresas cotadas sejam elaboradas em conformidade com as NIC, permitindo a cada estado-membro estender esta obrigação às contas individuais das empresas cotadas e às contas consolidadas e individuais das empresas não cotadas.

Em Portugal, e no seguimento do Regulamento acima referido, foi publicado o Decreto-Lei 35/2005 de 17 de Fevereiro, o qual veio estabelecer a obrigatoriedade da adopção das NIC, na elaboração das contas consolidadas das sociedades cotadas em bolsa, sendo facultativa a sua adopção para as contas individuais, desde que incluídas no âmbito da consolidação e desde que sejam objecto de Certificação Legal das Contas (CLC). Caso contrário, as contas individuais das empresas cotadas deverão ser preparadas com base nas normas nacionais actualmente em vigor. Ainda de acordo com o estipulado neste Decreto-Lei, as sociedades não cotadas, cujas demonstrações financeiras consolidadas, são objecto de CLC, podem optar pela aplicação das NIC na sua preparação e apresentação. Quanto à contas individuais destas sociedades não cotadas, as premissas são as mesmas das referidas para as contas individuais das sociedades cotadas, ou seja, existe a opção pela aplicação das normas do IASB, desde que incluídas no âmbito da consolidação e desde que sejam objecto de CLC. Este Regulamento levantou diversas questões como o custo acrescido, a todas as Empresas obrigadas a dispor de duas contabilidades.

Do que foi acima referido, podemos concluir que nesta fase, e em Portugal, as NIC/NIRF são apenas obrigatórias para as empresas com títulos cotados em bolsa.

Foi neste contexto que no dia 3 de Julho de 2007, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) aprovou um novo modelo designado por SNC, com o objectivo de substituir o actual POC e demais legislação complementar. O SNC tem por base as normas do IASB, a IV e VII Directivas Comunitárias e assenta num modelo baseado em princípios e não em regras, aproximando-se assim do modelo do IASB. O SNC é composto, entre outros documentos, por Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), as quais constituem uma adaptação das NIC. No dia 13 de Julho de 2009 foi publicado o Decreto-Lei n.º 158/2009, que aprova o SNC e revoga o POC. Este novo normativo entra em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010. Este Decreto-Lei reafirma as opções previstas no Decreto-Lei 35/2005 de 17 de Fevereiro, atrás referidas.

O impacto da entrada em vigor do SNC vai ser bastante significativo para as entidades, não só pela exigência da actualização dos diversos sistemas informáticos, agora em vigor, mas essencialmente pela formação dos profissionais de contabilidade, no sentido da necessária interiorização na nova realidade contabilístico-financeira. Por estes motivos, o estudo realizado incide sobre os activos fixos tangíveis que é uma das áreas abrangidas pela generalidade das empresas e onde é possível identificar diferenças entre os dois normativos, o actual e o SNC.

A Empresa alvo de estudo neste projecto não é considerada uma “pequena entidade” uma vez que, como veremos mais adiante, no ponto 4.2, no exercício de 2008, apresenta um total de activo superior aos 500.000 euros e um total de vendas líquidas e outros rendimentos superior a 1.000.000 euros. É por este motivo que a norma aplicável aos AFT será a NCRF 7 e não a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF – PE).

Embora a legislação fiscal não faça parte do âmbito deste projecto, foram feitas algumas menções no seu decurso, sempre que estas se mostraram interessantes para uma melhor compreensão das diferenças existentes entre o actual normativo (POC) e a NCRF 7.



## 2. REVISÃO DA LITERATURA

O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, do Ministério das Finanças e da Administração Pública aprova o SNC que entrará em vigor em 1 de Janeiro de 2010. Por este motivo, embora já existam diversos artigos de imprensa sobre o SNC, ainda nos deparamos com uma grande escassez de artigos científicos sobre esta matéria, nomeadamente, no que respeita ao impacto da sua adopção nas demonstrações financeiras das empresas, bem como no que respeita à mensuração dos activos ao justo valor. Porém, as novas normas (NCRF) são altamente inspiradas nas normas internacionais de contabilidade, pelo que neste capítulo da revisão da literatura, se optou por realizar a pesquisa, não só em algumas opiniões de especialistas no que respeita ao SNC, como também em estudos já existentes, e realizados no âmbito das normas internacionais.

Diversos autores como, Guerreiro (2006), Fernandes (2007), Callao, et al. (2007), Herrmann, et al. (2006), Demaria e Dufour (2008), Cairns, e al. (2009), e Nichols e Buerger (2002) têm tecido as suas opiniões relativamente às alterações e impactos verificados com a transição para as normas internacionais de contabilidade, bem como relativamente à polémica subjacente à adopção do modelo do justo valor na mensuração dos seus activos, particularmente dos seus activos fixos tangíveis.

Guerreiro (2006) desenvolveu um estudo em empresas portuguesas cotadas na bolsa, com o objectivo de aferir qual ao tipo de empresas com maiores preocupações em divulgar quantitativamente, o impacto da adopção das International Financial Reporting Standards (IFRS), nas suas demonstrações financeiras do período que antecede a sua adopção. Este estudo surge pelo facto de Guerreiro (2006) estar consciente de que a adopção das normas do IASB implica alterações na estrutura das demonstrações financeiras, assim como no reconhecimento e na mensuração dos diversos elementos das demonstrações financeiras, tornando-se essencial uma divulgação adequada, de modo a permitir aos utilizadores uma melhor compreensão de todo o processo de transição. Guerreiro (2006) concluiu que as empresas com uma maior dimensão, mais internacionalizadas comercialmente e auditadas por empresas multinacionais apresentam maiores níveis de divulgação.

Guerreiro, et al. (2008) alertam para o baixo nível de preparação das empresas portuguesas, a 1 de Janeiro de 2005, na adopção nas normas internacionais. Confirmando a conclusão do estudo atrás referido, constataram que o nível de preparação das empresas está directamente relacionado com a dimensão da empresa, com a sua internacionalização comercial e se são auditadas por uma das “Big 4”, concluindo que quanto maior for a empresa, quanto maior for o seu nível de internacionalização e caso sejam auditadas por uma das “Big 4”, maior será o seu nível de preparação para a adopção das normas internacionais. Paralelamente, salientam ainda o facto de as empresas de menor dimensão apresentarem uma maior resistência ao abandono das normas de contabilidade nacionais, a favor das IFRS, uma vez que não identificam vantagens nesta convergência, pelo contrário é vista como uma imposição internacional e de pouca relevância para elas.

Lopes e Viana (2008) realizaram um estudo sobre as divulgações, efectuadas por empresas portuguesas cotadas, no que respeita ao impacto verificado na transição para as IFRS. O estudo não teve a profundidade desejada, pois constataram que grande parte das empresas não efectuou de forma adequada as divulgações que lhe eram exigidas, verificando em alguns casos apenas divulgações em termos quantitativos e noutros apenas qualitativos. Referem ainda que uma das áreas onde se verificaram maiores impactos foi nos activos fixos tangíveis.

Ding, et al. (2007) referem que não é suficiente melhorar significativamente a qualidade da informação financeira, sem que se verifiquem, simultaneamente, mudanças ao nível do desenvolvimento do mercado de capitais e do ambiente legal. Embora a aplicação das NIC pretenda alcançar a uniformidade das demonstrações financeiras em todo o mundo, é possível que esta uniformidade ainda não seja totalmente visível, devido à falta de mudanças simultâneas em outras instituições de acompanhamento. É necessário um esforço conjunto dos governos, das entidades reguladoras dos mercados de capitais, das entidades normalizadoras, dos utilizadores da informação financeira e dos profissionais de contabilidade, para que seja atingida a tão desejada harmonização.

Silva, et al. (2007) ao analisarem o impacto da aplicação das IFRS num conjunto de empresas cotadas portuguesas, entre o final do exercício de 2004 e o final do exercício de 2005, e com base na sua informação financeira, constataram que no balanço as variações

mais significativas se verificaram, no total do activo, que sofreu um incremento 1,5%, no capital onde se observou um diminuição de 3,2% e nas disponibilidades, cujo aumento foi de 3,4%. Concluíram ainda, que a rubrica dos activos fixos tangíveis foi das poucas rubricas do activo que não contribuiu para uma variação positiva do mesmo, contrariamente à maioria das suas restantes rubricas. As conclusões apontam para a existência de um grande impacto na adopção das IFRS, no entanto, neste estudo não foi encontrada qualquer evidência relativa ao modo como as diversas empresas adaptaram as suas contabilidades às IFRS, nem qualquer relacionamento entre este modo de transição e o sector de actividades em que as empresas se inserem.

Fernandes (2007) desenvolveu um estudo sobre o impacto da entrada em vigor das IFRS ao nível da gestão de resultados em 109 empresas, 34 portuguesas e 75 espanholas, cotadas na bolsa, ou seja, em empresas cuja aplicação das IFRS se traduz numa obrigatoriedade e não numa opção. Neste estudo são identificados os objectivos e motivações da gestão de resultados, as teorias explicativas da gestão de resultados, as suas consequências e importância, as formas de minimizar o seu impacto e como pode ser medida a gestão de resultados. Identificou, igualmente, as principais diferenças existentes entre o plano oficial de contabilidade e as IFRS, como por exemplo, a introdução pelas IFRS do conceito de justo valor e a possibilidade de optar por mensurar os AFT ao custo histórico ou ao justo valor; o desaparecimento das rubricas extraordinárias, uma vez que para as normas internacionais todos os custos e proveitos são operacionais; o *goodwill*, neste novo normativo deixa de poder ser amortizado, passando a estar sujeito a testes de imparidade, entre outras.

Neste estudo concluiu que não é possível imputar à entrada em vigor das IFRS um aumento do nível da gestão de resultados, uma vez que as alterações nos *accruals* (conceito utilizado para medir a gestão de resultados, e que corresponde à variação do fundo de maneo) não foram significativas. Não foram encontradas evidências de que a adopção do critério do justo valor por algumas empresas, origine níveis de gestão de resultados superiores às que não optaram pela sua utilização. Por fim, neste estudo conclui que as empresas pertencentes aos índices PSI20 e IBEX35 apresentam práticas de gestão de resultados inferiores às restantes empresas, o que não é difícil de compreender dado o maior controlo que se verifica nestas empresas. No entanto, não deixa de ser interessante mencionar que estas empresas pertencentes aos índices apresentaram níveis de gestão de resultados superiores aquando da entrada em vigor das IFRS.

Jermakowicz e Tomaszewski (2006) mencionam que a IFRS 1 permite, a cada entidade, diferentes opções de políticas contabilísticas, opções estas, que podem afectar os resultados futuros. As empresas poderão redefinir as suas políticas contabilísticas de acordo com as IFRS, sendo as excepções previstas uma oportunidade das empresas definirem quais os resultados ideais. No questionário que efectuaram, 70% das empresas inquiridas revelaram que esperam obter vantagem ao optarem, pelo menos, por uma das excepções ao tratamento retrospectivo previstas na IFRS 1. Existe um consenso geral, de que a transição para as IFRS é um processo complexo e dispendioso, razão esta que leva as empresas deste estudo a afirmarem que só iriam adoptar as IFRS quando fossem legalmente obrigadas. O grande problema na conversão para as normas internacionais reside na utilização preferencial, do método do justo valor na mensuração dos activos e passivos das empresas.

Bellas, et al. (2007) investigaram as consequências da adopção das IAS, em 83 empresas gregas, cotadas no Athens Stock Exchange, no exercício de 2004. Neste estudo constaram que os valores dos activos fixos tangíveis, evidenciados no balanço, após a transição para as IAS, são significativamente superiores quando comparados aos registados anteriormente de acordo com o normativo local. Constataram ainda que, apesar das normas contabilísticas locais gregas seguirem uma óptica orientada para os investidores, e as IAS estarem mais orientadas para os accionistas, os resultados obtidos neste estudo vão de encontro as conclusões de outros estudos já realizados em países, cujos sistemas contabilísticos são semelhantes, por exemplo, o estudo realizado por Hung e Subramanyam (2004).

Haller, et al. (2009) analisaram o impacto da adopção pela primeira vez das IFRS, nas demonstrações financeiras consolidadas de 103 empresas cotadas alemãs. Para a realização deste estudo, recorreram às reconciliações do capital próprio e do resultado líquido, elaboradas por essas empresas para efeitos comparativos da sua informação financeira, no primeiro exercício em que adoptaram as IFRS. Os resultados deste estudo evidenciam um aumento significativo no capital próprio e no resultado líquido de exercício. A IAS 16 foi uma das normas que contribuiu para o resultado verificado no capital próprio e a IFRS 3 para as conclusões obtidas no resultado líquido.

Cazavan-Jeny e Jeanjean (2007) realizaram um estudo sobre a transição para as IFRS nas demonstrações financeiras de 92 empresas, industriais e comerciais, francesas. Na adopção

pela primeira das IFRS, a IFRS 1 obriga à apresentação de, pelo menos, um ano comparativo de informação financeira. Esta norma prevê opções à não aplicação de determinadas normas do IASB de forma retrospectiva. Neste estudo, analisaram o impacto, no capital próprio, das opções permitidas pela IFRS 1, e adoptadas por essas empresas, na preparação da informação financeira do exercício comparativo. Os resultados mostram que o impacto não foi significativo, o que se deve ao facto das isenções opcionais parecerem estar a ser utilizadas como forma de compensar o impacto dos ajustamentos obrigatórios no capital próprio.

Larson e Sreet (2004) efectuaram um estudo sobre os progressos e obstáculos identificados por grandes empresas de contabilidade, de 17 países europeus, na convergência das normas locais para as IFRS. Concluíram que os principais obstáculos estão relacionados com a natureza complexa de determinadas normas, bem como com a orientação fiscal de cada país. Referem ainda, que o custo de convergência é um problema nos 17 países estudados, principalmente no que diz respeito aos custos de tradução na manutenção e disponibilização das IFRS.

Barlev e Haddad (2003) consideram que a contabilização ao custo histórico está a ser substituída pela contabilização ao justo valor e que esta mudança reflecte as necessidades dos utentes das demonstrações financeiras, bem como os esforços dos organismos responsáveis pela definição das normas contabilísticas para inverter o padrão de declínio da relevância das informações financeiras.

Defendem ainda que as demonstrações financeiras preparadas com base no custo histórico escondem real posição financeira e os resultados das operações de uma empresa e oferecem um amplo espaço para manipulação. Muitas vezes, o acompanhamento do custo histórico dos activos e passivos face aos seus valores de mercado é remoto. Esta situação permite a manipulação dos resultados relatados e oculta a sua falta de realização.

Herrmann, et al. (2006) defendem que as empresas devem mensurar os seus activos fixos tangíveis pelo método do justo valor, argumentando que os valores de mercado são mais relevantes para a tomada de decisões. De facto, os ganhos e perdas na venda de activos mensurados ao custo histórico podem ser usados para a gestão de resultados. Assim, os

tradicionais argumentos de maior fiabilidade dos activos valorizados ao custo histórico podem ser contestados.

A valorização pelo método do justo valor é superior do ponto de vista da comparabilidade e consistência. A contabilização dos activos fixos tangíveis pelo justo valor permite que estes sejam relatados em períodos diferentes, para serem avaliados numa base comparável.

Marques (2007) refere que para a maioria das empresas, a adopção das IAS e das IFRS vai implicar alterações significativas dada a complexidade do normativo. A utilização do justo valor em detrimento do custo histórico tem suscitado inúmeras discussões, nomeadamente quanto ao impacto que a sua adopção tem na qualidade das demonstrações financeiras. Menciona ainda que o objectivo da adopção do justo valor é uma melhoria qualitativa de informação contabilística, capaz de dotar os utilizadores de informação útil e consistente à tomada de decisões.

Callao, et al. (2007) num estudo realizado ao impacto da adopção das IFRS nas demonstrações financeiras de diversas empresas espanholas, constaram que os activos fixos e as existências foram as únicas rubricas para as quais não se verificaram variações significativas. O motivo pelo qual estas rubricas não sofreram alterações prende-se com o facto de a maioria das empresas ter optado por não alterar a valorização destes activos para o justo valor. As empresas espanholas continuam a aplicar as IFRS de um modo conservador. Este conservadorismo está, sem dúvida, relacionado com factores culturais e legais, os quais têm um impacto na escolha dos critérios de valorização permitidos pelas IFRS.

O Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2007) efectuou um relatório sobre a implementação das IFRS e do justo valor na União Europeia. Neste estudo, de um total de 200 empresas analisadas, 191 empresas continuam a aplicar o critério de mensuração do custo, em detrimento da mensuração pelo modelo do justo valor. Esta situação vem confirmar conclusões obtidas em outros estudos relativamente à preferência das empresas em mensurar os seus AFT de acordo com o modelo do custo.

Demaria e Dufour (2008) analisaram a primeira adopção das IFRS, em Janeiro de 2005, de 107 empresas francesas, numa perspectiva das opções contabilísticas permitidas pela IFRS 1, no que diz respeito à aplicação do método do justo valor. Os resultados mostram, que a

maioria das empresas francesas manteve o custo histórico para a valorização dos seus activos, ou seja a opção mais conservadora. Referem, que muitos são os factores que podem explicar a opção de continuar a valorizar os activos pelo custo histórico, como sejam: a resistência à mudança, a complexidade de implementação, e a incerteza sobre os efeitos da aplicação do justo valor.

Cairns, et al. (2009) investigaram o uso da mensuração pelo justo valor em 228 empresas inglesas e australianas na sequência da adopção das IFRS a partir de 1 de Janeiro de 2005. Dos resultados obtidos concluíram que existindo a possibilidade de escolha entre adoptar por mensurar os seus activos pelo método do custo histórico ou pelo método do justo valor, as empresas optam pelo método do custo. Neste estudo não se pretende sugerir que os gestores das empresas consideram a mensuração pelo justo valor irrelevante, mas sim que esta poderá ser obtida noutras fontes, tomando uma posição mais conservadora no que respeita à mensuração dos activos nas suas demonstrações financeiras.

Nichols e Buerger (2002) desenvolveram um estudo que analisa o efeito que a adopção de diferentes métodos de valorização dos activos fixos podem ter nas decisões de banqueiros no que respeita à concessão de empréstimos. Este estudo evidenciou que as decisões eram influenciadas pelo método de valorização adoptado: custo histórico ou justo valor. Defendem que as diferenças culturais e sociais de um país poderão explicar a preferência dos utilizadores das demonstrações financeiras pela adopção de um dos métodos. Acreditam que para atender às necessidades dos utilizadores, as demonstrações financeiras devem divulgar tanto o custo histórico como o justo valor dos activos fixos. No corpo das demonstrações financeiras seria evidenciado o custo histórico e nas notas divulgado o justo valor dos bens.

Piera (2007) investigou os factores económicos que podem favorecer as reavaliações dos activos fixos, em 427 empresas Suíças cotadas, nos anos de 1994, 1997, 2000 e 2004, num período caracterizado por alterações significativas das normas contabilísticas relativas à valorização dos activos fixos. As empresas Suíças dependem fortemente de empréstimos bancários para o seu financiamento. Na realidade, dependem de vendas para o exterior ou de investidores estrangeiros para suportar as suas actividades. Neste estudo conclui que, não obstante o facto de ser necessário considerar ressalvas ao nível fiscal (tributação dos ganhos provenientes de reavaliações), em geral, é razoável considerar que, com base nos resultados



deste estudo, a decisão pela revalorização dos activos fixos parece depender da necessidade das empresas evidenciarem “saúde” financeira, e especialmente capacidade de endividamento adicional, uma vez que as taxas de juro se tornam mais baixas para as empresas que revalorizam positivamente os seus activos fixos.

Barata (2007) considera que as diferenças entre o tratamento contabilístico previsto nas normas internacionais de contabilidade e o preceituado fiscal relativamente aos AFT conduzem a diversas situações de perda de fluxos de caixa para as empresas, as quais poderão ser originadas, essencialmente, pela perda por amortizações não dedutíveis, perdas por ganhos tributáveis, entre outros.

Lérias (2008) refere que o SNC constitui um normativo complexo e diferente do actual POC, requerendo esta transição, algum cuidado e tempo adequado. De facto, no novo normativo a mensuração dos AFT pode fazer-se pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização através do justo valor deduzindo depreciações/amortizações, quando aplicáveis, e perdas por imparidade acumuladas, quando existam. Defende ainda que quando não exista um mercado activo, o justo valor deve se apurado através de avaliações técnicas especializadas ou, na impossibilidade, através de abordagens baseadas no rendimento futuro ou no custo de substituição depreciado. A obtenção de elementos para a mensuração pode requerer trabalho de cálculo, de consulta de fontes internas e externas e, em muitos casos, a contratação atempada de avaliações ou estudos, a entidades especializadas.



### 3. ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Normativo Actual (POC e DC 16) versus NCRF7

Ao longo de todo este projecto, serão apresentados quadros para melhor facilitar a compreensão das diferenças existentes entre os dois normativos. A coluna identificada como *normativo actual* inclui as disposições previstas no POC e na Directriz Contabilística 16 (DC 16) – Reavaliação dos Activos Imobilizados Tangíveis, e sempre que nesta coluna sejam efectuadas menções à legislação fiscal, estas serão devidamente identificadas.

#### 3.1. Objectivo e Âmbito da NCRF 7

A NCRF 7 tem como objectivo “prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, para que os utentes das demonstrações financeiras possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento”, sendo que os principais aspectos a considerar na contabilização destes activos são o seu reconhecimento e mensuração.

No que respeita ao âmbito desta norma, ela é aplicável aos AFT, salvo quando seja permitido, ou mesmo exigido, um tratamento contabilístico diferente por uma outra norma. A NCRF 7 identifica determinados activos aos quais esta norma não é aplicável, como sejam:

- activos fixos tangíveis detidos para venda (cujo tratamento está prescrito na NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas);
- activos biológicos relacionados com a agricultura (regidos pela NCRF 17 - Agricultura);
- activos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais (cujo tratamento está previsto na NCRF 16 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais);

- direitos minerais e reservas minerais, tais como o petróleo e o gás natural (cujo tratamento está também previsto na NCRF 16).

O tratamento dos activos fixos tangíveis, no normativo actual, está definido no ponto 5.4 – Critérios de Valorimetria aplicados às Imobilizações do POC e na DC 16, conforme se verá mais abaixo.

### 3.2. Definição de Activos Fixos Tangíveis

Em primeiro lugar, é importante referir que embora a definição destes activos fixos seja coincidente no normativo actual e no SNC, a sua designação é diferente, deixando para trás a terminologia “Imobilizados Corpóreos” para dar lugar aos chamados “Activos Fixos Tangíveis”.

Quadro I. Definição de AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
Imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis, que a empresa utiliza na sua actividade operacional, que não se destinam a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano.  (ponto 12 – notas explicativas/classe 4 – Imobilizações do POC).	Itens tangíveis que: <ul style="list-style-type: none"><li>– são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e</li><li>– se espera que sejam utilizados durante mais do que um período contabilístico.</li></ul> (parágrafo 6)

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

Como se pode verificar, embora a terminologia aplicada seja diferente, em substância o conceito é o mesmo.

Estes AFT deixarão de ser registados no código de conta “42 – Imobilizado Corpóreo” e passarão a ser contabilizados na conta “43 – Activos Fixos Tangíveis” a qual é desagregada nas seguintes sub-contas, consoante a sua natureza:

- 43.1 – Terrenos e recursos naturais
- 43.2 – Edifícios e outras construções
- 43.3 – Equipamento básico
- 43.4 – Equipamento de transporte
- 43.5 – Equipamento administrativo
- 43.6 – Equipamentos biológicos
- 43.7 – Outros activos fixos tangíveis
- 43.8 – Depreciações acumuladas
- 43.9 – Perdas por imparidade acumuladas

### 3.3. Reconhecimento dos Activos Fixos Tangíveis

A legislação nacional actual não define as regras a ter em consideração no reconhecimento de um AFT. Pelo contrário, na NCRF 7 estão claramente identificados os critérios subjacentes ao reconhecimento deste tipo de activos.

Quadro II. Critérios de reconhecimento dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
Omisso relativamente a esta questão.	O custo de um elemento de AFT deve ser reconhecido como activo se, e apenas se: <ul style="list-style-type: none"><li>– for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros; e</li><li>– o seu custo puder ser mensurado com fiabilidade.</li></ul> (parágrafo 7)

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

Este critério de reconhecimento é aplicável não só aos custos incorridos aquando da aquisição ou construção de um AFT, como também sempre que seja necessário adicionar ou

substituir uma parte ao activo ou, até mesmo, quando se pretende adicionar um serviço efectuado sobre um determinado AFT (parágrafo 10 da NCRF 7).

A NCRF 7 faz ainda referência a três tipos de despesas que podem ocorrer após a aquisição ou construção do AFT, especificando como deverá ser feito o seu reconhecimento, conforme mencionado no Quadro III.

No entanto, é importante perceber o que deverá ser considerado nos diversos tipos de despesa, em cada um dos normativos:

#### **i) Normativo Actual:**

No normativo actual não é feita qualquer distinção/definição do tipo de despesas que podem ocorrer após a aquisição ou construção de um AFT, existindo apenas uma alusão no ponto 12 – notas explicativas/classe 4 – Imobilizações do POC, que refere que as imobilizações corpóreas incluem igualmente as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescentar ao custo de um bem imobilizado. Apenas a nível fiscal, e no Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12 de Janeiro – Reintegrações e Amortizações (DR 2/90) são feitas menções a despesas que poderão ocorrer após a data de aquisição ou construção de um AFT, pelo que parece interessante fazer-lhes uma breve referência:

Despesas de conservação e reparação → incluem todos os bens e serviços que se destinam à manutenção dos elementos do activo imobilizado, desde que não provoquem um aumento do seu custo ou duração (n.º 1, art. 15.º do DR 2/90).

Despesas de grandes reparações e beneficiações → incluem as despesas que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem (alínea a), n.º 5, art. 5.º do DR 2/90).

## ii) Sistema de Normalização Contabilística:

Ao contrário do normativo actual, no SNC são feitas diversas referências ao tipo de despesas que poderão surgir após a data de aquisição ou construção de um AFT:

Despesas de assistência diária → incluem primordialmente custos de mão-de-obra, consumíveis e de pequenas peças (parágrafo 13 da NCRF 7);

Despesas de substituição de partes de AFT → A NCRF 7 subdivide estas despesas em três tipos: substituições regulares, substituições menos frequentes e substituições não recorrentes, dando alguns exemplos (parágrafo 14 da NCRF 7);

Despesas de inspecções importantes → despesas realizadas com inspecções regulares a AFT com o intuito de detectar falhas independentemente das peças desse activo poderem ou não vir a ser substituídas (parágrafo 15 da NCRF 7).

No Quadro III que se segue, e uma vez que o POC e a DC 16 são omissos relativamente à aplicação dos critérios de reconhecimento às despesas ocorridas após a aquisição ou construção dos AFT, foi feita a comparação com o que se encontra definido no DR 2/90.

Quadro III. Aplicação dos critérios de reconhecimento às despesas ocorridas após a aquisição ou construção dos AFT

NORMATIVO ACTUAL (DR 2/90)	SNC – NCRF 7
<p><b>Despesas de conservação e reparação</b> → Regra geral são considerados como custos do período, podendo ser excepcionalmente capitalizadas, se estas despesas com peças ou componentes de substituição ou de reserva tiverem a natureza de imobilizações, forem perfeitamente identificáveis e por fim, forem de utilização exclusiva em elementos do activo imobilizado (art. 15.º do DR 2/90).</p> <p><b>Despesas de grandes reparações e beneficiações</b> → Devem ser capitalizáveis desde que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem (alínea c), n.º 2, e alínea a), n.º 5 do art. 5.º do DR 2/90).</p>	<p><b>Despesas de assistência diária</b> de um item do AFT → No caso de custos com a assistência diária, tais como custos de mão-de-obra, consumíveis e de pequenas peças, não devem ser reconhecidos como AFT.</p> <p><b>Despesas de substituição de partes</b> de um item do AFT → Devem ser reconhecidas como activo desde que cumpram os critérios de reconhecimento, após eliminar o valor contabilístico das partes substituídas.</p> <p><b>Despesas de inspecções importantes</b> de um item do AFT → Devem ser reconhecidas como activo desde que cumpram os critérios de reconhecimento, após eliminar o valor contabilístico da inspecção anterior.</p> <p>(parágrafos 13, 14 e 15)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

Relativamente às **despesas de substituição das partes** de um AFT, o DR 2/90 faz apenas a distinção no que respeita a **grandes reparações e beneficiações**. De facto, na alínea a), n.º 5 do art. 5.º são definidas as despesas a considerar nesta rubrica para efeitos de reintegração e amortização, e por conseguinte está subjacente que as mesmas devem ser consideradas como um item do activo. Do que foi referido, é possível concluir que os dois normativos são coincidentes neste tipo de despesas.

Ainda com base no Quadro III, é possível verificar que no que respeita às **despesas de assistência diária**, regra geral o SNC é coincidente com o actual normativo, uma vez que ambos consideram este tipo de despesas como um custo a reconhecer no período em que ocorre.

No entanto, as despesas com reparações e beneficiações não consideradas como “grandes”, e que não aumentem o valor ou a duração esperada dos elementos em que são aplicadas, de acordo com o n.º 1 do art. 15.º do DR 2/90 poderão ser capitalizadas, desde que tenham

natureza de imobilizações, sejam perfeitamente identificáveis e por fim, sejam de utilização exclusiva em elementos do activo imobilizado. Igualmente, e de acordo com o previsto no novo normativo, apenas poderão ser capitalizadas as despesas que cumpram os critérios de reconhecimento de um activo.

Por fim, e como se pode concluir da análise do Quadro III, de acordo com o futuro normativo nacional, as **despesas com inspecções importantes** são capitalizadas desde que cumpram os critérios de reconhecimento de um activo, e após eliminar o valor contabilístico da inspecção anterior. Ao contrário, no actual normativo este tipo de despesas é considerado um gasto do exercício.

### **3.4. Mensuração dos Activos Fixos Tangíveis na Data do seu Reconhecimento**

Quanto à mensuração inicial dos activos fixos tangíveis, ambos os normativos definem que estes activos devem ser mensurados pelo seu custo. No ponto 5.4.1 do POC é referido: “ o activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção”. Na NCRF 7, a mensuração inicial de um AFT está prevista no parágrafo 16.

No Quadro IV, é possível verificar as diferenças existentes, entre os dois normativos, na definição do custo de um AFT.

Quadro IV. Definição/Apuramento do custo dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p><b>Custo de aquisição</b> → soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado e local actual (pontos 5.4.2, 5.3.2 do POC).</p> <p>No n.º 2 do art. 2.º do DR 2/90, acrescenta que o <b>custo de aquisição</b> de um elemento activo imobilizado é o respectivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua <u>entrada em funcionamento</u>.</p> <p><b>Custo de produção</b> → soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis, e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem (pontos 5.4.2, 5.3.3 do POC).</p>	<p><b>Custo</b> → quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com o previsto noutras NCRF (parágrafo 6).</p> <p>O custo de um AFT inclui:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Preço de compra</b> engloba os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, depois de deduzidos os descontos e abatimentos;</li> <li>– <b>Custos directamente atribuíveis</b> para colocar o activo na localização e condição necessárias para que o mesmo seja capaz de funcionar da forma pretendida; e</li> <li>– <b>Estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção</b> do item e de <b>restauração</b> do local onde o mesmo se encontra localizado, independentemente da obrigação surgir aquando da sua aquisição ou como consequência da sua utilização durante um determinado período e com um fim diferente da produção de inventários durante esse período.</li> </ul> <p>(parágrafo 17)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

A grande diferença resume-se ao facto de a NCRF 7 incluir no custo de um AFT a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local onde o mesmo se encontra localizado. O normativo actualmente em vigor não faz qualquer referência na inclusão desta estimativa, sendo estas despesas consideradas como gasto do período.



A legislação actual, mais precisamente o n.º 4 do art. 2.º do DR 2/90, prevê ainda a inclusão, no custo de aquisição e no custo de produção, do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) não dedutível em termos legais, em consequência de exclusão do direito à dedução.

Apenas relativamente ao custo de produção, o n.º 6 do art. 2.º do DR 2/90 possibilita a inclusão neste custo, dos juros de capitais alheios destinados especificamente ao financiamento do fabrico ou construção de imobilizações, na medida em que respeitem ao período de fabricação ou construção e este não tenha uma duração inferior a dois anos.

De modo a melhor clarificar os custos que deverão ser considerados como **directamente atribuíveis**, a futura norma nacional fornece alguns exemplos:

- custos de preparação do local;
- custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- custos de instalação e montagem;
- honorários;
- custos de benefícios dos empregados decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do AFT;
- custos incorridos para testar se o activo funciona correctamente, após dedução do valor líquido da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição. Note-se que neste exemplo reside uma diferença evidente para o actual normativo, dado que neste último, o valor líquido da venda é considerado como um proveito do exercício a que diz respeito.

No Quadro V estão evidenciadas alguns exemplos de despesas que não devem ser consideradas no custo dos AFT:

Quadro V. Despesas a não considerar no custo dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p>Não se consideram no custo de aquisição e no custo de produção:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– os custos financeiros (ponto 5.4.2 e ponto 5.3.3 do POC), excepto os juros suportados decorrentes de financiamentos, desde que estes se destinem a imobilizações, podem ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas tiverem em curso (ponto 5.4.5 do POC);</li> <li>– as diferenças cambiais relacionadas com o imobilizado resultantes de quer de pagamentos efectivos, quer de actualizações à data do balanço<sup>1</sup> (n.º 5 do art. 2.º do DR 2/90).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Custos de abertura de novas instalações.</li> <li>– Custos de introdução de um novo produto ou serviço.</li> <li>– Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes.</li> <li>– Custo de administração e outros custos gerais.</li> <li>– Custos incorridos enquanto o item, embora capaz de funcionar da forma pretendida, ainda não esteja a operar ou esteja a operar abaixo da sua capacidade.</li> <li>– Perdas operacionais iniciais, decorrentes de uma produção abaixo das capacidades do activo, enquanto a procura dos bens produzidos não aumenta.</li> <li>– Custos de reorganização de uma parte ou de todas as operações da entidade.</li> </ul> <p>(parágrafo 20 e 21)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

Assim, verifica-se que os custos incorridos enquanto o item, embora capaz de funcionar da forma pretendida, ainda não o esteja ou esteja a operar abaixo da sua capacidade, são registados como custo do período, de acordo com a NCRF 7. Ao contrário, no normativo actual, e tendo em consideração o Quadro IV, estes custos serão considerados para o apuramento do custo de aquisição do elemento activo e por isso capitalizados, deparando-nos com mais uma diferença entre os dois normativos.

<sup>1</sup> As diferenças cambiais estão fora do âmbito deste projecto, os quais se encontram tratados na NCRF 23 – Os efeitos de alterações das taxas de câmbio.

Conforme verificado, e de acordo com o estabelecido no parágrafo 24 da NCRF 7, o custo de um activo fixo tangível é equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento. Caso o pagamento seja diferido, para além das condições normais de crédito, o preço de compra será o equivalente ao preço a pronto pagamento, sendo a diferença reconhecida como juro durante o período de crédito, salvo se o juro for reconhecido na quantia escriturada do activo de acordo com a NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos<sup>2</sup>. No POC e na DC 16 não é feita qualquer menção a esta situação, existindo apenas, em termos fiscais, uma referência no n.º 5 do art. 2.º do DR 2/90.

Os activos fixos tangíveis podem ainda ser adquiridos através de uma operação de troca, pela troca de um ou mais activos ou pela combinação de activos monetários com activos não monetários. Relativamente a esta situação, o Quadro VI evidencia o que está preceituado em termos legislativos.

Quadro VI. Custo dos AFT em operações de troca de Activos

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
Omisso relativamente a esta questão.	O valor do activo adquirido por troca será, <u>regra geral</u> mensurado ao <b>Justo valor</b> <sup>3</sup>  No entanto, também podem ser reconhecidos pelo <b>valor contabilístico do activo entregue</b> , quando: <ul style="list-style-type: none"><li>– a troca não tem substância comercial (alteração dos fluxos de caixa), ou;</li><li>– não é possível determinar com fiabilidade o justo valor nem do activo recebido nem do activo cedido.</li></ul> (parágrafos 25 e 26)

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

<sup>2</sup> Os juros de capitais alheios estão fora do âmbito desta projecto, os quais se encontram tratados na NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos.

<sup>3</sup> Justo valor: quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre as partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

### 3.5. Mensuração Subsequente dos Activos Fixos Tangíveis

No que respeita à mensuração subsequente dos AFT, o POC exige a aplicação do modelo do custo, e a DC 16 possibilita ainda, a adopção de um modelo de revalorização, a escolher entre o modelo da variação do poder aquisitivo da moeda e o modelo do justo valor. A norma NCRF 7, além de permitir que a mensuração subsequente de cada classe dos AFT seja efectuada pelo modelo do custo, também permite que possa ser efectuada pelo modelo de revalorização. Este último só poderá ser utilizado, desde que o justo valor dos AFT possa ser determinado de um modo fiável. A DC 16 não apresenta qualquer limitação à aplicação do modelo do justo valor.

Quadro VII. Mensuração subsequente dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p><b>POC:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Modelo do custo</b> → Regra geral</li> </ul> <p>Excepção:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– O POC prevê a possibilidade de efectuar <b>ajustamentos monetários</b> (na conta 56);</li> <li>– Reservas de reavaliação, não definindo o modo como deverão ser efectuadas).</li> </ul> <p><b>DC 16:</b></p> <p>Para cada classe de AFT, permite escolher entre os seguintes modelos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Modelo do custo;</b></li> <li>– <b>Modelo da variação do poder aquisitivo da moeda; ou</b></li> <li>– <b>Modelo do justo valor</b> (sem qualquer restrição).</li> </ul>	<p>Para cada classe de AFT, permite escolher entre os seguintes modelos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Modelo do custo; ou</b></li> <li>– <b>Modelo de revalorização</b> desde que seja possível determinar o justo valor de um modo fiável.</li> </ul> <p>(parágrafo 29)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

### 3.5.1. Modelo do Custo

O parágrafo 30 da NCRF 7 define que após o reconhecimento de um AFT, este deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas<sup>4</sup>. O POC estabelece que os activos imobilizados devem ser valorizados ao custo de aquisição, e caso tenha uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período. O POC refere ainda que, se à data do Balanço, os elementos do activo imobilizado tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade deverão ser objecto de uma amortização extraordinária correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente (pontos 5.4.1 e 5.4.4 do POC).

Todavia, a NCRF 7 descreve de um modo mais detalhado, como proceder ao registo contabilístico das depreciações, designadamente:

- Início da depreciação de um AFT;
- Termo do período de depreciação;
- Determinação do valor a depreciar;
- Definição da vida útil e do método de depreciação;
- Procedimento a adoptar relativamente à revisão do valor residual, da vida útil e do método de depreciação.

Conforme já referimos, o ponto 5.4.1 do POC, define que os AFT com uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período. Do mesmo modo, também o futuro normativo contabilístico estipula, no parágrafo 50, que os AFT devem estar sujeitos a uma depreciação sistemática durante a sua vida útil.

Acrescentamos ainda uma diferença entre os dois normativos, no que respeita aos códigos das contas utilizados para o registo das amortizações do exercício e das amortizações acumuladas. Assim, a conta 66.2 – Amortizações de Imobilizações Corpóreas e a conta 48.2

---

<sup>4</sup> A legislação portuguesa actual não utiliza a expressão *perdas de imparidade*, sendo o termo de *amortizações extraordinárias*, o conceito actualmente mais semelhante, embora não equivalente.

– Amortizações Acumuladas de Imobilizações Corpóreas, no futuro normativo, irão corresponder, respectivamente às contas 64.2 – Gastos de Depreciação e de Amortização de Activos Fixos Tangíveis e 43.8 – Activos Fixos Tangíveis – Depreciações Acumuladas.

### 3.5.1.1. Início da Depreciação dos AFT

Como podemos verificar no Quadro VIII, mais uma vez, os dois normativos não são coincidentes relativamente ao momento a partir do qual a depreciação deverá ter início. Em termos de normativo nacional, no POC e na DC 16 nada está estipulado sobre esta questão, sendo apenas possível encontrar referências a este facto no DR 2/90 e no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

Quadro VIII. Início da depreciação dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p>O POC é omissivo relativamente a esta questão, não definindo quando deverá ter início a amortização de um AFT.</p> <p>No entanto, na alínea a) do n.º 2 do art. 1.º do DR 2/90 estabelece que as amortizações e reintegrações só podem praticar-se a partir da entrada em funcionamento dos elementos do activo imobilizado corpóreo.</p> <p>O n.º 3 do art. 28.º do CIRC estipula que os elementos do activo imobilizado só se consideram sujeitos a depreciação depois de entrarem em funcionamento.</p>	<p>O início da depreciação será quando o AFT estiver disponível para uso, ou seja, quando estiver na localização e condições necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida (independentemente da data da sua entrada em funcionamento).</p> <p>(parágrafo 55)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

### 3.5.1.2. Termo da Depreciação dos AFT

Quadro IX. Termo da depreciação dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p>O POC é omissivo relativamente a esta questão, não definindo quando deverá ter termo a amortização de um AFT.</p> <p>No entanto, no n.º 4 do art. 29.º do CIRC é feita a seguinte referência: “a cada elemento do activo immobilizado deve ser usado o mesmo método de reintegração e amortização desde a sua entrada em funcionamento até à sua <u>reintegração</u> ou <u>amortização total</u>, <u>transmissão</u> ou <u>inutilização</u>.”</p> <p>No n.º 5 do art. 3.º do DR 2/90 e na alínea d), n.º 1 do art. 33.º do CIRC é definido que as reintegrações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, não são aceites como custo.</p>	<p>A depreciação cessa quando o activo:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– for classificado como detido para venda; ou</li><li>– for desreconhecido,</li></ul> <p>das duas, na data em que ocorrer mais cedo.</p> <p>(parágrafo 55)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

### 3.5.1.3. Determinação do Valor a Depreciar

O futuro normativo contabilístico define, no parágrafo 6 da NCRF 7, quantia depreciável, como sendo o custo de um activo, ou outra quantia substituta do custo, deduzido do seu valor residual. Este normativo refere ainda que o valor amortizável deve ser determinado separadamente para cada parte significativa do AFT. O POC é omissivo relativamente a esta definição, no entanto, em termos fiscais é possível encontrar referências no que respeita à determinação do valor a amortizar, no n.º 1 do art. 3.º do DR 2/90, o qual estipula que este é o valor do elemento do activo excluído, quando for caso disso, do seu valor residual, bem como no n.º 1 do art. 2.º e no n.º 4 do art. 1.º do mesmo decreto.

#### 3.5.1.4. Definição de Vida Útil e do Método de Depreciação

De acordo com o definido no parágrafo 6 da NCRF 7, a vida útil de um AFT é o período de tempo durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo. No POC não está definido o conceito de vida útil. A nível fiscal são diversas as alusões à vida útil de um bem. Assim, e mais uma vez, sem se pretender incidir sobre as questões fiscais, parece importante, referir algumas destas alusões.

De acordo com o n.º 1 do art. 3.º do DR 2/90, a vida útil de um activo é o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor. O período mínimo de vida útil é o que se deduz das taxas que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes. Estas taxas estão definidas em tabelas anexas ao DR 2/90. O período máximo de vida útil de um activo imobilizado é o que se deduz da taxa correspondente a metade das taxas definidas nas tabelas anexas atrás referidas. Para os bens em que não estejam definidas taxas de amortização nas tabelas anexas ao DR 2/90, são aceites como custo do exercício, as amortizações consideradas razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), tendo em consideração o período de utilidade esperada, conforme definido no n.º 3 do art. 5.º e no art. 15.º do DR 2/90 e n.º 2 do art. 30.º do CIRC.

Com base no acima exposto, é visível uma importante diferença entre o que se encontra estipulado em termos fiscais e o que está previsto no futuro normativo contabilístico. Este último, define a vida útil baseado em factores como a utilização esperada do activo, o seu desgaste normal, a sua obsolescência técnica ou comercial, etc. (parágrafo 56 da NCRF 7). Ou seja, a vida útil é uma estimativa efectuada por cada entidade, constituindo por isso um juízo de valor, baseado na sua experiência e realidade funcional. Ao contrário, em termos fiscais, deparamo-nos com uma definição de vida útil baseada em tabelas pré-definidas, as quais, muitas vezes, estão longe da realidade efectiva.



No que diz respeito ao método de depreciação, o parágrafo 60 da NCRF, define que deve ser utilizado aquele que melhor reflecte o padrão através do qual os benefícios económicos futuros associados ao activo são consumidos pela entidade. Os métodos a utilizar incluem:

- Método das quotas constantes (método da linha recta);
- Método das quotas degressivas;
- Método das unidades produzidas.

O POC é omissivo relativamente aos métodos de amortização a que um elemento do activo imobilizado poderá estar sujeito. Quanto à legislação fiscal, tanto o DR 2/90 como o CIRC prevêm a utilização, preferencialmente do método das quotas constantes, permitindo no entanto, a aplicação do método das quotas degressivas e ainda de outros métodos. Neste último caso, é necessário que o método seja previamente reconhecido pela DGCI, para que o custo relativo às amortizações resultantes da sua aplicação, possa ser aceite pela Administração Fiscal (ver artigos 4.º, 5.º, 6.º, 7.º e 9.º do DR 2/90 e art. 29.º do CIRC).

Ainda relativamente a este ponto, é importante referir que apenas na NCRF 7 é feita menção à obrigatoriedade da revisão, no final de cada ano, do valor residual, da vida útil e do método de depreciação, e em caso de alteração deve ser adoptado um tratamento prospectivo. De facto, mais uma vez, o POC é omissivo no que respeita a esta situação. A nível fiscal, não é permitida a revisão do valor residual, nem da vida útil e relativamente à revisão do método de reintegração, de acordo com o art. 8.º do DR 2/90 e com o n.º 4, art. 29.º do CIRC, deverá ser usado o mesmo método de reintegração e amortização desde a entrada em funcionamento do activo até à sua total amortização ou reintegração, transmissão ou inutilização. Este facto, e conforme previsto no n.º 5 do art. 29.º, não invalida:

- a variação das quotas de reintegração e amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao exercício ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros exercícios;
- a consideração como custos de quotas de reintegração ou amortização superiores devido à superveniência de desvalorizações excepcionais

provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.

### 3.5.1.5. Perdas de Imparidade dos AFT

A NCRF 7 define perda de imparidade como o excedente da quantia escriturada de um activo ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável. De facto, diz-se que um activo está com imparidade quando a sua quantia escriturada é superior à quantia recuperável, sendo esta última a quantia mais elevada entre o justo valor deduzido dos custos de venda e o seu valor de uso<sup>5</sup>.

Esta norma prevê a realização de um teste, condicional na data de prestação de contas, de modo a verificar se o AFT está com imparidade. Em caso afirmativo, deverá ser reconhecida uma perda de imparidade, conforme previsto na NCRF 12 – Imparidade de Activos.

A NCRF 12 define que uma entidade deve realizar um teste de imparidade na data do Balanço, sempre que verificar um indicador interno ou externo de que o AFT possa estar sujeito a imparidade. Na mensuração dos AFT pelo modelo do custo, e caso após ser realizado o teste de imparidade se verificar que o valor contabilístico do bem é superior ao seu valor recuperável deverá ser registada a respectiva perda de imparidade. Caso, o valor contabilístico do bem seja inferior ao seu valor recuperável a Empresa não deverá efectuar qualquer movimento contabilístico, ao contrário do que acontece quando a mensuração subsequente dos bens é efectuada de acordo com o modelo de revalorização, conforme descrito no ponto 3.5.2.1 – Testes de Imparidade.

A legislação portuguesa não utiliza o termo imparidade, no entanto, é utilizado o termo de amortização extraordinária, cujo conceito, embora não equivalente, é o mais semelhante ao primeiro. Como já foi referido, o ponto 5.4.4 do POC estabelece que quando à data do Balanço, alguns elementos do activo imobilizado, seja, ou não, limitada a sua vida útil,

---

<sup>5</sup> Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida.

tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente.

Embora aparentemente não exista diferença entre os dois normativos, de facto essa diferença é evidente dado que esta disposição não tem vindo a ser posta em prática em Portugal.

### 3.5.2. Modelo de Revalorização

O normativo vigente e a NCRF 7 são coincidentes na caracterização do modelo de revalorização, com excepção de três situações que serão descritas neste ponto.

A NCRF 7 define que o valor contabilístico dos AFT, no modelo de revalorização, corresponde ao justo valor à data da revalorização deduzido das amortizações acumuladas e das perdas de imparidade acumuladas.

Como referimos atrás, o justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre as partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas (DC 13 – Conceito de Justo Valor e NCRF 7). Como também já mencionámos anteriormente, de acordo com o futuro normativo contabilístico, este modelo só pode ser utilizado se o justo valor puder ser determinado de um modo fiável.

Quadro X. Frequência da revalorização para o Justo Valor

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
A DC 16 estipula que a revalorização para o justo valor de cada AFT deve ser efectuada em cada período contabilístico, quando materialmente relevante.	A revalorização deve ser efectuada com a regularidade suficiente, de modo a assegurar que o valor contabilístico do activo não seja materialmente diferente do que seria obtido utilizando-se o justo valor na data do Balanço.  (parágrafo 31)

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

Relativamente ao registo contabilístico da revalorização para o justo valor do AFT, ambos os

normativos estipulam que o valor do activo é:

- substituído pelo justo valor de um bem idêntico mas novo, sendo as depreciações acumuladas devidamente ajustadas; ou
- substituído pelo seu justo valor, eliminando-se as depreciações acumuladas.

Quadro XI. Revalorização para o Justo Valor dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p>Se a quantia escriturada de um activo for <u>aumentada</u> como resultado de uma revalorização dos AFT, estamos perante um <u>proveito</u> resultante da revalorização, o qual deverá ser reconhecido:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– directamente nos <u>capitais próprios</u>, sob a designação de reserva de reavaliação (DC 16):</li> </ul>	<p>Se a quantia escriturada de um activo for <u>aumentada</u> como resultado de uma revalorização dos AFT, estamos perante um rendimento resultante da revalorização, o qual deverá ser reconhecido:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– directamente nos <u>capitais próprios</u>, sob a designação de excedente de revalorização, como regra geral; ou</li> <li>– como rendimento do período, na Demonstração dos Resultados, quando for a reversão de uma diminuição do valor do mesmo activo previamente reconhecida como gasto.</li> </ul> <p>(parágrafo 39 NCRF 7)</p>
<p>Se a quantia escriturada de um activo for <u>diminuída</u> como resultado de uma revalorização dos AFT, estamos perante um <u>custo</u> resultante da revalorização, o qual deverá ser reconhecido:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– como uma <u>diminuição da reserva de reavaliação</u>, enquanto não a ultrapasse; ou</li> <li>– como um <u>custo extraordinário</u> do período, na Demonstração dos Resultados, nos restantes casos.</li> </ul> <p>(DC 16)</p>	<p>Se a quantia escriturada de um activo for <u>diminuída</u> como resultado de uma revalorização dos AFT, estamos perante um <u>gasto</u> resultante da revalorização, o qual deverá ser reconhecido:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– como <u>gasto</u> do período, na Demonstração dos Resultados, como regra geral; ou</li> <li>– como uma diminuição do excedente de revalorização, quando for a reversão de um de um excedente do mesmo activo previamente reconhecido.</li> </ul> <p>(parágrafo 40 NCRF 7)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

No Quadro XI, é possível identificar duas diferenças entre os dois normativos. A primeira reside no facto de a NCRF 7 exigir que o rendimento resultante da revalorização seja directamente reconhecido na Demonstração dos Resultados, sempre que se tratar da reversão de uma diminuição do valor do mesmo AFT e que foi previamente reconhecida como gasto do período. A legislação nacional obriga que o seu registo seja sempre efectuado na rubrica de capitais próprios. A segunda diferença identificada entre os dois normativos deve-se ao facto de a NCRF 7 estipular que o gasto resultante da revalorização de um AFT deve ser reconhecido como uma diminuição do excedente de revalorização sempre que seja a reversão de um excedente do mesmo activo anteriormente reconhecido. A legislação nacional não clarifica que o excedente a diminuir deve ser relativo ao mesmo activo.

No que respeita ao tratamento do excedente de revalorização:

- o parágrafo 41 da NCRF 7 define que este excedente poderá ser transferido directamente para resultados retidos quando realizado, isto é, na medida em que o activo for utilizado pela empresa e objecto de amortização e no momento da sua eliminação.
- a legislação nacional define que a reserva de reavaliação deverá ser transferida directamente para resultados transitados quando realizada, isto é, na medida em que o activo for utilizado pela empresa e objecto de amortização ou no momento da sua eliminação.

Do acima mencionado, a diferença entre os dois normativos reside no facto de na DC 16 exigir o tratamento acima referido, enquanto a NCRF 7 o permite, ou seja, sem carácter de obrigatoriedade.

Tudo o que se disse, no modelo do custo, relativamente ao início da depreciação de um AFT, ao termo do período de depreciação, à determinação do valor a depreciar, à definição de vida útil e do método de depreciação e ao procedimento a adoptar relativamente à revisão do valor residual, da vida útil e do método de depreciação, é também aplicável ao método de revalorização.

### 3.5.2.1. Testes de Imparidade

Tal como já foi referido na mensuração dos AFT de acordo com o modelo do custo, no ponto 3.5.1.5 – Perdas de Imparidades dos AFT, as imparidades são tratadas na NCRF 12.

Quando os AFT são valorizados pelo modelo de revalorização é necessário revalorizar os bens, de modo a assegurar que o seu valor contabilístico não difere significativamente do seu justo valor. A frequência das revalorizações destes activos depende da existência de indicadores internos ou externos de que o activo possa estar sujeito a imparidade. Como já foi referido, um AFT está sujeito a imparidade quando o seu valor contabilístico é superior ao seu valor recuperável, sendo este último a quantia mais elevada entre o preço de venda líquido de um activo (justo valor deduzido dos custos de venda) e o seu valor de uso.

Em suma, uma entidade deve realizar um teste de imparidade na data do Balanço, sempre que se verificar um indicador interno ou externo de que o AFT possa estar sujeito a imparidade. Um teste de imparidade poderá consubstanciar-se, por exemplo, na contratação de um perito externo à Empresa com o intuito de que sejam definidos com fiabilidade os justos valores dos bens a uma determinada data.

No modelo de revalorização são registados contabilisticamente, não só as perdas de imparidade, como também os ganhos, consoante o valor contabilístico dos AFT seja superior ou inferior ao seu valor de uso, respectivamente.

### 3.6. Desreconhecimento dos Activos Fixos Tangíveis

Quanto ao critério de desreconhecimento dos activos fixos tangíveis, a NCRF 7 define claramente quando deve ser eliminado um AFT. Ao contrário, a legislação portuguesa é omissa relativamente a este aspecto.

Quadro XII. Critério de desreconhecimento dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
O POC é omissa relativamente a esta questão, não definindo quando deverá ser eliminado um AFT.	<p>O valor contabilístico de um elemento classificado como AFT deve ser desreconhecido quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– o elemento é alienado, cedido ou de outra forma disposto; ou</li> <li>– não são esperados benefícios económicos futuros como resultado da utilização ou de outra forma de disposição do bem.</li> </ul> <p>(parágrafo 66)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

Relativamente ao reconhecimento e à mensuração do ganho ou da perda provenientes da eliminação do AFT, a NCRF 7 e a legislação nacional são coincidentes.

Quadro XIII. Reconhecimento do ganho ou da perda com o desreconhecimento dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
O ganho ou a perda devem ser reconhecidos na Demonstração dos Resultados, como resultado extraordinário, excepto nas situações previstas na DC 25 - Locações, em que é exigido um tratamento diferente para as vendas seguidas de locação.	<p>O ganho ou a perda devem ser reconhecidos na Demonstração dos Resultados, excepto nas situações previstas na NCRF 9 - Locações, em que é exigido um tratamento diferente para as vendas seguidas de locação.</p> <p>(parágrafo 67)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

Quadro XIV. Mensuração do ganho ou da perda com a eliminação dos AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p>O ganho ou a perda devem ser valorizados pela diferença entre o valor de venda, indemnização e/ou do valor atribuído à saída, e o valor contabilístico do bem (ponto 3.5 da DC 16).</p> <p>Caso o recebimento do valor da alienação for diferido no tempo, o produto líquido da venda será o preço equivalente a uma venda a pronto.</p>	<p>O ganho ou a perda devem ser determinados pela diferença entre o produto líquido, cedência ou outra forma de disposição do bem, caso exista, e o valor contabilístico do bem.</p> <p>Caso o recebimento do valor da alienação for diferido no tempo, o produto líquido da venda será o preço equivalente a uma venda a pronto, sendo a diferença reconhecida como um rédito de juros de acordo com a NCRF 20 - Rédito.</p> <p>(parágrafos 70 e 71)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

### 3.7. Informação a Divulgar

Ambos os normativos apresentam um conjunto de informações de divulgação obrigatória sobre os activos fixos tangíveis, no entanto, a NCRF 7 é mais exigente que o actual normativo.

Quadro XV. Informação a divulgar sobre os AFT

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p>No Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– critérios de valorimetria e métodos de cálculo das amortizações utilizados (nota 3);</li> <li>– movimentos ocorridos no valor bruto de cada rubrica do activo imobilizado constante do balanço, identificando: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ saldo inicial e final;</li> <li>○ reavaliações;</li> <li>○ aumentos;</li> </ul> </li> </ul>	<p>Para cada classe de activos fixos tangíveis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– bases de mensuração utilizadas na determinação do valor bruto dos bens (nota 8.1.(a));</li> <li>– métodos de depreciação utilizados (nota 8.1.(b));</li> <li>– vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas (nota 8.1.(c));</li> <li>– valor bruto e as depreciações acumuladas do bem, incluindo as perdas de imparidade acumuladas, no início e no fim do período</li> </ul>



NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ alienações; e</li> <li>○ transferências e abates;</li> </ul> <p>(nota 10)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– movimentos ocorridos no valor das amortizações acumuladas de cada rubrica do activo immobilizado constante do balanço, identificando: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ saldos inicial e final;</li> <li>○ reforço; e</li> <li>○ anulação/reversão;</li> </ul> </li> </ul> <p>(nota 10)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– indicação dos diplomas legais em que se baseou a reavaliação de imobilizações corpóreas, bem como de outros métodos de reavaliação (nota 12);</li> <li>– elaboração de um quadro discriminativo das reavaliações com indicação dos custos históricos, das reavaliações, e dos valores contabilísticos reavaliados, todos líquidos de amortizações (nota 13);</li> <li>– indicação do valor global dos activos fixos em poder de terceiros, dos activos fixos afectos a cada uma das actividades da empresa, dos activos fixos implantados em propriedade alheia, dos activos fixos localizados no estrangeiro, dos activos fixos reversíveis e dos custos financeiros capitalizados nos activos fixos (nota 14);</li> <li>– indicação das variações das reservas de reavaliação ocorridas no exercício, se materialmente relevantes, identificando: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ a classe a que pertence o elemento do activo reavaliado e, se for caso disso, os elementos que não foram reavaliados, bem como as respectivas justificações;</li> <li>○ o excedente obtido na reavaliação, explicitando os procedimentos e</li> </ul> </li> </ul>	<p>(nota 8.1.(d));</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– reconciliação do valor bruto no início e no fim do período, identificando: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ adições;</li> <li>○ revalorizações;</li> <li>○ alienações;</li> <li>○ activos classificados como detidos para venda;</li> <li>○ amortizações;</li> <li>○ perdas de imparidade e suas reversões;</li> <li>○ outras alterações;</li> </ul> </li> </ul> <p>(nota 8.1.(e));</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– a existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos que sejam dados como garantia de passivos (nota 8.2.);</li> <li>– valor das despesas suportadas no período contabilístico com activos fixos em curso (nota 8.3.);</li> <li>– a quantia de compromissos contratuais para a aquisição de AFT (nota 8.4.);</li> <li>– se não divulgado separadamente na face da Demonstração dos Resultados, o valor recebido de terceiros como compensação da perda de imparidade de AFT (nota 8.5.);</li> <li>– depreciação, reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros activos, durante um período (nota 8.6.);</li> <li>– Depreciação acumulada no final do período (nota 8.7.);</li> </ul> <p>Quando existam AFT expressos por quantias revalorizadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– data efectiva da revalorização (nota 8.8.(a));</li> <li>– se esteve ou não envolvido um avaliador externo (nota 8.8.(b));</li> </ul>

NORMATIVO ACTUAL	SNC – NCRF 7
<p>métodos adoptados;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o identificação da(s) entidade(s) avaliadora(s).</li> </ul> <p>(nota 39 e ponto 3.6 da DC 16)</p> <p>– demonstração dos resultados extraordinários, a qual evidencia as perdas e os ganhos em activos fixos tangíveis reconhecidos como custos ou proveitos no exercício (nota 46).</p> <p>O anexo ao balanço e à demonstração dos resultados consolidados ainda prevê a necessidade de prestar diversa informação, a qual não iremos identificar por estar fora do âmbito deste projecto.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos itens (nota 8.8.(c));</li> <li>– até que ponto é que o justo valor dos itens foi determinado directamente com referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes ou foi estimado como resultado da utilização de outras técnicas de valorização (nota 8.8.(d));</li> <li>– excedente de revalorização, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições quanto à sua distribuição aos accionistas (nota 8.8.(e)).</li> </ul> <p>(modelos de demonstrações financeiras anexo n.º 6)</p>

Fonte: Elaboração própria com base em Morais e Lourenço, 2005.

Apresentadas as diferenças entre o actual normativo e o SNC no que respeita à definição, reconhecimento, desreconhecimento, modelos de reconhecimento inicial e subsequente e informação a divulgar dos AFT, importa agora referir quais os procedimentos a efectuar, pelas empresas, na adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro.

No exercício em que uma Empresa pretenda efectuar a transição para as novas normas do SNC, terá que ter em consideração a NCRF 3 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro. Esta norma tem como objectivo assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, de acordo com as NCRF contenham informação que:

- seja transparente para os seus utentes e comparável em todos os períodos apresentados;

- proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF, razão pela qual são definidos nesta norma os procedimentos de reconhecimento e mensuração a adoptar na preparação do Balanço de Abertura, e;
- possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utilizadores, razão esta pela qual esta norma prevê determinadas excepções à adopção do tratamento retrospectivo de todas as NCRF.

De acordo com o estipulado no parágrafo 5 desta norma, as Empresas deverão preparar um Balanço de Abertura<sup>6</sup> de acordo com as normas contabilísticas e de relato financeiro à data de transição<sup>7</sup> para estas mesmas normas.

Este Balanço de Abertura, cuja apresentação não é necessária, terá como ponto de partida o balanço no final do período imediatamente anterior elaborado de acordo com as actuais normas nacionais.

A primeira etapa a efectuar será a elaboração do Balanço de Abertura, pelo que tendo em consideração o parágrafo 7 da NCRF 3 a Empresa é obrigada a:

- reconhecer todos os activos cujo reconhecimento seja exigido pela NCRF;
- não reconhecer itens como activos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;
- reclassificar itens que reconheça segundo PCGA anteriores como um activo, mas que são um tipo de activo diferente segundo as NCRF; e
- aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos reconhecidos.

Caso a Empresa tenha que efectuar ajustamentos às rubricas ou valores contabilizados, estes deverão ser efectuados por contrapartida de resultados transitados ou eventualmente noutra rubrica do capital.

---

<sup>6</sup> Balanço de Abertura, de acordo com as NCRF, é o balanço de uma entidade à data de transição para as NCRF.

<sup>7</sup> Data de transição para as NCRF é a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

Neste momento, devemos ter em consideração o estipulado no parágrafo 9, da NCRF 3 que define que as demonstrações financeiras elaboradas na data de transição para as normas devem ser preparadas tendo em consideração a relação custo/benefício, prevendo exceções à adopção do tratamento retrospectivo de algumas normas.

Assim, a excepção à aplicação retrospectiva das políticas contabilísticas prevista na NCRF 3 aplicável aos AFT, prende-se com a possibilidade de uma Empresa poder optar por mensurar os seus AFT, antes ou na data de transição para o novo SNC, pelo seu Justo Valor e utilizá-lo como custo considerado<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Custo considerado é o valor usado como substituto do custo ou do custo deduzido da amortização acumulada numa determinada data.

## 4. APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Depois de identificados os pontos que caracterizam o normativo contabilístico actualmente em vigor e o futuro Sistema de Normalização Contabilística, no que diz respeito ao tratamento dos activos fixos tangíveis, é importante efectuar uma breve descrição da Empresa na qual se propõe aplicar a NCRF 7. Neste projecto, esta Empresa será identificada por Empresa ABC devido a questões de confidencialidade.

A Empresa ABC iniciou a sua actividade em Portugal em 1982. O seu objecto social é a prestação de serviços de higiene, limpeza, desinfestação e controlo de pragas, a recolha, transporte e tratamento de resíduos infectados, potencialmente infectados e outros resíduos perigosos, incluindo resíduos hospitalares, e a importação e comercialização dos respectivos equipamentos e produtos.

A Empresa mantém um total compromisso com a qualidade dos seus serviços e a total satisfação dos seus clientes.

### 4.1. Actividade da Empresa

A Empresa ABC desenvolve a sua actividade em Portugal na área da higiene, que incide na recolha de determinados tipos de resíduos infectados ou potencialmente infectados em condições de segurança e na área do *pest control*.

O *Core Business* da Empresa é a área da higiene, sendo o serviço principal a recolha de unidades sanitárias que envolve o tratamento dos resíduos femininos assegurado por um germicida produzido com substâncias naturais altamente eficazes a combater bactérias, vírus (hepatite B, HIV, entre outros).

A par deste serviço, a Empresa ABC presta serviço na recolha e tratamento de alguns resíduos hospitalares, em contentores para incineração concebidos para armazenamento

seguro de material contaminado como agulhas, seringas e outros materiais cortantes ou contundentes.

Complementando os seus serviços de higiene, a Empresa ABC oferece uma gama completa de equipamentos para instalações sanitárias em duas linhas de produtos com diferentes propostas de design e englobando a oferta de:

- Higiene (serviços):
  - Unidade sanitária;
  - Bacteriostáticos (Autosanitizer);
  - Ambientadores;
  - Toalheiro de papel de mãos contínuo;
  - Máquina de venda de pensos e tampões, fraldas e preservativos;
  - Tapetes de entrada com e sem logótipo;
  - Higienização de loiças sanitárias;
  - Tampos para sanita com mangas rotativas.
  
- Higiene (produtos):
  - Dispensadores para papéis;
  - Saboneteiras;
  - Papel higiénico;
  - Papel de mãos;
  - Papel de marquesa;
  - Sabão líquido, creme e em espuma;
  - Papel industrial;
  - Toalhetes desinfectantes para tampos de sanita;
  - Gel desinfectante para tampos de sanita;
  - Gel desinfectante para as mãos;
  - Secadores de mãos;
  - Ambientadores e respectivas recargas;
  - Mesa de muda de fraldas;

- Pest Control:
  - Desbaratização;
  - Desratização;
  - Desinfestação contra insectos rastejantes e voadores;
  - Insecto-caçadores com tela colante;
  - Fumigação;
  - Controlo de aves.

Continuam a desenvolver a sua actividade comercial em todo o território nacional através de seis centros de serviço. A Empresa mantém um sistema de qualidade em conformidade com as exigências da norma ISO 9001 em 2000 pelo “British Standard Institute – BSI” e da ISSO 14001 em 2004, encontrando-se todos os centros de serviço certificados.

#### **4.2. Balanço e Demonstração dos Resultados da empresa**

Conforme é possível verificar no balanço da Empresa ABC apresentado no Quadro XVI, a rubrica do imobilizado corpóreo tem um grande peso no total do activo, representando o seu valor bruto cerca de 53% do total do balanço, razão pela qual este projecto incidiu na adopção pela primeira vez da NCRF 7. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF – PE) não é aplicável à Empresa ABC, uma vez que, no exercício de 2008, esta apresenta um total de activo superior aos 500.000 euros e um total de vendas líquidas e outros rendimentos superior a 1.000.000 euros.

Quadro XVI. Balanço da Empresa ABC - Activo

ACTIVO	2008		2007	
	AB	AA	AL	AL
<b>IMOBILIZADO</b>				
<i>Imobilizações incorpóreas</i>				
Despesas de instalação	5.812,40	1.894,02	3.918,38	17.331,85
Despesas de invest. e de desenvolvimento	3.967,53	3.967,53		
Propriedade industrial e outros direitos	28.771,44	28.771,44		
	38.551,37	34.632,99	3.918,38	17.331,85
<i>Imobilizações corpóreas</i>				
Terrenos e recursos naturais	297.125,33		297.125,33	281.769,08
Edifícios e outras construções	949.436,53	407.214,92	542.221,62	569.652,18
Equipamento básico	1.818.969,98	1.395.753,04	423.216,94	383.615,06
Equipamento de transporte	1.004.283,82	479.667,60	524.616,21	342.888,84
Equipamento administrativo	495.180,70	413.223,03	81.957,68	75.999,64
Outras imobilizações corpóreas	812,35	812,35		
	4.565.808,71	2.696.670,94	1.869.137,77	1.653.924,80
<i>Investimentos Financeiros</i>				
Títulos e outras aplicações financeiras	129.491,62		129.491,62	470.741,62
Imobilizações em curso	585.721,80		585.721,80	
	715.213,42		715.213,42	470.741,62
<b>CIRCULANTE</b>				
<i>Existências</i>				
Matérias-primas, subs. e de consumo	281.835,78		281.835,78	291.862,73
	281.835,78		281.835,78	291.862,73
<i>Dívidas de Terceiros – Médio e longo prazo</i>				
Empresas do grupo	1.226.400,00		1.226.400,00	1.050.000,00
	1.226.400,00		1.226.400,00	1.050.000,00
<i>Dívidas de terceiros – Curto prazo</i>				
Clientes, c/c	927.589,18		927.589,18	985.085,39
Clientes de cobrança duvidosa	124.600,09	67.312,73	57.287,36	82.093,77
Outros devedores	31.805,73		31.805,73	48.065,94
	1.083.995,00	67.312,73	1.016.682,27	1.115.245,10
<i>Depósitos bancários e caixa:</i>				
Depósitos bancários	607.036,50		607.036,50	553.571,52
Caixa	10.077,27		10.077,27	10.628,99
	617.113,77		617.113,77	564.200,51
<i>Acréscimos e diferimentos</i>				
Acréscimos de proveitos	332,87		332,87	18.958,83
Custos diferidos	79.861,27		79.861,27	93.033,36
	80.194,14		80.194,14	111.992,19
Total de amortizações		2.731.303,93		
Total de ajustamentos		67.312,73		
Total do activo	8.609.112,19	2.798.616,66	5.810.495,53	5.275.298,79

Fonte: Relatório e Contas 2008.



Quadro XVII. Balanço da Empresa ABC – Capital Próprio e Passivo

<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>	<b>2008</b>	<b>2007</b>
<b>CAPITAL PRÓPRIO</b>		
<i>Capital</i>	262.500,00	262.500,00
<i>Reservas</i>		
Reservas legais	53.965,42	53.965,42
Reservas estatutárias		
Reservas contratuais		
Outras reservas	2.094,95	2.094,95
<i>Resultados transitados</i>	3.663.184,08	3.296.728,48
Subtotal	3.981.744,45	3.615.288,85
<i>Resultado líquido do exercício</i>	583.307,07	492.455,60
Total do capital próprio	4.565.051,52	4.107.744,45
<b>PASSIVO</b>		
<i>Dívidas a terceiros - Médio e longo prazo (b)</i>		
Fornecedores de imobilizado, c/c	87.281,48	
<i>Dívidas a terceiros - Curto prazo</i>		
Fornecedores, c/c	104.881,97	170.364,18
Fornecedores de imobilizado, c/c	3.129,06	10.214,93
Estado e outros entes públicos	216.212,23	224.626,06
Outros credores	100.948,70	79.233,62
	512.453,45	484.438,78
<i>Acréscimos e diferimentos</i>		
Acréscimos de custos	343.947,73	319.335,78
Proveitos diferidos	389.042,84	363.779,79
	732.990,57	683.115,56
Total do passivo	1.245.444,02	1.167.554,35
Total do capital próprio e do passivo	5.810.495,53	5.275.298,79

Fonte: Relatório e Contas 2008.

Quadro XVIII. Demonstração dos Resultados por Naturezas

CUSTOS E PERDAS		2008		2007	
Custo das mercadorias vendidas e consumidas:					
Mercadorias		330.817,45		281.509,02	
Matérias		622.365,91	953.183,36	604.832,67	886.341,69
Fornecimentos e serviços externos			1.224.695,79		1.119.834,07
Custos com o pessoal:					
Remunerações		2.068.401,15		1.896.009,70	
Encargos sociais:					
Pensões					
Outros		526.343,34	2.594.744,49	473.177,43	2.369.187,12
Amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo		441.539,75		380.467,77	
Ajustamentos		11.951,35		18.168,20	
Provisões			453.491,10		398.635,98
Impostos		27.191,76		21.550,97	
Outros custos e perdas operacionais		12.596,89	39.788,65	9.236,69	30.787,66
	(A)		5.265.903,39		4.804.786,52
Juros e custos similares:					
Relativos a empresas do grupo					
Outros		11.371,68	11.371,68	8.800,60	8.800,60
	(C)		5.277.275,07		4.813.587,11
Custos e perdas extraordinários			19.694,56		37.976,54
	(E)		5.296.969,63		4.851.563,65
Impostos sobre o rendimento do exercício			233.297,37		203.464,17
	(G)		5.530.267,00		5.055.027,82
Resultado líquido do exercício			583.307,07		492.455,60
			6.113.574,06		5.547.483,42

Fonte: Relatório e Contas 2008.

Quadro XVIII. Demonstração dos Resultados por Naturezas (continuação)

PROVEITOS E GANHOS	2008		2007	
Vendas:				
Mercadorias	633.090,17		562.691,35	
Produtos				
Prestações de serviços	5.300.388,31	5.933.478,48	4.778.917,86	5.341.609,20
Outros proveitos e ganhos operacionais	33.447,21	33.447,21		3.798,92
Reversões de amortizações e ajustamentos	1.392,33	1.392,33		
(B)		5.968.318,03		5.345.408,12
Ganhos em empresas do grupo associadas				
Rendimentos de participações de capital				
Rendimentos de títulos negociáveis e de outras aplicações financeiras:				
Relativos a empresas do grupo				
Outros	17.953,65		46.313,57	
Outros juros e proveitos similares:				
Relativos a empresas do grupo	53.665,07		17.734,93	
Outros	22.915,53	94.534,24	31.355,15	95.403,65
(D)		6.062.852,27		5.440.811,78
Proveitos e ganhos extraordinários		50.721,79		106.671,64
(F)		6.113.574,06		5.547.483,42
<b>RESUMO</b>				
<i>Resultados operacionais</i>	(B) - (A)	702.414,64		540.621,61
<i>Resultados financeiros</i>	(D - B) - (C - A)	83.162,56		86.603,06
<i>Resultados correntes</i>	(D) - (C)	785.577,20		627.224,66
<i>Resultados antes de impostos</i>	(F) - (E)	816.604,44		695.919,77
<i>Resultado líquido do exercício</i>	(F) - (G)	583.307,07		492.455,60

Fonte: Relatório e Contas 2008.

Para que seja possível proceder à transposição do normativo actual, nomeadamente na classe do Imobilizado Corpóreo, para a NCRF 7, é importante caracterizar cada uma das suas rubricas. Assim:

- na conta Terrenos e Recursos Naturais estão contabilizados três terrenos, um em Leiria, outro em Setúbal e um outro em Portimão, adquiridos pela Empresa para o desenvolvimento da sua actividade nestas três cidades;

- na conta Edifícios e Outras Construções inclui todas as despesas relativas a obras realizadas não só nos edifícios da propriedade da Empresa, como também em edifícios de propriedade alheia (edifícios alugados a terceiros), despesas estas, que não são consideradas despesas de manutenção, reparação ou de conservação, pois neste caso seriam contabilizadas directamente na respectiva conta de gastos, conforme já explicado no ponto 3.4;
- na rubrica Equipamento Básico estão registados todos os bens utilizados pela Empresa na prestação de serviços aos seus clientes. Como exemplo deste tipo de bens é importante referir: as unidades sanitárias (principal fonte de rendimento da Empresa ABC), bem como todos os produtos acima identificados como produtos de Higiene (serviços). Além destes bens, esta rubrica inclui todas as despesas com a aquisição de maquinaria utilizada pela Empresa para a realização da sua actividade, bem como diversas estruturas metálicas para aplicação nas viaturas da Empresa, de modo a facilitar o transporte e a separação das unidades sanitárias recolhidas dos clientes, das que serão colocadas para sua substituição;
- o valor registado na rubrica Equipamento de Transporte inclui não só as viaturas ligeiras de passageiros, propriedade da Empresa, atribuídas aos gerentes da sociedade, director financeiro, informático e de recursos humanos, viaturas ligeiras de mercadorias atribuídas aos vendedores, bem como as viaturas ligeiras de mercadorias utilizadas para a prestação de serviços aos seus clientes;
- na conta Equipamento Administrativo são registadas todas as aquisições de computadores e respectivos programas, impressoras, servidores, aparelhos de ar condicionado, centrais telefónicas, mobiliário de escritório, telemóveis, máquinas fotocopiadoras e de calcular, etc. são contabilizadas na conta; e por fim
- na conta Outras Imobilizações Corpóreas são registadas todas as aquisições de bens não incluídas nas contas atrás mencionadas, como sejam os artigos de decoração.

## **5. ELABORAÇÃO DO BALANÇO DE ABERTURA DA EMPRESA**

A Empresa ABC é obrigada, a partir de 1 de Janeiro de 2010, a preparar as suas demonstrações financeiras de acordo com o SNC. O exercício de 2010 será assim, o exercício em que esta Empresa irá aplicar, pela primeira vez, as novas normas.

Como já referimos anteriormente, a Empresa terá que ter em consideração a NCRF 3 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro.

Conforme previsto no parágrafo 5 desta norma, e tendo em consideração que a data de relato da Empresa ABC é 31 de Dezembro de 2010, deverá ser preparado um Balanço de Abertura de acordo com as normas contabilísticas de relato financeiro na data de transição para as estas mesmas normas, ou seja, a 1 de Janeiro de 2009. Este Balanço de Abertura, cuja apresentação não é necessária, terá como ponto de partida o Balanço Final com referência à data de 31 de Dezembro de 2008, o qual foi preparado de acordo com o actual sistema normativo em vigor.

De acordo com os elementos que compõem o imobilizado da Empresa, e tendo em consideração a sua realidade funcional, será identificado de seguida, qual o modelo de mensuração (modelo do custo ou modelo de revalorização) a aplicar a cada classe de AFT, de acordo com a possibilidade prevista no parágrafo 29 da NCRF 7.

Quadro XIX. Selecção do modelo de mensuração a aplicar a cada classe de AFT

CLASSE DE AFT	MODELO DE MENSURAÇÃO
Conta 42.1 – Terrenos e Recursos Naturais	Modelo de revalorização
Conta 42.2 – Edifícios e Outras Construções	Modelo de revalorização
Conta 42.3 – Equipamento básico	Modelo do custo
Conta 42.4 – Equipamento de Transporte	Modelo de revalorização
Conta 42.6 – Equipamento Administrativo	Modelo do custo
Conta 42.9 – Outras Imobilizações Corpóreas	Modelo do custo

Fonte: Elaboração própria

Assim, como é possível verificar no Quadro XIX, a Empresa ABC irá optar por mensurar os Terrenos e Recursos Naturais, os Edifícios e Outras Construções e o Equipamento de Transporte ao justo valor. A opção pela mensuração, destas classes de AFT, ao Justo Valor, prende-se com o facto de existir um mercado activo que possibilita que esta, seja efectuada com fiabilidade e sem que a Empresa tenha que incorrer em custos elevados.

Como resultado da existência de um mercado activo para a compra e venda de Terrenos e de Edifícios e Outras Construções, a Empresa deverá solicitar a um ou mais peritos externos, a avaliação destes activos, de modo a poder definir, com fiabilidade, o seu justo valor. Relativamente ao Equipamento de Transporte, e uma vez que, também para esta classe de activos, existe um mercado activo onde se transaccionam este tipo de bens, a Empresa a um custo relativamente baixo, tem facilidade em apurar em cada período, o Justo Valor do seu Equipamento de Transporte. Para tal, basta recorrer às diversas publicações em revistas especializadas na matéria, a avaliadores existentes nos próprios *stands* de vendas de automóveis, e conjugar esta informação, com o seu próprio conhecimento, quanto ao historial do desgaste funcional das viaturas e valores de venda anteriormente praticados.

Deste modo, e tendo em consideração o já mencionado anteriormente, a Empresa ABC deverá efectuar uma avaliação da variação do valor destes activos registados ao Justo Valor, com a frequência necessária, de modo a garantir que o valor contabilístico do activo não seja materialmente diferente, do que seria obtido utilizando-se o Justo Valor à data do Balanço.

Ainda de acordo com o Quadro XIX, existem outras classes de activos, como o Equipamento Básico, o Equipamento Administrativo e as Outras Imobilizações Corpóreas, para as quais a Empresa irá optar por uma mensuração subsequente de acordo com o modelo do custo. Dada a natureza dos activos subjacentes a estas classes de AFT, parece-nos mais adequada a sua mensuração ao Custo, uma vez não existir um mercado activo, onde este tipo de bens, em “segunda mão”, seja comercializado, impossibilitando a determinação fiável do seu Justo Valor. Acrescenta-se ainda, o facto do próprio valor de aquisição e período de vida útil esperada deste tipo de activos ser baixa, pelo que o seu valor líquido contabilístico não justificaria grandes dispêndios na tentativa de definição do seu Justo Valor.

A opção por um destes dois modelos de mensuração, para cada classe de AFT, deverá ser aplicada de uma forma consistente, salvo se as condições acima mencionadas, por qualquer motivo, deixarem de se verificar.

A Empresa ABC, até ao momento, não solicitou qualquer prestação de serviços de avaliadores profissionalmente qualificados, ou qualquer estudo de mercado, de modo a poder definir o Justo Valor dos seus activos. Dada esta situação, e por conseguinte, a impossibilidade de valorizar os ajustamentos a efectuar pela Empresa, optou-se por identificar quais os procedimentos que esta deverá realizar na transição para o SNC.

Tal como já referimos anteriormente, a primeira etapa a efectuar será a elaboração do Balanço de Abertura, pelo que tendo em consideração o parágrafo 7 da NCRF 3 a Empresa é obrigada a:

- reconhecer todos os activos cujo reconhecimento seja exigido pela NCRF;
- não reconhecer itens como activos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;

- reclassificar itens que reconheça segundo os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) anteriores como um activo, mas que são um tipo de activo diferente segundo as NCRF; e
- aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos reconhecidos.

### **5.1. Reconhecimento / Desreconhecimento de AFT no Balanço de Abertura**

Os itens do activo reconhecidos na Empresa ABC como bens do Imobilizado Corpóreo não serão alvo de qualquer ajustamento no que respeita ao reconhecimento ou não reconhecimento na transição para as NCRF. Esta situação deve-se ao facto da Empresa não ter itens registados como AFT e que, por exemplo, deveriam ser reclassificados como *Activos não Correntes Detidos para Venda*, ou até como *Propriedades de Investimento*, conforme definido nas NCRF 8 e 11, respectivamente. Assim, não haverá ajustamentos a efectuar dada a natureza e os valores considerados como capitalizáveis aquando do seu registo contabilístico. A rubrica dos Terrenos e Recursos Naturais inclui o valor de aquisição dos terrenos adquiridos pela Empresa ABC, o qual foi determinado com base no valor das respectivas escrituras de compra e venda. O valor registado na rubrica de Edifícios e Outras Construções inclui, também o seu valor da aquisição, conforme escrituras de compra e venda dos respectivos edifícios, bem como o valor facturado relativo a obras de construção realizadas nos mesmos. Os restantes bens classificados como activos foram registados pelo seu valor de aquisição, ou seja, pelo valor facturado aquando da sua compra.

### **5.2. Reclassificação dos AFT no Balanço de Abertura**

Nesta etapa, a Empresa ABC terá que reclassificar os seus activos, isto é, terá que reclassificar os bens, anteriormente registados nas diversas sub-contas da rubrica 42 - Imobilizado Corpóreo, para as diversas sub-contas da rubrica 43 – Activos Fixos Tangíveis, conforme já identificadas no ponto 3.2, deste estudo. É ainda importante referir, que as amortizações acumuladas anteriormente registadas na rubrica 48 – Amortizações Acumuladas, serão agora reclassificadas para a sub-conta 43.8 – Depreciações Acumuladas.



### 5.3. Mensuração dos AFT no Balanço de Abertura

Já no que respeita à mensuração, no Balanço de Abertura, dos AFT, teremos que fazer uma distinção entre os bens que serão mensurados pelo Modelo do Custo, dos que serão mensurados pelo Modelo de Revalorização.

Neste momento, é importante lembrar que as demonstrações financeiras elaboradas na data de transição para as normas devem ser preparadas tendo em consideração a relação custo/benefício, que esta NCRF 3 define, no parágrafo 9, ao prever excepções à adopção do tratamento retrospectivo de todas as normas.

Embora já referido anteriormente, parece oportuno, também neste ponto, voltar a mencionar que a excepção à aplicação retrospectiva das políticas contabilísticas prevista na NCRF 3 aplicável aos AFT, prende-se com a possibilidade da Empresa ABC poder optar por mensurar os seus AFT, antes ou na data de transição para o novo SNC, pelo seu Justo Valor e utiliza-lo como custo considerado. Posto isto, e tendo em consideração o custo/benefício da Empresa, optar-se-à por considerar, para os AFT a mensurar pelo Modelo de Revalorização, que o Justo Valor dos bens será aplicado na data de transição, não sendo assim obrigatório defini-lo retrospectivamente, como veremos no ponto 6.2.2 – Bens Mensurados pelo Modelo de Revalorização.

#### 5.3.1. Bens Mensurados pelo Modelo do Custo

De acordo com a opção definida, os AFT mensurados pelo Modelo do Custo serão:

- Equipamento Básico;
- Equipamento Administrativo; e
- Outras Imobilizações Corpóreas.

No Balanço de Abertura, a Empresa optou por considerar o valor contabilístico dos bens como custo considerado, não havendo qualquer ajustamento a efectuar, partindo do

pressuposto que a taxa de amortização praticada está de acordo com a vida útil dos bens, com excepção de alguns bens pertencentes à classe do Equipamento Básico. De facto, a Empresa ABC realizou uma análise à vida útil das unidades sanitárias (bens registados como equipamento básico), tendo concluído que o período de tempo durante o qual esta Entidade espera poder utilizar este tipo de activos é de 8 anos, quando até à data estes bens foram amortizados a uma taxa de 25%, ou seja, considerando uma vida útil esperada de 4 anos. Dado que estamos perante um Erro<sup>9</sup>, este deve ser corrigido retrospectivamente, de acordo com o parágrafo 37 da NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros. Para a correcção deste erro, a Empresa deverá identificar todos estes activos, adquiridos no exercício e em exercícios anteriores, e identificar, item a item, qual o valor do ajustamento a efectuar, de modo que o valor apresentado no Balanço relativo a estes bens reflectam a realidade da Empresa.

O ajustamento a realizar, no Balanço de Abertura será em resultados transitados, por contrapartida da diminuição da rubrica das amortizações acumuladas (este ajustamento também será realizado nos bens que à data do Balanço de Abertura já se encontravam totalmente amortizados).

Quanto ao valor residual dos AFT, é expectável que este seja aproximadamente zero, estando em conformidade, com o definido no parágrafo 53 da NCRF 7, ou seja, que o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante, e imaterial no cálculo da quantia depreciável.

De acordo com o previsto na NCRF 3, caso a Empresa detecte a ocorrência de Erros cometidos segundo os PCGA anteriores, estes deverão ser devidamente identificados na reconciliação do capital próprio da Empresa relatado de acordo com os PCGA anteriores, e com o seu capital próprio de acordo as NCRF.

---

<sup>9</sup> Erros de períodos passados: omissões ou erros nas DF da entidade de um ou mais períodos anteriores, resultantes de uma falha na utilização, ou de uma má utilização, de informação fiável que: estava disponível quando as DF daqueles períodos foram autorizadas para emissão, e podia ser razoavelmente esperado que podia ter sido obtida e tida em atenção na preparação e apresentação daquelas DF.

### 5.3.2. Bens Mensurados pelo Modelo de Revalorização

Neste grupo de bens, e como já foi mencionado anteriormente, serão incluídos:

- Terrenos e Recursos Naturais;
- Edifícios e Outras Construções; e
- Equipamento de Transporte.

A Empresa deverá contratar um ou mais peritos externos em avaliações, e realizar uma análise do mercado, como foi descrito atrás, de modo a identificar qual o Justo Valor destes bens à data do Balanço de Abertura, ou seja, a 1 de Janeiro de 2009, e considerar esse Justo Valor como custo considerado (opção facultada pela NCRF 3, como já foi referido anteriormente).

Conforme também já foi mencionado, a Empresa ABC não efectuou, nem contratou quaisquer estudos ou avaliações dos seus bens, pelo que dada a impossibilidade, resultante deste facto, de quantificar neste projecto, o justo valor destes bens, serão identificados os ajustamentos que a Empresa ABC poderá vir a efectuar, no Balanço de Abertura, consoante o seu activo esteja mensurado por um valor superior ou inferior comparativamente ao justo valor determinado nesta data. Dado o conhecimento da Empresa em causa é mais provável que o justo valor seja superior ao valor efectivamente contabilizado.

#### Justo Valor > Valor Contabilístico

Neste caso, a Empresa deverá efectuar o ajustamento necessário, pelo valor da diferença positiva entre o justo valor e o valor contabilístico.

#### *Exemplo:*

Supondo que a Empresa adquiriu em 2007 um bem cujo valor de aquisição foi de 400.000 euros, tendo sido amortizado a uma taxa de 10%. À data de 01 de Janeiro de 2009, o justo valor deste bem é de 410.000 euros.

Amortização acumulada:

$$400.000 * 10\% * 2 \text{ anos} = 80.000 \text{ euros}$$

Valor contabilístico:

$$400.000 - 80.000 = 320.000$$

Diferença de revalorização:

$$410.000 - 320.000 = 90.000$$

Assim, e tendo em consideração que o justo valor do bem à data do Balanço de Abertura é de 410.000 euros, a Empresa ABC, de modo a registar o seu AFT ao justo valor, terá que efectuar o seguinte ajustamento:

Débito	Crédito	Valor
43		10.000
43.8		80.000
	56	90.000

A rubrica 43 representa os Activos Fixos Tangíveis, a 43.8 as depreciações acumuladas e a rubrica 56, os resultados transitados.

#### Justo Valor < Valor Contabilístico

Se o justo valor do bem for inferior ao valor contabilístico registado, a Empresa deverá efectuar o ajustamento em resultados transitados, pelo valor da diferença negativa entre o justo valor e o valor contabilístico.

*Exemplo:*

Supondo que a Empresa adquiriu em 2007 um bem cujo valor de aquisição foi de 400.000 euros, tendo sido amortizado a uma taxa de 10%. À data de 01 de Janeiro de 2009, o justo valor deste bem é de 390.000 euros.

Amortização acumulada:

$$400.000 * 10\% * 2 \text{ anos} = 80.000 \text{ euros}$$

Valor contabilístico:

$$400.000 - 80.000 = 320.000$$

Diferença de revalorização:

$$390.000 - 320.000 = 70.000$$

Assim, e tendo em consideração que o justo valor do bem à data do Balanço de Abertura é de 410.000 euros, a Empresa ABC, de modo a registar o seu AFT ao justo valor terá que efectuar o seguinte ajustamento:

Débito	Crédito	Valor
43	10.000	
56	70.000	
43.8		80.000

## 6. PROCEDIMENTOS A EFECTUAR NO BALANÇO DO 1.º EXERCÍCIO DE APLICAÇÃO DAS NORMAS À DATA DE 31 DE DEZEMBRO DE 2009

Tendo como ponto de partida o Balanço de Abertura atrás mencionado, a Empresa irá preparar as Demonstrações Financeiras com referência à data de 31 de Dezembro de 2009, tendo em consideração os mesmos preceitos que considerou na preparação do Balanço de Abertura, no que respeita aos activos a reconhecer ou a desreconhecer como AFT. Nesta data, e quanto à mensuração dos AFT, a Empresa também deverá ter em consideração alguns aspectos, conforme é mencionado abaixo.

### 6.1. Bens Mensurados pelo Modelo do Custo

Nos itens mensurados de acordo com o modelo do custo a Empresa, apenas terá que ao longo de todo o exercício, como já fazia anteriormente de acordo com o normativo actual, proceder ao registo das respectivas depreciações do ano. O parágrafo 51 da NCRF 7 estabelece a obrigatoriedade da revisão, pelo menos, anual da vida útil dos AFT, e no caso de se verificar uma alteração da mesma, deverá ser adoptado um tratamento prospectivo, desde que se trate unicamente de uma alteração da estimativa de vida útil dos AFT, e não de um Erro (neste último caso, e tal como referimos no ponto referente à preparação do Balanço de abertura, teria que ser adoptado um tratamento retrospectivo). Assim, a Empresa ABC apenas teria que recalcular a nova depreciação do exercício para o exercício de 2009, tendo em atenção não só o valor líquido contabilístico no início do exercício de 2009, como também à vida útil remanescente do bem, de acordo com a nova estimativa.

Além do referido, à data do Balanço, e de acordo com o previsto na NCRF 7, a Empresa ABC deverá realizar um teste de imparidade aos seus activos sempre que se verifique algum indicador interno ou externo à Empresa de que um determinado activo possa estar sujeito a imparidade. Se a Empresa se deparar com esta situação terá que reconhecer uma perda de imparidade, de modo a garantir que o valor dos bens apresentados como AFT é o valor mínimo que a Empresa espera recuperar com a utilização desse bem. Esta perda de imparidade será registada creditando a rubrica do activo *“Perdas por imparidade*

*acumuladas*” e debitando a conta de custos “*Perdas por imparidade em activos fixos tangíveis*” pelo valor efectivo da perda.

Débito	Crédito
65.5	
	43.9

Será conveniente que a Empresa crie diversas *sub-contas* da rubrica 43.9 – Perdas por imparidades acumuladas, de forma a poder com facilidade identificar a que classe de activos se referem as perdas de imparidade registadas.

Tal como já referimos, no modelo do custo só as perdas por imparidade é que são registadas. Caso, depois de efectuado o teste de imparidade se verificar que o activo não está sujeito a imparidade, ou seja, o valor contabilístico do item é inferior ao seu valor recuperável, esta diferença (ganho) nunca será contabilizada, a não ser que se tenha verificado anteriormente a contabilização de uma perda, pelo que aquando do ganho, a perda deverá ser revertida, por crédito da rubrica 76.25 – *Reversões de Perdas por Imparidades em Activos Fixos Tangíveis*. Neste caso, será efectuado o seguinte registo contabilístico:

Débito	Crédito
43.9	
	76.25

## 6.2. Bens Mensurados pelo Modelo de Revalorização

Tal como referimos no ponto anterior, também para os bens mensurados pelo modelo de revalorização, e no que respeita as depreciações do exercício, a Empresa terá que as registar, tendo sempre em consideração a vida útil esperada dos AFT. A frequência da revisão da vida útil dos AFT mensurados segundo este modelo deverá ser, pelo menos anual, tal como descrito para os AFT valorizados pelo modelo do custo, sendo também aplicáveis os mesmos ajustamentos, no caso de alterações das vidas úteis esperadas dos bens.

É importante realçar que a Empresa ABC, de acordo com parágrafo 34 da NCRF 7, não é obrigada a revalorizar anualmente os seus AFT. A revalorização destes activos deve ser efectuada com a regularidade suficiente, de modo a assegurar que o seu valor contabilístico não seja materialmente diferente do que seria obtido utilizando-se o Justo Valor na data do Balanço. A frequência das revalorizações depende sim, das alterações nos Justos Valores dos activos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados, tendo em consideração os indicadores internos ou externos existentes. Sempre que se verifiquem estes indicadores, a Empresa deverá proceder à realização de testes de imparidade, recorrendo a peritos externos, por exemplo, para definir o Justo Valor dos seus Terrenos e dos seus Edifícios, de modo a garantir a sua correcta mensuração. Quanto ao Equipamento de transporte, a Empresa deverá certificar-se, mais uma vez, de que o valor pelo qual se encontram registados não difere substancialmente do seu Justo Valor, de acordo com o já mencionado anteriormente. Salienta-se que se a Empresa estiver consciente de que o Justo valor dos seus AFT, ou de alguns dos seus AFT, não sofre alterações significativas, tornam-se desnecessárias as revalorizações frequentes, podendo estas vir a dar lugar a revalorizações do bem a cada três anos ou até cinco anos. Depois de efectuada esta análise e caso se verifiquem alterações significativas entre o valor contabilístico dos activos registados e o seu Justo Valor, a Empresa terá que proceder aos ajustamentos conforme mencionado no Quadro XI.

Ao contrário do que se verifica no modelo do custo, no modelo do justo valor são registadas não só as perdas de imparidade, mas também os ganhos resultantes da revalorização da quantia escriturada, ou seja, a diferença positiva entre o justo valor do activo e a sua quantia efectivamente escriturada.

No que concerne ao desreconhecimento dos AFT, quer para os que são mensurados pelo modelo do custo, quer para os que são mensurados pelo modelo de revalorização, a Empresa deve proceder ao seu desreconhecimento, sempre que os bens são alienados, cedidos ou de outra forma dispostos, bem como sempre que não seja expectável benefícios económicos futuros resultantes da sua utilização ou de outra forma de disposição do bem. Nestes casos, deverá ser registado o ganho ou a perda incorridos directamente na demonstração dos resultados, sendo apurados pela diferença entre o produto líquido, cedência ou outra forma de disposição do bem, caso exista, e o seu valor contabilístico.



Na preparação das demonstrações financeiras futuras, a Empresa terá sempre que ter em consideração os factos mencionados ao longo de todo este projecto.

## Conclusões

Depois de tudo o que foi dito ao longo deste projecto é importante identificar os impactos nas Demonstrações Financeiras da Empresa ABC resultado da alteração do actual normativo, pelo qual se rege, para o Sistema de Normalização Contabilística. Não é possível quantificar estes impactos, como já foi explicado anteriormente, no entanto, dado o conhecimento desta Empresa serão identificados os possíveis impactos que poderão ocorrer, nas demonstrações financeiras, fruto da adopção da NCRF 7.

Na preparação do balanço de abertura da Empresa ABC, tal como referimos anteriormente, não existem reclassificações a efectuar, relativamente ao reconhecimento ou desreconhecimento de activos, exigidas pela NCRF.

No entanto, e em primeiro lugar é importante referir que a Empresa ABC, ao contrário da maioria das empresas portuguesas, amortiza os bens de acordo com a sua vida útil esperada, e que apenas foi detectado que a vida útil das unidades sanitárias, que fazem parte da rubrica de equipamento básico, estava a ser estimada erradamente (4 anos, quando na realidade a sua vida útil estimada são 8 anos). Estamos perante um erro, o qual a Empresa decidiu que fosse, desde logo corrigido retrospectivamente, na rubrica de resultados transitados. O impacto desta correcção será positivo, não só ao nível do total do activo, como também ao nível do capital próprio da Empresa. Caso a Empresa tivesse chegado à conclusão de que tinha efectuado um erro na definição estimativa da vida útil dos bens, mas que neste caso teria que aumentar a vida útil inicialmente estimada, as rubricas movimentadas seriam as mesmas, no entanto, verificar-se-ia um decréscimo no total do activo e no capital próprio.

Como já foi referido, a maioria das empresas portuguesas amortiza os seus bens, de acordo com as taxas máximas previstas no DR 2/90, pelo que ao adoptarem o SNC e na preparação dos balanços de abertura deverão rever a vida útil estimada dos seus principais bens e decidir entre corrigir os erros de estimativa de vida útil e efectuar os ajustamentos que se vierem a revelar necessários, ou se irão assumir que as estimativas que vêm sendo efectuadas são adequadas.

A estimativa da vida útil de um AFT deve ser definida com base em factores de utilização esperada do activo, do seu desgaste normal, da sua obsolescência técnica ou comercial, etc. Resumindo, a estimativa da vida útil deve ser baseada num juízo de valor de cada entidade, baseada na sua experiência e realidade funcional. Por este motivo, na generalidade das entidades a definição da estimativa da vida útil, tendo em consideração o previsto no SNC, poderá originar impactos significativos nas diversas demonstrações financeiras.

No que diz respeito à mensuração dos AFT, a Empresa teve que optar entre o modelo do custo e o modelo de revalorização. A Empresa ABC optou por mensurar o equipamento básico, o equipamento administrativo e as outras imobilizações pelo modelo do custo, e as restantes rubricas pelo modelo de revalorização, sendo por isso importante efectuar a distinção no tratamento em cada um dos modelos.

Os primeiros não terão qualquer impacto nas demonstrações financeiras, uma vez que a se trata unicamente de alteração dos códigos de contas utilizados, uma vez que a Empresa ABC optou por considerar o custo de aquisição dos bens como custo considerado. Já para os bens mensurados pelo modelo de revalorização, verificar-se-á um impacto nas demonstrações financeiras. É expectável que o justo valor definido para estes bens, de acordo com o mencionado anteriormente, seja superior à quantia escriturada originando um impacto positivo não só no total do activo, mas também no total do capital próprio. A nível dos resultados, e caso a expectativa esteja correcta, não se verificará qualquer impacto.

Nos anos seguintes, a Empresa ABC deverá proceder à depreciação dos seus AFT e anualmente, proceder à revisão do valor residual, do método de depreciação e da sua vida útil. Verificando-se alguma alteração, o tratamento será sempre prospectivo. Tanto para os bens mensurados ao custo, como para os bens mensurados ao justo valor deverão ser efectuados testes de imparidade, sempre que existam indicadores internos ou externos de os AFT podem estar sujeitos a imparidade. No modelo do custo, apenas são registadas as perdas de imparidade, directamente contabilizadas em resultados. No modelo de Revalorização são registados os ganhos e as perdas resultantes das revalorizações.

Apesar de aparentemente não existirem diferenças entre o actual normativo e o SNC em termos de imparidade, na prática elas são bem evidentes, uma vez que não tem sido prática

em Portugal, o cumprimento do ponto 5.4.4 do POC: “ *Quando, à data do balanço, os elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente. Aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram*”. É muito raro, uma entidade proceder ao registo de uma amortização extraordinária.

A adopção da NCRF 7 irá originar impactos significativos em algumas entidades, visto ser uma das normas do SNC onde se verificam diferenças face ao normativo nacional. Os impactos são variáveis de entidade para entidade, e estão directamente relacionados com as opções previstas nas normas, a tomar por cada uma delas. Entre essas opções é importante referir a que se relaciona com a mensuração subsequente dos AFT, ou seja, as entidades podem optar por mensurar os seus AFT pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização.

No SNC existe uma tendência para o abandono do custo histórico a favor do conceito do justo valor. O justo valor é bastante mais complexo e exigente de aplicar do que o custo histórico. Na Europa continental ainda predomina a posição tradicional de que a contabilidade é feita por razões tributárias ou tendo os credores como principais destinatários, não sendo, por isso, especialmente orientada para os accionistas e investidores. No entanto, com a adopção do modelo de revalorização poderá verificar-se um aumento do risco de conflituosidade, face ao incremento dos juízos de valor insertos no modelo contabilístico. Há mesmo quem defenda custo histórico é mais fiável e objectivo que o justo valor, no entanto que este último é mais relevante e por isso mais subjectivo.

Nos primeiros períodos de implementação do SNC irá ocorrer alguma falta de consistência ao nível da aplicação das normas no mercado, tendo em consideração que as divergências suscitadas na interpretação destas se irão fazer reflectir, e provavelmente só a longo prazo será possível obter as tão desejadas demonstrações financeiras, transparentes e globalmente comparáveis.

### *Limitações ao Estudo*

Neste estudo, não foi possível quantificar os impactos decorrentes da adopção da NCRF 7, uma vez que a Empresa não solicitou quaisquer prestações de serviços de avaliadores profissionalmente qualificados ou qualquer estudo de mercado, de modo a poder definir qual o justo valor dos seus activos.

Por outro lado, este estudo apenas se dedicou à análise dos possíveis impactos decorrentes da adopção da NCRF 7, e apenas numa só empresa de prestação de serviços. Consequentemente, não se pode extrapolar os resultados obtidos para outras empresas e para outras áreas.

### *Sugestões para Investigações Futuras*

Este estudo poderá ser um ponto de partida para outros que, nomeadamente, se dediquem à quantificação e análise do impacto da adopção da NCRF 7, num conjunto de empresas industriais e de prestação de serviços, após a adopção efectiva das NCRF.

Poderá também ser de interesse significativo, realizar uma análise do comportamento das empresas no que diz respeito à opção pela adopção do modelo do custo ou do modelo de revalorização, como modelos de mensuração dos seus AFT.

Finalmente, a avaliação do impacto da adopção das normas do SNC, na posição financeira e no desempenho das empresas, no primeiro exercício em que são obrigadas a aplicar este normativo, também se revela um estudo de grande interesse.

## Bibliografia

### *Monografias (livros):*

Borges, A., A. Rodrigues, J. M. Rodrigues e R. Rodrigues (2007), *As novas demonstrações financeiras* (2.<sup>a</sup> edição), Áreas Editora.

Morais, A. e I. Lourenço (2005), *Aplicação das normas do IASB em Portugal*, Publisher Team.

Pinto, J. A. P. (2005), *Tratamento contabilístico e fiscal do imobilizado*, Areal Editores.

Rodrigues, J. (2005), *Adopção em Portugal das normas internacionais de relato financeiro*, Áreas Editora.

Rodrigues, J. (2009), *Sistema de normalização contabilística explicado*, Porto Editora.

### *Legislação e Regulamentação:*

Comissão de Normalização Contabilística (1994), *Directriz Contabilística n.º 13 – Conceito de justo valor*.

Comissão de Normalização Contabilística (1995), *Directriz Contabilística n.º 16 – Reavaliação de activos imobilizados tangíveis*.

Comissão de Normalização Contabilística (2009), *Norma contabilística e de relato financeiro 3 – Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)*.

Comissão de Normalização Contabilística (2009), *Norma contabilística e de relato financeiro 7 – Activos fixos tangíveis*.

Comissão de Normalização Contabilística (2009), Norma contabilística e de relato financeiro 12 – Imparidade de activos.

Decreto-Lei (DL) n.º 410/89 de 21 de Novembro, Plano oficial de contabilidade.

Decreto-Lei (DL) n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro.

Decreto-Lei (DL) n.º 158/2009, de 13 de Julho.

Decreto-Regulamentar (DR) n.º 2/90, de 12 de Janeiro, Regime das reintegrações e amortizações.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, Jornal Oficial das Comunidades.

*Teses:*

Barata, P. C. F. M. (2007), Activos Fixos Tangíveis: As normas internacionais de contabilidade e a legislação fiscal – uma análise de perdas de fluxos de caixa.

Cabrita, P. M. A. (2009), A relevância da informação financeira antes e após a adopção das IAS/IFRS, Tese de Mestrado em Contabilidade, ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa.

Fernandes, P. F. (2007), O impacto da entrada em vigor das IFRS na gestão de resultados: a experiência ibérica, Tese de Mestrado em Ciências Empresariais, Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

*Periódicos científicos:*

Barlev B. e J. R. Haddad (2003), Fair value accounting and the management of the firm, Department of Accounting, School of Business Administration, Hebrew University of Jerusalem, *Critical Perspectives on Accounting* 14, 383-415.

Callao, S., J. I. Jarne e J. A. Laínez (2007), Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 16, 148-178.

Ding, Y., O. K. Hope, T. Jeanjean e H. Stolowy (2007), Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications, *Journal of Accounting and Public Policy* 26, 1-38.

Guerreiro, M. A. S. (2006), Impacto da adopção das International Financial Reporting Standards: factores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas portuguesas cotadas, *Revista científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Contabilidade e Gestão* 3, 7-32.

Guerreiro, M. S., L. L. Rodrigues e R. Craig (2008), The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence, *Accounting Forum* 32, 75-88.

Haller, A., J. Ernstberger e M. Froschhammer (2009), Implications of the mandatory transition from national GAAP to IFRS – Empirical evidence from Germany, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, doi:10.1016/j.adiac.2009.08.007.

Herrmann, D., S. M. Saudagaran, W. B. Thomas (2006), The quality of fair value measures for property, plant, and equipment, *Accounting Forum* 30, 43-59.



Jermakowicz, E. K. e S. G. Tomaszewski (2006), Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 15, 170-196.

Larson, R. K. e D. L. Street (2004), Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 13, 89-119.

Missonier-Piera, F. (2007), Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data, *The International Journal of Accounting* 42, 186-205.

Nichols, L. M e K. H. Buerger (2002), An investigation of the effect of valuation alternatives for fixed assets on the decisions of statement users in the United States and Germany, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 11, 155-163.

*Working Papers:*

Bellas, A., K. Toudas e K. Papadatos (2007), What International Accounting Standards (IAS) bring about to the financial statements of Greek Listed Companies? The case of the Athens Stock Exchange, *Working Paper*, University of Patras.

Cairns, D., D. Massoudi, R. Taplin e A. Tarca (2009), IFRS Fair Value Measurement and Accounting Policy Choice in the United Kingdom and Australia, *Working Paper*, AAA 2009 Mid-Year International Accounting Section (IAS) Meeting.

Cazavan-Jeny, A. e T. Jeanjean (2007), Accounting choices under IFRS 1: Analysis and determinants, *Working Paper*, European Financial Reporting Research Group, Accounting in Europe, 3<sup>rd</sup> Annual workshop, 12/13 September 2007.

Demaria, S. e D. Dufour (2007), First time adoption of IFRS, Fair value option, Conservatism: Evidences from French listed companies, 30<sup>ème</sup> colloque de l'EAA, Lisbon: Portugal.

ICAEW (2007), EU implementation of IFRS and the fair value directive, *Working Paper*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

Lopes, P. T. e R. C. Viana (2008), The transition to IFRS: disclosures by Portuguese listed companies, *Working Paper*, Faculdade de Economia do Porto.

Silva, F., G. Couto e R. Cordeiro (2007), Measuring the impact of international financial reporting standards (IFRS) in firm reporting: the case of Portugal, *Working Paper*, Universidade dos Açores e Universidade da Madeira (Centro de estudos de economia aplicada do atlântico).

*Imprensa:*

Farinha, J. P. (2009), SNC – oportunidades e desafios na mudança: estaremos preparados?, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Outubro.

Fernandes G. (2007), A Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro, *Revisores e Auditores*, JAN/MAR 2007.

Ferreira, R. F. (2009), Contabilidade – critérios valorimétricos, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Maio.

Lérias, A. G. (2008), Sistema de Normalização Contabilística: o modo e o tempo na transição, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Janeiro.

Marques M. (2007), O Justo Valor e sua Auditoria, *Revisores e Auditores*, ABR/JUN 2007.

Santos, T. (2009), O SNC será um vector de modernização da economia, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Setembro.