

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

RELATÓRIO DE ESTÁGIO
POC PARA SNC

Rui Pedro Gonçalves Silvério

Lisboa, Setembro de 2010

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

RELATÓRIO DE ESTÁGIO POC PARA SNC

Rui Pedro Gonçalves Silvério

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica de Mestre Rogério Varandas da Fonseca, Área Científica de Contabilidade.

Constituição do Júri:

Presidente: Doutora Maria do Céu Almeida

Arguente: Mestre Pedro Miguel Pinheiro

Vogal: Mestre Rogério Varandas da Fonseca

Lisboa, Setembro de 2010

Agradecimentos

A formação académica de qualquer estudante é o resultado de um grande esforço, não só do próprio, mas também das pessoas que o rodeiam. Por isso pretendo deixar aqui o meu reconhecimento a todos os que contribuíram, directa ou indirectamente, para a realização do estágio de que resultou este relatório.

Em primeiro lugar agradeço à GESBANHA, entidade que me proporcionou todas as condições para o desenvolvimento do estágio e para a elaboração deste relatório. Agradeço reconhecidamente a oportunidade que me deu.

Agradeço em particular ao meu orientador da empresa de acolhimento do estágio, Mestre Francisco Banha, e ao meu orientador do ISCAL, Mestre Rogério Varandas Dias da Fonseca, os quais sempre se disponibilizaram para prestar esclarecimentos e dar sugestões. Ao meu coordenador de projecto, Dr. Francisco Vieira, que me ajudou não só em aspectos profissionais como pessoais, dando-me uma visão mais ampla da realidade empresarial e por todo o apoio dado e tempo despendido para me auxiliar na realização deste trabalho.

Agradeço ainda a disponibilidade demonstrada pelas entidades que contribuíram directamente para a elaboração deste relatório, representadas pelos sócios Dra. Inês Caramês e Prof. Doutor João Caramês (Grupo IMIRO) e pelo Eng. Carlos Caetano (CAPGEMINI, S.A.).

Resumo Analítico

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, no passado dia 1 de Janeiro de 2010, uma percentagem significativa das empresas nacionais passaram a estar abrangidas pela obrigatoriedade de adopção do novo normativo contabilístico nacional (SNC – Sistema de Normalização Contabilística).

O SNC proposto prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente, ao modelo do *International Accounting Standards Board* (IASB) adoptado na União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias. É um modelo em que se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, dado o tecido empresarial a que irá ser aplicado, e em que se permite uma intercomunicabilidade quer horizontal, quer vertical. Por último, pretende-se que seja suficientemente flexível para acolher com oportunidade as alterações às normas do IASB adoptadas na União Europeia.

Este relatório descreve um exemplo prático de um trabalho desenvolvido no contexto da adopção do novo normativo contabilístico nacional. No desenvolvimento do trabalho de passagem do POC para SNC não se restringiu somente à conversão de um plano de contas para outro, houve também a necessidade de proceder a reclassificações, ajustamentos, reconhecimentos e desreconhecimentos, bem como a adopção dos novos critérios de mensuração e a redefinição de políticas contabilísticas.

De uma maneira geral, é expectável que esta mudança de referencial contabilístico represente uma mudança substancial na forma de apresentação e divulgação do relato empresarial, dando origem a uma maior transparência e comparabilidade entre as empresas que actuam, quer no mercado nacional quer no mercado internacional.

Palavras-chave: SNC, Comparabilidade, POC

Abstract

With the entry into force of Decree-Law No. 158/2009 of 13 July on 1 January 2010, a significant proportion of national enterprises were covered by the obligation of adopting the new accounting standard national (SNC – Accounting standardisation system).

The SNC proposed foreshadows a model based on principles rather than rules, adhering to the model of the international accounting Standards Board (IASB) as adopted in the European Union, but ensuring compatibility with the European accounting directives. Is a model in which meets different requirements for financial reporting, given the business fabric that will be applied, and which allows both horizontally either intercomunicabilidade vertical. Finally, it is intended to be flexible enough to accommodate with opportunity changes the IASB standards adopted in the European Union.

This report describes a practical example of a work developed in the context of the adoption of new national accounting standard. In the development of the work clearance POC for SNC was not limited only to converting a chart of accounts to another, there was also the need to carry out reclassification adjustments, recognitions and desreconhecimentos, as well as the adoption of new criteria for measurement and redefinition of accounting policies.

Generally, it is expected that this change in accounting referential represents a substantial change in the form of presentation and disclosure of corporate reporting, giving rise to greater transparency and comparability between companies, either domestically or on the international market.

Keywords: SNC, Comparability, POC

Índice

Agradecimentos.....	II
Resumo Analítico	III
Abstract.....	IV
Índice.....	V
Lista de Abreviaturas	VII
Índice de Figuras.....	VIII
Introdução	1
1. Apresentação da Empresa.....	2
2. Estrutura do Relatório	5
PARTE I – Enquadramento Normativo	7
1. Harmonização internacional.....	7
1.1. Vantagens	7
1.2. Portugal e a adopção das normas internacionais de Contabilidade	7
2. Estrutura Conceptual.....	8
2.1 Conceitos do POC versus Conceitos do SNC e IASB	8
3. O relato das pequenas e médias entidades portuguesas	10
4. Identificação das entidades de relato.....	11
4.1. Breve caracterização do Instituto de Implantologia	11
Parte II – O Controlo e o relato empresarial à luz do SNC	12
1. O novo papel dos preparadores do relato empresarial	12
2) Ferramenta Sendys©.....	12
3) Conversão através do Sendys©	14
3.1. Conversão de Firma POC (exercício 2009) para SNC	14
3.2. Abertura da Firma em 2010 com o Código de Contas SNC	18
4) Análise do resultado da conversão – correcções a efectuar.....	22
Parte III – Operações realizadas na adopção pela 1ª vez.....	23
Secção I – Inventários	23
1. Análise do Balancete da sociedade em 31 de Dezembro de 2009	24
2. Resolução da questão	25
3. Contabilização.....	26
Secção II – Activos Fixos Tangíveis.....	27
1. Questões que se levantam na área dos activos fixos tangíveis	28
2. Análise do Balancete em 31 Dezembro de 2009	30
3. Transferências das licenças de software das imobilizações corpóreas	
para os activos intangíveis.....	32
Secção III – Activos Intangíveis	35
1. Adopção de novas políticas para a área de activos intangíveis	35
2. Questões que se levantam na área dos activos intangíveis.....	36
3. Análise do Balancete em 31 Dezembro de 2009	38
4. Desreconhecimento das despesas de instalação.....	39
3. Reclassificação de alguns itens das imobilizações incorpóreas para as	
novas contas do activo intangível	42
Secção IV – Activos e Passivos Financeiros.....	44
1. Políticas adoptadas para a área dos activos e passivos financeiros.....	44
2. Questões que se levantam na área dos activos e passivos financeiros ...	45
3. Análise do Balancete em 31 Dezembro de 2009	49
4. Reconhecimento de perdas por imparidade nas dívidas de clientes	53
Secção V – Rendimentos e Gastos.....	57

1. Políticas adoptadas para a área de Rendimentos e Gastos	57
2. Questões que se levantam na área dos rendimentos e gastos	57
3. Análise do Balancete em 31 Dezembro de 2009	60
Secção VI – O Capital próprio e as divulgações exigidas relativamente à adopção pela primeira vez	65
1. Enquadramento normativo.....	65
2. Questões que se levantam na análise do capital próprio	72
3. Análise do balancete em 31 de Dezembro	73
CONCLUSÕES.....	75
BIBLIOGRAFIA	76
ANEXOS.....	78

Lista de Abreviaturas

§	Parágrafo
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DC	Directriz (es) Contabilística (s)
DL	Decreto-Lei
EC	Estrutura Conceptual
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FIFO	<i>First in First Out</i>
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
JV	Justo Valor
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TOC	Técnico Oficial de Contas

Índice de Figuras

Figura 1 – Verificar Base de Dados.....	14
Figura 2 - SIGCtb	14
Figura 3 – Lista de Mapas Especiais.....	15
Figura 4 – Tabela de Correspondências entre códigos de Contas.....	15
Figura 5 – Tabela de Correspondências entre códigos de Contas (2).....	16
Figura 6 - Tabela de Correspondências entre códigos de Contas (3).....	16
Figura 7 – Lista de Códigos de transferência.....	17
Figura 8 – Cópia Firma/Exercício	18
Figura 9 – Indicação da Firma Destino	19
Figura 10 – Apagar TODOS os Movimentos deste exercício.....	19
Figura 11 – Importação de Movimentos.....	20
Figura 12 – Criar exercício de 2010	21

Introdução

No âmbito da conclusão do Mestrado em Contabilidade, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, optei por realizar Estágio Profissional e respectivo relatório. Esta minha opção, para conclusão do Mestrado, justifica-se pelo facto de considerar ser esta uma possibilidade de colocar em prática os conhecimentos adquiridos ao longo de um ano e meio, e adquirir experiência profissional na adaptação ao novo normativo.

O estágio teve uma carga horária semanal média de 40 horas, e decorreu durante o período de 15 de Fevereiro até 23 de Julho de 2010, totalizando assim (111 dias e 888 horas).

O estágio inicialmente teve lugar na GESBANHA, Gestão e Contabilidade, S.A., situada na Rua 7 de Junho de 1759, nº 1 Lagoal, 2760-110 Caxias. Seguidamente, como é cultura da empresa, realizou-se nas instalações dos clientes onde a GESBANHA presta serviços.

Assim, o desenvolvimento do estágio passou pela seguinte entidade: IMCF – Instituto Médico de Cirurgia Facial, S.A..

O objectivo deste relatório visa relatar o trabalho desenvolvido no contexto da adopção do novo normativo contabilístico nacional.

Foi nesse seguimento e, para uma melhor compreensão do trabalho que foi dividido neste relatório o impacto nas diferentes áreas do balancete, nomeadamente, nos inventários, nos activos fixos tangíveis, nos activos intangíveis, nos activos e passivos financeiros, nos rendimentos e gastos e no capital próprio.

1. Apresentação da Empresa

Para efeitos de enquadramento do estágio, passo a apresentar a empresa de acolhimento: GESBANHA, S.A., com base nos arquivos gentilmente cedidos pelo administrador da mesma e que passo a citar¹.



Firma: GESBANHA e Contabilidade S.A

Capital Social: 150.000 Euros

Sede: Rua 7 de Junho de 1759, Nº 1, Lagoal - Caxias

Registada na Conservatória do Registo Comercial de Oeiras

Número de Identificação de Pessoa Colectiva: 501768254

Data da escritura de constituição como sociedade por quotas: 10/10/86

Data da escritura de alterações: 31/10/96

CAE: 74120

¹ In <http://www.GESBANHA.pt/indexb.htm>

A GESBANHA foi criada, em Outubro de 1986, por Francisco Banha como empresa de prestação de serviços de contabilidade. Ao longo dos anos, para além da contabilidade, foram sendo adquiridas competências em áreas complementares e que são hoje o *core business* da empresa, nomeadamente o cumprimento das regras de *Corporate Governance* através da implementação de uma adequada filosofia de *Business Process Outsourcing*.

De uma pequena equipa inicial, o Grupo GESBANHA foi crescendo, contando actualmente com 39 colaboradores que representam um volume de negócios de 1.5 milhões de euros.

Um dos passos mais significativos nesta história de sucesso foi a obtenção em 1998 da Certificação de Qualidade, facto que colocou a GESBANHA à frente de toda a concorrência e permitiu dar resposta às necessidades então sentidas pelas empresas multinacionais.

Vinte e quatro anos volvidos, a GESBANHA prepara-se para um novo período de crescimento, num momento em que as outras empresas do grupo consolidam o seu sucesso e perpetuam assim o ímpeto empreendedor desde cedo manifestado pelo fundador deste grupo económico.

A qualidade reconhecida significa tudo aquilo que sempre sonha-mos: trabalhar em conjunto com os seus clientes, contribuindo para a sua adaptação contínua às mudanças do ambiente concorrencial, através do trabalho dos nossos competentes colaboradores que asseguram o fornecimento de serviços que vão de encontro e excedam as suas expectativas.

Assim, a GESBANHA, S.A. pode posicionar-se como uma organização flexível numa equipa de primeira linha, motivada e qualificada, que se encontra permanentemente apta a fornecer aos seus importantes clientes – Motorola, ENATUR, GPP, IBM Global Services, API Capital, Soset, Kellogs, DCSI, Lego, Aranás, Johnson Controlls, Reuters, Saer, Watson Wyatt, Agfa, DuPont, Pinheiro Melo & Salgado, SPE e Academia outros - informações de Sta Cecília, Díspar, Logilusa, Nokia, Oni, Post Expresso, Post Contacto, Pricewaterhousecoopers, Telepos, IMOPPI, IMIRO, IMCF, Labimplante e Hospital Santa Maria, entre fiáveis, actuais e de qualidade que lhes permitam aproveitar as oportunidades que se apresentam no seu dia-a-dia.

Aquilo que foi seu objectivo prioritário – ser diferente no mercado – continua a marcar a nossa actuação, conforme demonstra o facto de ter introduzido, internamente, a letra I no início do nome – IGESBANHA – para significar tudo aquilo que somos hoje em dia – Internet, Inovação e Internacionalização. A IGESBANHA processa e interpreta informação empresarial que permite aos nossos clientes sustentar uma adequada tomada de decisão, tendo criado e desenvolvido para este efeito um site (www.GESBANHA.pt) que pretende resolver não só os problemas quotidianos, mas fundamentalmente estabelecer um canal de “*feedback*” permanente.

Através da plataforma de comunicação Internet a IGESBANHA proporciona igualmente aos cidadãos em geral a informação que até este momento só estava reservada aos técnicos especialistas de contabilidade, uma vez que disponibiliza os meios necessários para que esta realidade, até há pouco tempo impensável, seja um facto em Portugal através do espírito de permanente inovação que se encontra instalada nesta organização. Neste sentido, os actuais consultórios interactivos do Empreendedor e de Fiscalidade existentes no site www.GESBANHA.pt, oferecem não só aos clientes mas também aos cidadãos portugueses em geral, a possibilidade de fazerem consultas “*on-line*”.

2. Estrutura do Relatório

Este relatório está dividido em 3 partes: a primeira parte é relativa ao enquadramento normativo; a segunda, relacionada com o controlo e o processo de reconversão automática do relato empresarial; e, finalmente, uma terceira parte baseada no estudo de caso, destinado a apresentar as opções das sociedades, onde realizei o estágio, relativamente ao processo de adopção pela primeira vez das NCRF. A estrutura global apresenta-se da seguinte forma:

Parte I – Enquadramento Normativo

Nesta primeira parte é relevante conhecer a estrutura e o conteúdo normativo e a necessidade de hoje em dia da harmonização internacional. É nesse sentido que é abordado a peça fundamental do novo normativo: a estrutura conceptual.

Parte II - O Controlo e o Relato Empresarial à luz do SNC

Com a alteração do normativo contabilístico, quem trabalha no relato empresarial é confrontado com uma nova realidade: confrontar as políticas contabilísticas, identificar divergências, necessidade de efectuar ajustamentos e as novas obrigações legais relativamente à divulgação da informação contabilística.

Parte III – Relatório de Estágio: Operações realizadas na adopção pela primeira vez do SNC (IMCF)

Neste ponto do relatório desenvolve-se através do estudo de caso nas entidades IMCF – Instituto Médico de Cirurgia Facial, S.A., em diversas situações que auxiliam o preparador do relato empresarial:

- Na reconversão automática efectuada através do “Sendys©”;
- No seu controlo após o processo de reconversão automática;
- Na detecção de possíveis situações que, requeiram dos preparadores a necessidade de proceder a reclassificações, ajustamentos, reconhecimentos e desreconhecimentos através de lançamentos manuais efectuados à luz do plano de contas do SNC.

- Na redefinição de políticas contabilísticas seguidas em cada área; e
- Na aplicação de novos critérios de mensuração previstos pelo novo normativo.

O objecto de análise deste relatório será destacado através de seis áreas do balancete que correspondem a cada uma das secções a seguir apresentadas:

Secção I – Inventários;

Secção II – Activos fixos tangíveis;

Secção III – Activos intangíveis;

Secção IV – Activos e passivos financeiros;

Secção V – Rendimentos e gastos;

Secção VI – Capital próprio e as divulgações exigidas relativamente à adopção pela primeira vez do novo normativo.

PARTE I – Enquadramento Normativo

Na primeira parte do relatório é de grande importância conhecer a estrutura e o conteúdo normativo e a necessidade de hoje em dia da harmonização internacional. É nesse sentido que é abordado a peça fundamental do novo normativo: a estrutura conceptual.

1. Harmonização internacional

1.1. Vantagens

As vantagens de existir de uma harmonização contabilística são óbvias. Desde a comparabilidade da informação financeira, uma vez que passam a ser idênticos os pressupostos sobre as quais a mesma é fundamentada. A eliminação dos custos de transposição das demonstrações financeiras nacionais, tornando mais fácil a sua compreensão internacional. Eventuais conflitos tendem a ser atenuados e até mesmo eliminados quando os aderentes adoptam as mesmas práticas contabilísticas.

1.2. Portugal e a adopção das normas internacionais de Contabilidade

A normalização contabilística em Portugal começou com o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), publicado no Decreto-Lei n.º 47/77, de 07 de Fevereiro.

Seguidamente, com a publicação do Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro, como consequência da adesão de Portugal à então denominada CEE, houve uma aproximação do normativo nacional às exigências da Quarta e Sétima directiva. Caminhava-se portanto já para uma harmonização a nível dos Estados-Membros.

Nesse sentido, em 1995, num documento emanado pela Comissão, intitulado *“Harmonização Contabilística: Uma Nova Estratégia Relativamente à Harmonização Internacional”* declara-se publicamente as lacunas geradas pela adopção de directivas, e mais, alerta ainda que existia a necessidade de emissão de segundo conjunto de normativos, vincando a estratégia levada a cabo para a existência de uma verdadeira normalização.

Chegados a 2009, surge o novo modelo de normalização contabilística nacional, denominado por *“Sistema de Normalização Contabilística”* (SNC) publicado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, substituindo o POC a partir de 1 de Janeiro de 2010.

2. Estrutura Conceptual

A adoção do novo normativo é fundamental compreender a sua estrutura conceptual porque é inquestionável a referência teórica das práticas e políticas contabilísticas. Segundo Santos (2006) na sua tese de doutoramento revela o que diversos autores defendem como matérias essenciais que a Estrutura Conceptual deve conter, nomeadamente:

- a) As necessidades dos utilizadores da informação;
- b) Os objectivos da informação;
- c) Os requisitos ou qualidades que a informação deve cumprir na satisfação das necessidades dos utilizadores e dos objectivos da informação;
- d) A definição dos elementos das demonstrações e os critérios de reconhecimento e mensuração.

2.1 Conceitos do POC versus Conceitos do SNC e IASB

O POC, relativamente aos seus objectivos, defendia que a informação deve ser compreensível aos que a desejem analisar e avaliar (investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, a Administração Pública e o público em geral), ajudando-os a distinguir os utentes de recursos económicos que sejam eficientes dos que não o sejam, mostrando ainda os resultados pelo exercício da gerência e a responsabilidade pelos recursos que lhes foram confiados.

Assim, as características qualitativas que segundo o POC as demonstrações financeiras devem ter são:

- a) a relevância;
- b) a fiabilidade;
- c) a comparabilidade.

O POC apresenta ainda, no ponto um conjunto de princípios contabilísticos que a Estrutura Conceptual do SNC não faz referência, a saber:

- a) a continuidade;
- b) a consistência;
- c) a especialização;
- d) o custo histórico;
- e) a prudência;
- f) a substância sob a forma; e
- g) a materialidade.

Por seu lado, o SNC, adopta os princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) seguidos pelo IASB. No seu §§ 5 a 7 da Estrutura Conceptual podemos encontrar o seguinte:

- a) o objectivo das demonstrações financeiras;
- b) as características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;
- c) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e
- d) os conceitos de capital e de manutenção de capital.

Para o SNC os utilizadores da informação, denominados por “utentes”, são os investidores actuais e potenciais, os empregados, os mutuantes, os fornecedores e outros credores comerciais, os clientes, o Governo e os seus departamentos e o público.

No § 12 da EC apresenta o objectivo das demonstrações financeiras: “(...) *proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.*”

As características qualitativas definidas pela EC são:

- a) a compreensibilidade;

b) a fiabilidade, relacionada com os conceitos de representação fidedigna, substância sobre a forma, neutralidade, prudência e plenitude;

c) a relevância, por sua vez ligada ao valor preditivo, ao valor confirmatório e à materialidade da informação; e

d) a comparabilidade.

3. O relato das pequenas e médias entidades portuguesas

O novo normativo nacional (SNC) é composto também por um elemento que terá bastante utilização no contexto português, que é o seguinte:

Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE): são de certa forma os tratamentos de reconhecimento, mensuração, de apresentação e de divulgação que são considerados mínimos a serem adoptados por entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

a) total do Balanço 500.000 euros

b) total de vendas líquidas e outros rendimentos: 1.000.000 euros

c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20

Assim, em Portugal, face ao tecido empresarial existente, aplicação alternativa do normativo terá bastante aplicação, contudo existem algumas limitações:

- Deixam de estar abrangidas pela aplicação da NCRF-PE as entidades que, embora cumpram os referidos limites, por razões legais tenham as suas demonstrações sujeitas a certificação legal de contas (n. 1 do art.º 9º do Decreto-Lei nº 158/2009), o que é o caso da sociedade que objecto de estudo neste relatório. Sendo assim a sociedade objecto deste relatório não está abrangida pela aplicação da NCRF-PE.
- Do mesmo modo, não podem aplicar a NCRF-PE as pequenas entidades, tal como definidas pelo referido Decreto-Lei, que integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas (nº3 do art.º 9º).

4. Identificação das entidades de relato

4.1. Breve caracterização do Instituto de Implantologia

Fundado em 1996, pelo Prof. Doutor João Caramês, o Instituto de Implantologia® é uma unidade de saúde multidisciplinar dedicada à Implantologia, Reabilitação Oral e Estética, oferecendo também soluções no âmbito das restantes especialidades da Medicina Dentária.

O corpo clínico do Instituto de Implantologia® é constituído por mais de 25 Médicos Dentistas e Estomatologistas, especializados nas diferentes áreas da Medicina Dentária.

De forma a manter uma actualização permanente da sua equipa clínica, o Instituto de Implantologia® estabeleceu um protocolo de colaboração académica e científica com a *New York University College of Dentistry for Continuing Education – USA*

A Implantologia é uma área cirúrgica da Medicina Dentária que se dedica à colocação de implantes dentários. Os implantes dentários são estruturas em titânio puro, colocados na maxila ou na mandíbula, que substituem as raízes de dentes perdidos. Oferecem uma solução segura e permanente para a substituição de um ou mais dentes, funcionando como pilares de suporte para coroas unitárias e pontes fixas ou removíveis, parciais ou totais.

Com a utilização de implantes dentários o doente deixa de ter de optar por soluções tão desconfortáveis e inestéticas como as próteses removíveis suportadas apenas pela mucosa, voltando a sentir o conforto que os dentes naturais oferecem. Outras vantagens dos implantes incluem:

Manutenção da estrutura óssea e estética facial que se perde com a ausência de dentes;

Restituição da capacidade mastigatória e possibilidade de se alimentar sem a preocupação inerente ao facto de não ter dentes naturais;

Manutenção da integridade dos dentes vizinhos, uma vez que não são desgastados tal como acontece para a realização de uma ponte sobre dentes;

Melhoria substancial na confiança e segurança dadas pelos dentes naturais, proporcionando ao paciente uma melhor auto-estima, sem qualquer inibição social.

Parte II – O Controlo e o relato empresarial à luz do SNC

1. O novo papel dos preparadores do relato empresarial

O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho veio trazer uma mudança substancial na forma de apresentação e divulgação do relato empresarial. Assim, o que se pretende com o novo normativo é uma maior transparência e comparabilidade entre as empresas que actuem a nível nacional ou internacional.

Para quem trabalha neste processo de apresentação e divulgação do relato empresarial, pela primeira vez, deverá ter especial atenção a:

Confrontar as políticas que até então a entidade onde actuavam, de acordo com o anterior normativo (POC) com as novas políticas adoptadas á luz do SNC;

Identificar divergências e, bem assim, analisar as diferenças conceptuais existentes entre o POC e o SNC que poderão dar origem a reclassificações dos elementos que compõem o relato financeiro.

Avaliar os ajustamentos necessários com base nos critérios definidos pelo novo normativo.

A apresentação do relato financeiro com base no novo normativo deve atender ao que é emanado da NCRF 3. É nesta norma que podemos encontrar todo o auxílio no conteúdo que envolve o relato financeiro, ou seja, o balanço de abertura, às divulgações requeridas, bem como às excepções e proibições relativas à adopção pela primeira vez.

2) Ferramenta Sendys©

A integração e o acesso simplificado à informação são factores de eficiência em qualquer empresa. No dia-a-dia, as organizações têm que garantir elevados níveis de interoperabilidade entre os diversos departamentos e sistemas que possuem, assim como assegurar a partilha de informação e a sua constante actualização. Para dar resposta a esta simples, mas fundamental, necessidade a *ReadSystem* tem, ao longo dos últimos 20 anos, desenvolvido o seu ERP o agora “rebaptizado”, SENDYS®©.

O SENDYS®© é um *Software* de Gestão criado para as diferentes áreas empresariais,

possibilitando a automatização e integração dos processos e o armazenamento de toda a informação de negócio. Através dos seus mecanismos de *Auditing*, o SENDYS®© regista a informação dos procedimentos de negócio mais relevantes, desenvolvendo para o efeito uma infra-estrutura de mensagens, que encaminha e monitoriza a informação, podendo esta provir de diferentes sistemas, disponibilizando, de forma simples, a informação necessária à tomada de decisões.

O SENDYS®© foi desenvolvido para ser implementado numa perspectiva global ou modular, cobrindo as seguintes áreas funcionais: Financeira, Comercial, Recursos Humanos, Produção, Logística e Imobilizado. Encontra-se pré configurado para a maioria dos grandes procedimentos organizacionais, permitindo a rápida implementação de um vasto número de configurações por parte dos clientes. A preocupação primordial que presidiu à elaboração deste universo de soluções, consubstanciou-se na sua facilidade de implementação e utilização.

Sendo um produto da *ReadSystem*, o SENDYS®© alinha-se com os elevados níveis de qualidade pela qual a empresa se pauta e obriga, quer a nível nacional, quer a nível internacional. Concluindo, apresentamos cinco boas razões para implementar o SENDYS®©:

1. Facilidade de utilização e baixo custo de implementação;
2. Disponibilidade de informação de gestão;
3. Flexibilidade na adaptação a diferentes organizações e geografias;
4. Excelência e garantia dos serviços de suporte;
5. Um universo diversificado de clientes.

3) Conversão através do Sendys©

3.1. Conversão de Firma POC (exercício 2009) para SNC

Na firma que se pretende converter para SNC, entrar no exercício 2009, e executar a opção Ferramentas → Transferência entre Códigos de Contas → Verificação da Base de Dados (c/ reinicialização de dados);

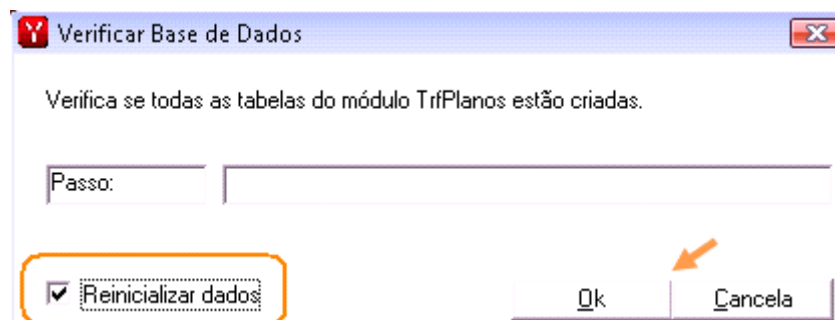


Figura 1

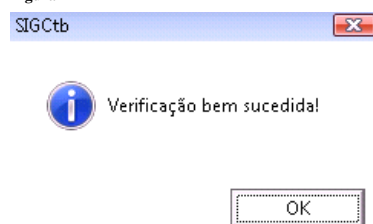


Figura 2

Depois, construir a tabela de correspondências de POC para SNC através de uma cópia do Mapa “Tabela de Correspondência entre Cód. de Contas”. Para tal, inserir um novo mapa em Mapas → Reporting Especial, seleccionando o mapa _TRFCONTAS na opção “Mapa Especial Existente”.

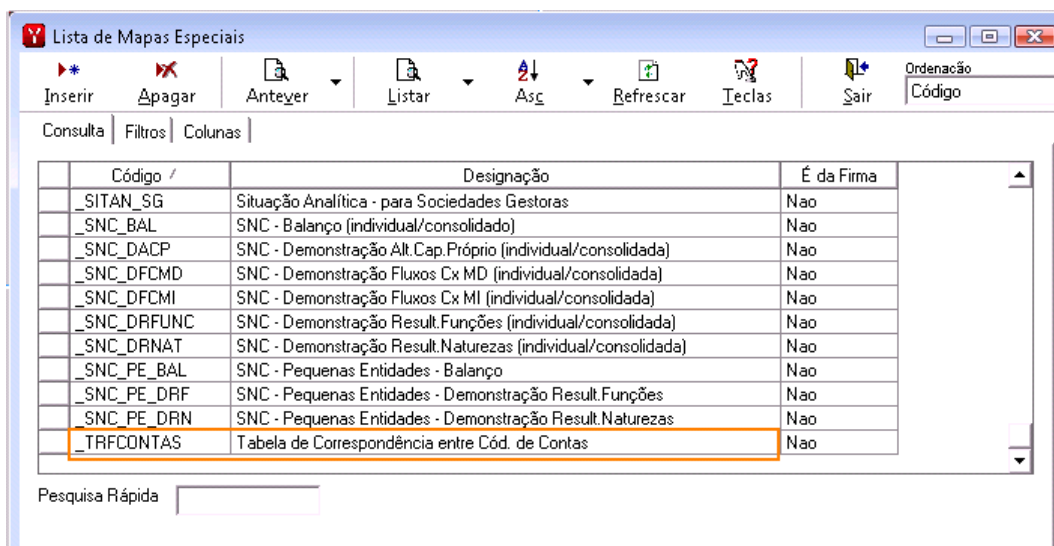


Figura 3

Nota importante: A utilização de uma cópia do mapa referido possibilita a gravação do mesmo, evitando assim a perda do trabalho manual dispendido na elaboração da lista de correspondências.

A correspondência deverá ser efectuada clicando no botão «Listar Correspondências» na folha configuração:

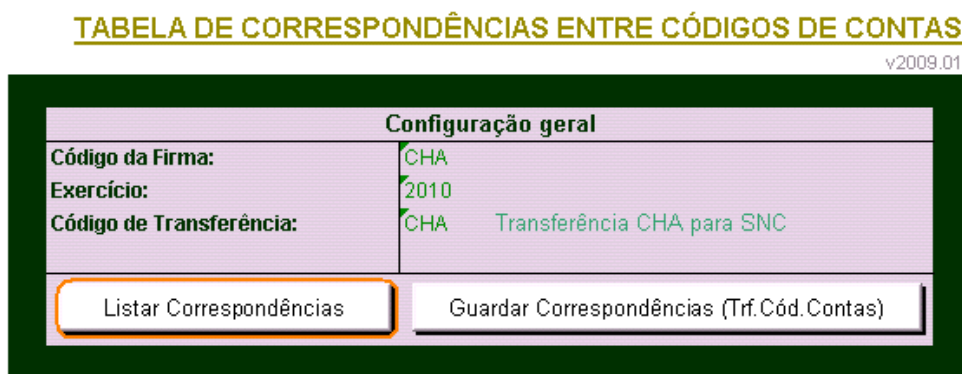


Figura 4

Na folha Tabela, é construída automaticamente uma lista de correspondências entre o código de contas da firma/exercício e o SNC, com base na matriz da folha Tabela Base. Nota importante: O processo inerente ao botão «Listar Correspondências» substitui integralmente a folha Tabela por nova listagem automática, implicando assim a perda do eventual trabalho manual anterior, pelo que apenas deverá ser executado caso o mapa já tenha sido guardado a partir do botão «Gravar» do ecrã «Edição Mapa Especial».

- A correspondência é criada automaticamente para todas as subcontas;

- As contas origem para as quais não foi possível determinar uma correspondência, ou que esta seja múltipla, são assinaladas a laranja. A amarelo, aquelas para as quais o SNC não define claramente uma conta destino, sendo sugerida a conta origem;
- Para as contas não coloridas, foi possível determinar uma correspondência directa.

78	Proveitos e ganhos financeiros	77776/79	GANHOS POR AUMENTOS DE JUSTO VALOR/REVERS	100
781	Juros obtidos	791	JUROS OBTIDOS	100
7811	Depósitos bancários		DE DEPÓSITOS	100
7815	Outras aplicações de tesourari		DE FINANCIAMENTOS OBTIDOS	100
7818	Outros juros		DE OUTROS FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	100
786	Descon. Pronto pagamento obtid		DESCONTOS DE PRONTO PAGAMENTO OBTIDOS	100
788	Outros Prov e Ganhos Financeir		OUTROS PROV E GANHOS FINANCEIR	100
79	Prov. E ganhos extr.		PROV. E GANHOS EXTR.	100
794	Ganhos em imobit.		RENDIMENTOS E GANHOS EM INVESTIMENTOS NÃO	100
7941	Alienações invest. financeiros		ALIENAÇÕES/ALIENAÇÕES	100
7942	Alienação imobiliz. Corpóreas		ALIENAÇÕES	100
79422	Sem iva- liquidado		SEM IVA- LIQUIDADO	100
797	Cor. Rel. Exer. Anter.		CORRECÇÕES RELATIVAS A PERÍODOS ANTERIORES	100
79708	Outras correcções rel. Ex. Ant	788108	OUTRAS CORRECÇÕES REL. EX. ANT	100
798	Out. Prov. E ganhos extr.	798	OUT. PROV. E GANHOS EXTR.	100
7984	Indemnizações	7984	INDEMNIZAÇÕES	100
7988	Out. N/ especific.	7888	OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS / OUTROS NÃO E 100	

Figura 5

Simultaneamente, é construída a tabela de correspondências entre centros de custo, embora os planos e centros destino sejam iguais aos de origem (folha Tabela CCusto);

Na folha Tabela, há que corrigir os registos coloridos, colocando contas destino e escolhendo apenas uma conta para aquelas que têm opções múltiplas;

Clicar no botão «Guardar Correspondências (Trf. Cód. Contas)» para que a tabela de correspondências fique disponível na aplicação como código de transferência, a utilizar posteriormente na conversão de movimentos.

TABELA DE CORRESPONDÊNCIAS ENTRE CÓDIGOS DE CONTAS

v2009.01

Configuração geral	
Código da Firma:	CHA
Exercício:	2009
Código de Transferência:	CHA Transferência CHA para SNC
<input type="button" value="Listar Correspondências"/> <input type="button" value="Guardar Correspondências (Trf. Cód. Contas)"/>	

Figura 6

- Os registos inválidos (sem conta origem ou destino, conta destino múltipla, ou valor de percentagem não numérico) são coloridos a vermelho, não sendo, por isso, concretizada a gravação do código de transferência;
- O formato das contas com extensão é acertado automaticamente (16+6 caracteres).

Se não houver registos inválidos, é criado um código de transferência com o código da firma (Listas → Transferência entre Códigos de Contas → Códigos de Transferência);

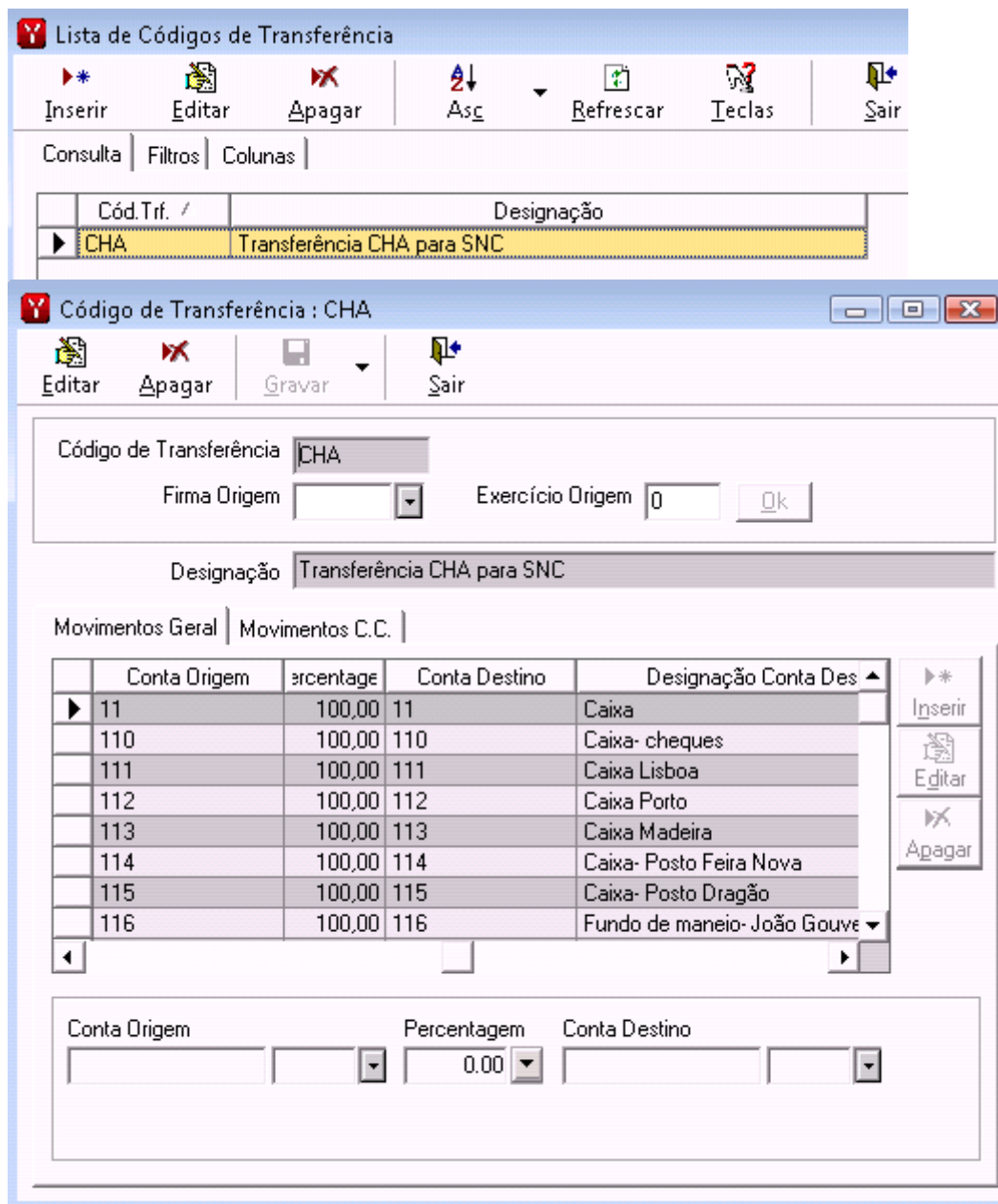


Figura 7

3.2. Abertura da Firma em 2010 com o Código de Contas SNC

Copiar a firma/exercício origem (2009) para a firma "espelho", que conterà os movimentos convertidos em SNC (sem entrar em qualquer firma, Ferramentas →Cópia de Firma/Exercício);

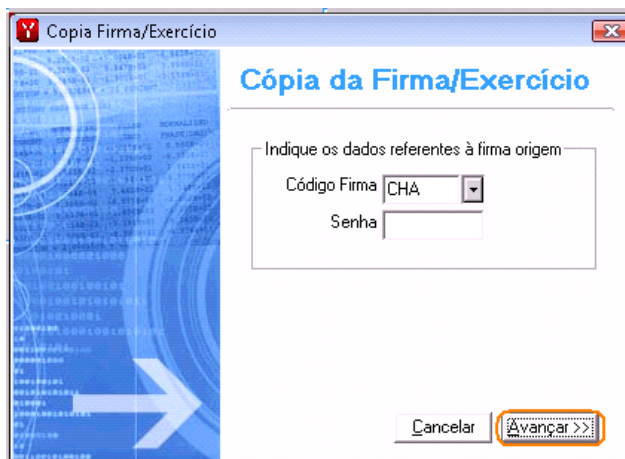
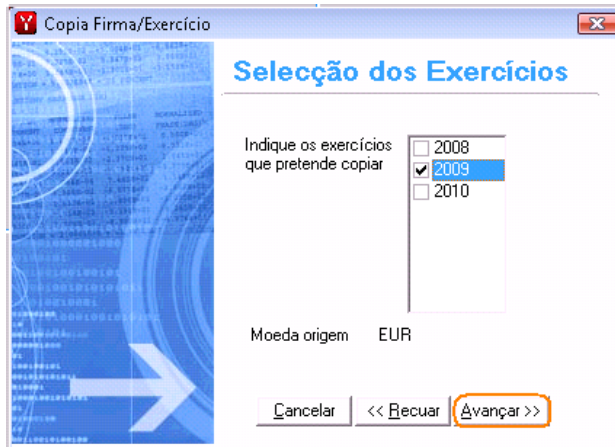


Figura 8

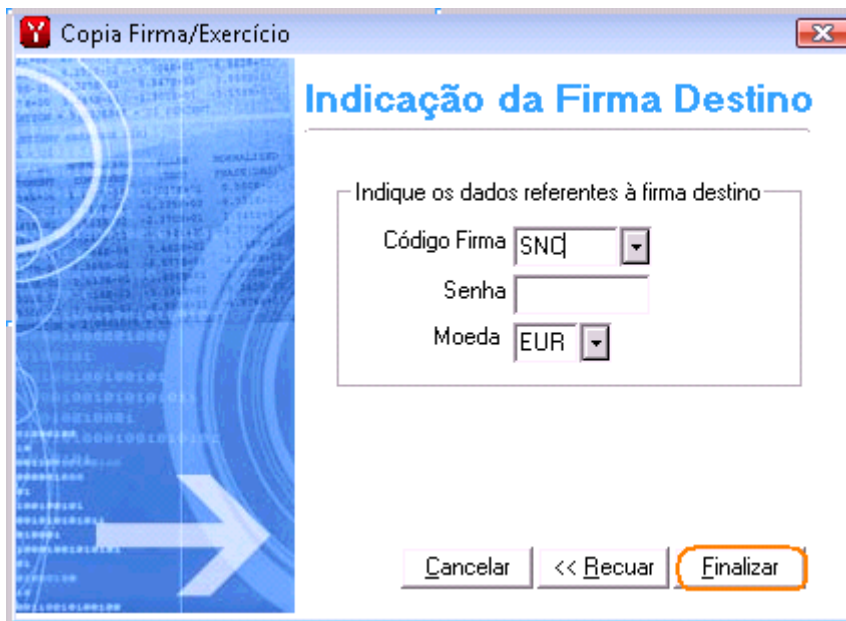


Figura 9

Entrar na firma "espelho" em 2009 e remover os movimentos do exercício, seleccionando as opções para apagar o código de contas e os planos de centros de custo (Ferramentas → Remoção de Movimentos do Exercício);

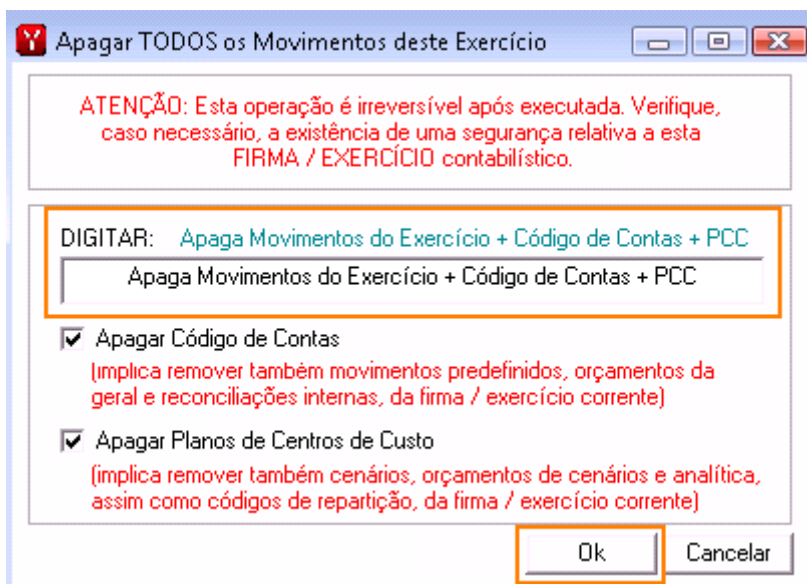


Figura 10

Ainda na firma “espelho”, converter os movimentos POC para SNC em Ferramentas → Transferência entre Códigos de Contas → Conversão de Movimentos:

Importação de Movimentos

Código de Transferência CHA

Código da Firma Origem CHA

Código de Exercício Origem 2009

Períodos a processar

00 01 02 03 04 05 06

07 08 09 10 11 12 13 14

Nº a adicionar aos números de documentos 0

Coeficiente a aplicar 1.00 Importa apenas movimentos da geral

As contas dos movimentos têm que constar no código de transferência

Criar contas e c.c. com base nos respectivos destinos no cód. transferência

Criar movimentos utilizando dados da conta do código de transferência

Cancelar Avançar >>

Figura 11

Código de Transferência: criado nos pontos anteriores;

Código da Firma Origem: firma utilizada no ponto 1;

Código de Exercício Origem: 2009;

Períodos a processar: todos, com exceção do 13 e do 14. O encerramento deverá depois ser executado de acordo com as regras SNC, na firma “espelho”;

Nº a adicionar aos números de documentos: 0;

Coeficiente a aplicar: 1;

Importa apenas movimentos da geral: não;

As contas dos movimentos têm que constar no código de transferência: sim (caso contrário, os movimentos cuja conta não tiver uma correspondência definida, passam para a mesma conta no plano destino);

- Criar contas e c.c. com base nos respectivos destinos no código de transferência: sim (caso contrário, as únicas contas que serão criadas no novo plano serão as lançadoras e com os dados do plano antigo (designação, cód.IVA, etc);
- Criar movimentos utilizando dados da conta do código de transferência: não (caso contrário, os dados da conta associados ao movimento são substituídos pelos da ficha respectiva (Cód. IVA, Cód. Auxiliar, NIF, etc).

Tendo os movimentos convertidos em 2009 na firma “espelho”, a abertura do exercício seguinte processa-se como habitualmente, utilizando a opção de criação de listas a partir do exercício anterior.

Listas	Standard	Vazia	Outro Exerc.	Código da Firma	Exercício
Código de Contas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Plano de C.Custo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Cenários de C.Custo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Diários	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Descritivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Movimentos Semiautomáticos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Documentos Predefinidos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Códigos de IVA	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Códigos Auxiliares	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Números Fiscais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009
Código de Contas p/C.C.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	SNC	2009

Figura 12

4) Análise do resultado da conversão – correcções a efectuar

Depois de convertidas todas as contas, foi necessário proceder a algumas correcções, não só a nível da nova estrutura do SNC, mas também evidenciar eventuais alterações nas políticas da sociedade, em resultado da adopção das NCRF. Assim, as situações que se destacam, são:

- Reconhecimento de imparidades, de terceiros, inventários ou activos que passaram a ter contas próprias para registo e influenciaram os resultados transitados;
- Valores de cobrança duvidosa, deixaram de ter conta própria e passam a ser parte integrante das contas correntes;
- Alteração da fórmula de custeio dos inventários;
- Licenças de utilização de software, transferidas das imobilizações corpóreas para activos intangíveis;
- Reclassificação de alguns itens das imobilizações corpóreas para as novas contas do activo fixo tangível;
- Reclassificação de alguns itens das imobilizações incorpóreas para as novas contas do activo intangível;
- Despesas de instalação, ajustamentos de aplicações de tesouraria ou outras situações com impacto nos resultados transitados.

Um dos exemplos de reexpressão mais comuns com as alterações da aplicação da primeira vez do novo normativo são as licenças de software das imobilizações corpóreas para os activos intangíveis. Na Parte III, secção II deste relatório veremos a aplicação prática desta questão na sociedade IMCF.

Parte III – Operações realizadas na adopção pela 1ª vez

Secção I – Inventários

Para a IMCF, as matérias-primas encontram-se valorizadas ao mais baixo entre o custo de aquisição e o valor realizável líquido. O custo de aquisição inclui o preço pago pela aquisição (valor constante da factura). As diferenças encontradas entre o custo de aquisição e o respectivo valor realizável líquido, sendo este último inferior, são registadas como perdas por imparidade do período. As perdas por imparidade acumuladas reflectem tais diferenças.

Segundo Cascais e Farinha (2010), tendo por base a NCRF 18 os objectivos propostos por esta norma são:

- i) na orientação do custo,
- ii) no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido, e
- iii) nas formulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

Atendendo à NCRF 3, no momento da transição dever-se-á ter em conta quatro regras:

- a) *Reconhecimento* de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;
- b) *Desreconhecimento* de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;
- c) *Reclassificação* de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;
- d) *Mensuração* de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Na data da transição para o novo normativo, dever-se-á também preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF, sendo este, segundo o estipulado pelo § 5 da NCRF 3.

Na aplicação do novo normativo na área dos inventários é exigido a verificação de determinados requisitos previstos para os activos desta natureza, nomeadamente os seguintes:

- Determinados activos reconhecidos à luz do anterior normativo (no conjunto das existências) não cumprem os critérios de reconhecimento previstos pela NCRF 18;
- Será necessário compreender o conceito de inventário bem como os critérios que regem o reconhecimento contabilístico e a mensuração inicial e subsequente de tais activos;
- Associado à determinação do custo dos inventários a ser reconhecido como um activo está o seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido; e
- Conhecer as possíveis fórmulas de custeio utilizadas para a determinação do custo dos inventários.

1. Análise do Balancete da sociedade em 31 de Dezembro de 2009

Conta POC	Rubrica	L	Notas	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
3	EXISTÊNCIAS	N		122.626,61 €	3	EXISTÊNCIAS
32	MERCADORIAS	N		84,00 €	32	MERCADORIAS
321	MERCADORIAS EM ARMAZÉM	N		84,00 €	321	MERCADORIAS EM ARMAZÉM
3211	UTENSÍLIOS E PEÇAS	N		84,00 €	3211	UTENSÍLIOS E PEÇAS
32112	ARMAZEM 2			84,00 €	32112	ARMAZEM 2
36	MATERIAS PRIMAS SUBSID E DE CONSUMO	N		122.542,66 €	33	MATERIAS PRIMAS SUBSID E DE CONSUMO
362	MATERIAS SUBSIDIARIAS			122.542,66 €	332	MATERIAS SUBSIDIARIAS

A partir da análise do Balancete em 31 de Dezembro de 2009, verificou-se que a IMCF apresenta os seguintes elementos:

- Matérias-primas e subsidiárias, que compreendem os consumos utilizados pela sociedade no âmbito dos processos que dão origem à prestação de serviços médicos.

Com base nas questões anteriormente levantadas, foram identificadas as situações, que de acordo com o novo normativo, requerem uma reclassificação ou ajustamento de determinadas rubricas que compreendem o balancete apresentado.

Assim relativamente à rubrica “Matérias subsidiárias e de consumo” a sociedade utilizava a fórmula LIFO (*last in first out*) para o custeio das saídas. A utilização deste método pressupõe que os inventários se encontrem registados pelos mais antigos custos de aquisição, ao passo que o custo dos inventários vendidos reflecte o custo das aquisições mais recentes. A adopção de tal política por parte da sociedade justificava-se através de um sistema de gestão que pretendia reflectir na contabilidade o reconhecimento de perdas derivadas de um preço de mercado (valor realizável líquido) superior ao custo de aquisição dos inventários, devido à constante ameaça de obsolescência a que tais inventários se encontram sujeitos.

No entanto, e atendendo a que o §23 a 27 da NCRF-18 não prevê a adopção do LIFO como fórmula de atribuição de custo aos inventários, tornou-se necessário proceder ao ajustamento decorrente dessa alteração. A adopção da fórmula FIFO apresenta para a IMCF a vantagem de valorizar as suas saídas de inventários no balanço com base em valores muito próximos aos valores de mercado, embora seja assumido que o custo dos inventários vendidos seja representado pelos valores mais antigos.

A alteração da fórmula de valorização das saídas de inventários representou um impacto positivo no montante de 3.867,67 €.

2. Resolução da questão

O quadro que se segue apresenta os cálculos auxiliares necessários à contabilização posteriormente efectuada. Tais elementos foram obtidos exclusivamente a partir de da análise dos documentos de entrada “FTCS – Facturas de compras de stocks” e documentos de saída “CI – Consumos Internos”.

Inventários ao LIFO em 31/12/2009	Inventários ao FIFO em 31/12/2009	Diferença entre a aplicação das duas fórmulas
(1)	(2)	(3)=(2)-(1)
84,00 €	84,00 €	0,00 €
122.542,66 €	126.410,33 €	3.867,67 €

(1) Quantia escriturada dos inventários ao LIFO em 31/12/2009. Importa recordar que o valor dos inventários LIFO foi determinado pela entrada das primeiras matérias subsidiárias em armazém, uma vez que as saídas foram valorizadas com base nas últimas entradas. Sendo esta fórmula de custeio utilizada pela sociedade durante o ano de 2009, o valor inscrito em (1) foi obtido através da simples observação do valor registado na contabilidade.

(2) Valor dos inventários em 31/12/2009, caso as saídas das matérias subsidiárias, no decurso do ano de 2009, tivessem sido reconhecidas com base na utilização da fórmula de custeio FIFO. Por sua vez, o valor dos inventários ao FIFO é determinado pela entrada das últimas matérias subsidiárias em armazém, uma vez que as saídas foram valorizadas com base nas primeiras entradas. Para tal, foi necessário verificar o valor dos inventários correspondentes às últimas entradas de matérias subsidiárias, o que foi verificado com base nas últimas facturas contabilizadas “FTCS”; e

(3) Diferença entre a aplicação das fórmulas LIFO (adoptada previamente à entrada em vigor do novo normativo) e aquela que corresponderia ao valor dos inventários caso a empresa tivesse utilizado o FIFO em 2009, obtido através da seguinte fórmula; (3) = (2) - (1). A diferença entre a aplicação das fórmulas LIFO e FIFO é o valor correspondente ao ajustamento a ser efectuado. Note-se que o valor correspondente à aplicação da fórmula FIFO resulta, regra geral, num maior valor para os inventários, uma vez que as matérias subsidiárias encontram-se valorizadas pelas entradas mais recentes (valores próximos dos valores correntes de mercado).

3. Contabilização

Descrição do movimento			Valor a débito	Valor a crédito
Conta SNC	332	Reconhecimento do aumento de valor dos inventários decorrente da diferença	3.867,67 €	
Conta SNC	569	relativa à alteração da fórmula de atribuição de custo aos inventários.		3.867,67 €
Diferença entre as duas fórmula de custeio = inventários ao LIFO - inventários ao FIFO =126.410,33 euros				-122.542,66 euros = 3.867,67 euros

A alteração da fórmula de atribuição de custo aos inventários representou um impacto positivo no montante de 3.867,67 Euros nos capitais próprios (resultados transitados relativos à adopção pela primeira vez) em 31 de Dezembro de 2009.

Secção II – Activos Fixos Tangíveis

A IMCF adoptou, à luz do novo normativo, as seguintes políticas para a área dos activos fixos tangíveis:

Os activos fixos tangíveis são inicialmente mensurados ao custo de aquisição, deduzido das depreciações acumuladas, dos subsídios ao investimento e das perdas por imparidade eventualmente reconhecidas, de modo a ajustar o valor do activo à quantia recuperável, o que corresponde à adopção do modelo do custo como política contabilística aplicável aos activos fixos tangíveis, exceptuando os terrenos e edifícios (que não estejam em construção), para os quais a sociedade adoptou o método de revalorização. Assim, e no caso particular dos terrenos e edifícios (que não estejam em construção) enquadráveis no âmbito da NCRF 7 (Activos Fixos Tangíveis), a sociedade adopta o modelo da revalorização preconizado pela norma, sempre que o justo valor de tais activos possam ser fiavelmente mensurados.

O custo de aquisição dos activos tangíveis inclui o preço constante da factura, bem como as despesas de transporte, montagem, instalação e encargos financeiros suportados durante o período de construção.

A sociedade identifica separadamente nos seus demonstrativos financeiros os activos de natureza similar classificados como propriedades de investimento ou activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas (objecto de tratamento diferenciado).

Os activos fixos tangíveis em curso reflectem os activos ainda em fase de construção, sendo registados ao custo de aquisição, deduzindo dos subsídios ao investimento e de eventuais perdas por imparidade, sujeitos a depreciação a partir do momento em que os projectos de investimento estejam concluídos ou prontos para uso funcionamento.

As depreciações são calculadas pelo método das quotas constantes, por períodos duodecimais a partir da data de início do uso ou entrada em funcionamento dos bens, utilizando-se de entre as taxas económicas mais apropriadas as que permitam a reintegração do elemento do activo durante a sua vida útil estimada.

As taxas de amortização anuais aplicadas aos activos tangíveis variam consoante as características de cada activo, e podem resumir-se da seguinte forma:

- Edifícios e outras construções: 2% - corresponde a uma vida útil de 50 anos.
- Equipamento básico: de 20% a 33,33% - corresponde a uma vida útil entre 3 a 5 anos.
- Equipamento de transporte: 25,00% - corresponde a uma vida útil de 4 anos.
- Equipamento administrativo: entre 10,00% a 33,33% - correspondente a uma vida útil entre 3 e 10 anos.
- Outros activos tangíveis: 20,00% a 25,00% - corresponde a uma vida útil entre 4 e 5 anos.
- Os terrenos não são objecto de depreciação.

Periodicamente são realizadas análises no sentido de identificar evidências de imparidade nos activos fixos tangíveis mensurados pelo modelo do custo. Sempre que o valor líquido contabilístico dos activos tangíveis exceda o seu valor recuperável (maior de entre o valor de uso e o justo valor do activo) é reconhecida uma perda por imparidade com impacto nos resultados do período. As perdas por imparidade podem ser revertidas, também com impacto nos resultados do período, nos casos em que subsequentemente se verifique um aumento no valor recuperável do activo.

1. Questões que se levantam na área dos activos fixos tangíveis

As disposições relativas à adopção pela primeira vez, previstas na NCRF 3, determinam o cumprimento das quatro regras seguintes, exceptuando os casos em que a referida norma permita excepções ou proíba a aplicação retrospectiva:

a) *Reconhecimento* de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;

b) *Desreconhecimento* de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;

c) *Reclassificação* de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;

d) *Mensuração* de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Na data da transição para o novo normativo, deve preparar-se um balanço de abertura de acordo com as NCRF, sendo este, segundo o estipulado pelo § 5 da NCRF 3:

(...) o ponto de partida da sua contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

De entre as duas categorias de excepções previstas no § 9 da NCRF 3, encontram-se as isenções de alguns requisitos de outras NCRF e as proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NCRF, que a seguir serão apresentadas apenas no que diz respeito aos aspectos mais directamente relacionados com a área dos activos fixos tangíveis.

Assim, e no caso particular dos activos fixos tangíveis, é importante destacar a isenção prevista no §10 da NCRF 3 – com as remissões impostas para os §§15 a 23, 25^a alíneas a) e b) e 25F da IFRS 1 (Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro), em conformidade com o texto original do regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro – relativa ao justo valor ou revalorização como custo considerado (§§ 16 a 19 da IFRS 1), adiante apresento:

(§ 16) Uma entidade pode optar por mensurar um item de activo fixo tangível na data de transição para as IFRS pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.

(§ 17) Um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável ao:

a) Justo valor; ou

b) *Custo ou custo depreciado segundo as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.*

Segundo Almeida e Albuquerque (2009), a aplicação do novo normativo na área dos activos fixos tangíveis exige a verificação de determinados requisitos, nomeadamente:

- Existem determinados activos reconhecidos à luz do anterior normativo (no conjunto das existências) não cumprem os critérios de reconhecimento previstos pela NCRF 7;
- Será necessário compreender o conceito de inventário bem como os critérios que regem o reconhecimento contabilístico e a mensuração inicial e subsequente de tais activos;
- Distinguir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis das alterações nesse investimento; e
- Identificar os efeitos contabilísticos das operações em que os activos fixos tangíveis habitualmente se apresentam, assim como as possíveis alterações a que estas possam ser submetidas em decorrência da adopção do novo normativo.

2. Análise do Balancete em 31 Dezembro de 2009

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
42	IMOBILIZACOES CORPOREAS	673.116,83 €	43	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS
423	EQUIPAMENTO BASICO	396.240,37 €	433	EQUIPAMENTO BASICO (EB)
4231	AQUISICOES TERRITORIO NACIONAL	396.240,37 €	4331	AQUISICOES TERRITORIO NACIONAL
424	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	85.000,00 €	434	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE
4241	AQUISICOES TERRITIRIO NACIONAL	85.000,00 €	4341	AQUISICOES TERRITORIO NACIONAL
424101	AQUISICOES TERRITIRIO NACIONAL	85.000,00 €	434101	AQUISICOES TERRITORIO NACIONAL
426	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	173.875,00 €	435	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO
4261	AQUISICAO TERRITORIO NACIONAL	173.875,00 €	4351	AQUISICAO TERRITORIO NACIONAL
429	OUTRAS IMOBILIZACOES CORPOREAS	18.001,46 €	437	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS
4291	AQUISICOES EM TERRITORIO NACIO	18.001,46 €	4371	AQUISICOES EM TERRITORIO NACIONAL

A partir da análise do balancete em 31 de Dezembro de 2009, bem como a informação recolhida relativamente à condução dos negócios da sociedade, verificou-se que a mesma apresenta, no conjunto das imobilizações corpóreas identificadas acima, os seguintes elementos:

- Terrenos e recursos naturais e edifícios e outras construções utilizadas pela administração da sociedade, bem como no âmbito da área de negócio.

- No conjunto dos equipamentos básicos, elementos tais como computadores e outros equipamentos utilizados no âmbito da condução dos negócios da sociedade nas áreas onde actua.
- Nos equipamentos de transporte, algumas viaturas utilizadas pelos colaboradores;
- Nos equipamentos administrativos, utilizados no âmbito das actividades administrativas;
- Por fim, um conjunto de outras imobilizações corpóreas não especificadas, de montante não materialmente relevante.

Conta POC	Rubrica	L	Notas	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
44	IMOBILIZAÇÕES EM CURSO		N	11.192,68 €	45	INVESTIMENTOS EM CURSO
446	EQUIP. ADMINISTRATIVO EM CURSO			3.060,00 €	452	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS EM CURSO
449	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS			8.132,68 €	453	ACTIVOS INTANGIVEIS EM CURSO

Na conta 44, maioritariamente preenchida com a construção do site da sociedade, encontra-se à data de 31 de Dezembro ainda em desenvolvimento.

Conta POC	Rubrica	L	Notas	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
482	AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS DE IMOB. CON			-381.100,38 €	438	DEPRECIACOES ACUMULADAS
4823	EQUIPAMENTO BASICO			-218.128,72 €	4383	EQUIPAMENTO BASICO
4824	EQUIPAMENTO TRANSPORTE			-68.333,33 €	4384	EQUIPAMENTO TRANSPORTE
4826	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO			-87.943,47 €	4383	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO
4829	OUTRAS IMOB. CORPÓREAS			-6.694,86 €	4387	OUTRAS IMOB. CORPÓREAS

Numa outra parte do balancete, apresentada acima, traz a informação acerca das amortizações acumuladas (depreciações acumuladas, segundo o novo normativo) relativas às imobilizações corpóreas da sociedade. Importa destacar o facto de não se encontrarem desmembrados os saldos das amortizações acumuladas por cada elemento integrante de cada uma das categorias das imobilizações corpóreas. Deste modo, não é possível conhecer através de uma simples leitura do balancete, por exemplo, o saldo das amortizações acumuladas relativas às cadeiras que integram o conjunto dos equipamentos básicos da sociedade. Tal medida é justificada pelo facto de a sociedade possuir um sistema informático que, complementarmente à informação fornecida através do balancete, possibilita a obtenção directa dos diversos dados relativos a cada item do imobilizado, nomeadamente, a data e valor de aquisição, amortizações periódicas e acumuladas, alienações, etc.

Com base nas questões anteriormente levantadas, foram identificadas as situações que, de acordo com o novo normativo, requerem uma reclassificação ou ajustamento de determinadas rubricas que compreendem o balancete apresentado.

3. Transferências das licenças de software das imobilizações corpóreas para os activos intangíveis.

A sociedade contabilizava nas imobilizações corpóreas as licenças de software adquiridas para uso próprio. Tal política era adoptada pela sociedade decorrente de uma relativa omissão do anterior normativo nessa matéria. Contudo, e de acordo com o novo normativo, tais licenças devem ser objecto do tratamento contabilístico que represente mais fidedignamente o fenómeno económico subjacente.

Neste sentido, tais licenças enquadram-se mais adequadamente no conjunto dos activos intangíveis, reconhecidas e mensuradas em conformidade com a NCRF 6 (Activos Intangíveis).

O §9 da norma mencionada acima estabelece que:

As entidades gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objectivos comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o software de computadores, patentes, copyrights, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franchises, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

Sendo certo porém, que, para a sua definição como intangível um activo deve cumprir determinados requisitos, apresentados no paragrafo seguinte da mesma norma (§10 da NCRF 6):

Nem todos os itens descritos no parágrafo 9 satisfazem a definição de um activo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros.

Para além dos requisitos relativos à sua definição, devem ainda ser observados os critérios relativos ao reconhecimento, listados no §21 da NCRF 6:

Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

(i) For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e

(ii) O custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

Uma vez cumpridos os requisitos relativos à definição e ao reconhecimento, os activos intangíveis são inicialmente mensurados pelo seu custo (§21 da NCRF 6). O valor inicial atribuído ao activo aquando da passagem para os intangíveis foi mantido, uma vez que, segundo estimativas efectuadas à data de transição, não há diferenças significativas entre a sua quantia escriturada e o justo valor, conforme prescreve a NCRF 3 relativamente à adopção pela primeira vez.

Tratando-se de uma reclassificação entre contas do activo (não corrente), nomeadamente entre contas dos activos fixos tangíveis para os activos intangíveis, o efeito da referida alteração não representou qualquer impacto nos capitais próprios em 31 de Dezembro de 2009.

Assim, nesta situação não é apenas suficiente a conversão automática, ou seja é necessário também efectuar ajustes aos lançamentos automáticos. Com o novo normativo, as licenças de software enquadram-se no conjunto dos activos intangíveis, reconhecidas e mensuradas em conformidade com a NCRF 6 (Activos Intangíveis).

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009
4232440	Licenças de Software	1.990,00 €

Os lançamentos automáticos efectuados pelo Sendys© convertem a conta 4232440 para a conta SNC 44 – Activos Intangíveis. Até nada de novo a assinalar. A questão prende-se com a necessidade de transferir as amortizações acumuladas de cada um daqueles activos. Ao analisar o mapa 32.1 (Mapa de Reintegrações e Amortizações) verifiquei que as licenças de software estavam totalmente amortizadas. Assim, a movimentação resume-se a dois passos:

1) Movimentação Automática, lançamento das licenças automáticas da conta POC 4232440 para a conta SNC 4332440.

2) Lançamento manual no Diário 5 (Operações Diversas), transferência do valor das licenças de software da conta 4332440 para a conta 4432440 e as respectivas amortizações acumuladas da conta 4382440 para a conta 4482440 no valor de 1.990,00€.

Secção III – Activos Intangíveis

1. Adopção de novas políticas para a área de activos intangíveis

A sociedade adoptou, no âmbito do novo normativo, as seguintes políticas para a área dos activos intangíveis:

Os activos intangíveis encontram-se mensurados ao custo de aquisição, deduzido das amortizações acumuladas e perdas por imparidade. Os activos intangíveis apenas são reconhecidos se for provável que dos mesmos advenham benefícios económicos futuros, sejam controláveis pela sociedade e o respectivo valor possa ser mensurado com fiabilidade.

Os activos com vida útil finita são amortizados pelo método das quotas constantes após o início de utilização. As taxas de amortização variam consoante os prazos dos contratos que concedem o direito à utilização do activo intangível em causa, designadamente, o prazo de concessão das licenças, no caso das aplicações informáticas, ou a expectativa de uso do activo fixo intangível.

Os activos intangíveis com vida útil indefinida não são amortizados, mas sujeitos a testes anuais de imparidade.

Os custos relativos à fase de investigação são reconhecidos como gastos de exercício a que dizem respeito.

Os custos com a manutenção das aplicações informáticas são contabilizadas como gastos no exercício em que são incorridos.

2. Questões que se levantam na área dos activos intangíveis

As disposições relativas à adopção pela primeira vez, previstas na NCRF 3, determinam o cumprimento das quatro regras seguintes, exceptuando os casos em que a referida norma permita excepções ou proíba a aplicação retrospectiva:

- a) *Reconhecimento* de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;
- b) *Desreconhecimento* de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;
- c) *Reclassificação* de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;
- d) *Mensuração* de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Na data da transição para o novo normativo, deve preparar-se um balanço de abertura de acordo com as NCRF, sendo este, segundo o estipulado pelo § 5 da NCRF 3:

(...) o ponto de partida da sua contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

De entre as duas categorias de excepções previstas no § 9 da NCRF 3, encontram-se as isenções de alguns requisitos de outras NCRF e as proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NCRF, que a seguir serão apresentadas apenas no que diz respeito aos aspectos mais directamente relacionados com a área dos activos fixos tangíveis.

Assim, e no caso particular dos activos intangíveis, importa destacar a isenção prevista no §10 da NCRF 3 – com as remissões impostas para os §§15 a 23, 25^a alíneas a) e b) e 25F da IFRS 1 (Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro), em conformidade com o texto original do regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro – relativa ao justo valor ou revalorização como custo considerado (§§ 16 a 19 da IFRS 1), adiante apresento:

(§ 16) Uma entidade pode optar por mensurar um item de activo fixo tangível na data de transição para as IFRS pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.

(§ 17) Um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável ao:

a) Justo valor; ou

b) Custo ou custo depreciado segundo as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.

(§ 18) As opções enunciadas nos parágrafos 16 e 17 estão também disponíveis para:

a) Propriedades de investimento, caso a entidade opte por usar o modelo do custo apresentado na IAS 40 Propriedades de Investimento; e

b) Activos intangíveis que satisfaçam:

(i) Os critérios de reconhecimento enunciados na IAS 38 Activos Intangíveis (incluindo mensuração fiável do custo original), e

(ii) Os critérios enunciados nas IAS 38 para efeitos de revalorização (incluindo a existência de um mercado activo).

(§ 19) Um adoptante pela primeira vez pode ter estabelecido um custo considerado segundo PCGA anteriores para alguns ou todos os seus activos e passivos, mediante a mensuração pelo seu justo valor numa determinada data devido a um acontecimento como uma privatização ou uma oferta pública inicial. Pode utilizar tais mensurações pelo justo valor em função dos acontecimentos como custo considerado para as IFRS à data dessa mensuração.

A aplicação do novo normativo na área dos activos intangíveis exige a verificação de determinados requisitos previstos para os activos desta natureza, nomeadamente:

- Existem determinados activos reconhecidos à luz do anterior normativo (no conjunto dos activos incorpóreos) que não cumprem os critérios de reconhecimento previstos pela NCRF 6 (Activos Intangíveis);
- Será necessário, por isso, compreender o conceito de activo intangível, bem como os critérios que regem o reconhecimento contabilístico e a mensuração inicial e subsequente de tais activos;
- Distinguir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos intangíveis das alterações nesse investimento; e
- Identificar os efeitos contabilísticos das operações em que os activos intangíveis habitualmente se apresentam, assim como as possíveis alterações a que estas possam ser submetidas decorrente da adopção do novo normativo.

3. Análise do Balancete em 31 Dezembro de 2009

O balancete que se encontra desenvolvido abaixo, extraído em 31 de Dezembro de 2009, diz respeito aos elementos anteriormente reconhecidos no conjunto dos activos incorpóreos da sociedade, onde maioritariamente se apresentam os itens que compõem os activos intangíveis da sociedade.

Conta POC	Rubrica	L	Notas	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
43	IMOBILIZACOES INCORPOREAS		N	1.454,76 €	44	ACTIVOS INTANGIVEIS
431	DESPESAS DE INSTALACAO			704,76 €	569	RESULTADOS TRANSITADOS - ADOP. 1ª VEZ
433	PROPRIEDADE INDUSTRIAL E OUT. DIREITOS			750,00 €	569	RESULTADOS TRANSITADOS - ADOP. 1ª VEZ

A partir da análise do balancete em 31 de Dezembro de 2009, bem como a informação recolhida relativamente à condução dos negócios da sociedade, verificou-se que a sociedade apresenta, no conjunto das imobilizações incorpóreas identificadas acima, os seguintes elementos:

- Despesas de instalação, onde se encontram capitalizados os custos relativos às despesas de constituição da sociedade.

Além dos elementos acima descritos, apresentados no balancete da sociedade, importa destacar a inexistência de uma rubrica para as licenças de *software* adquiridas pela sociedade. A referida rubrica encontrava-se contabilizada no conjunto das imobilizações corpóreas da sociedade, justificando-se tal ausência decorrente de uma relativa omissão

do anterior normativo nessa matéria (ao que se junta a falta de uma rubrica específica para as licenças de software no código de contas anterior).

Conta POC	Rubrica	L	Notas	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
483	DE IMOBILIZACOES INCORPORAAS	N		-954,74 €	448	AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS
4831	DESPESAS DE INSTALACAO			-954,74 €	569	RESULTADOS TRANSITADOS - ADOP. 1ª VEZ

Por fim, uma outra parte do balancete, apresentada acima, traz a informação acerca das amortizações relativas às imobilizações incorpóreas da sociedade.

4. Desreconhecimento das despesas de instalação

Determinados elementos do activo incorpóreo, onde se incluem as despesas de constituição e as despesas de publicidade, não cumprem os critérios previstos na NCRF 6 (Activos Intangíveis) para o seu reconhecimento como activo intangível. O § 18 da referida norma estabelece que:

O reconhecimento de um item como activo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

a) A definição de um activo intangível (ver parágrafos 8 a 17); e

b) Os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 21 a 23).

Estes requisitos aplicam-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

Uma síntese dos elementos relativos à definição é encontrada nos §§9 e 10 da NCRF 6, o qual dispõe que:

(§9) As entidades gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objectivos comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o software de computadores, patentes, copyrights, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de

importação, franchises, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

(§10) Nem todos os itens descritos no parágrafo 9 satisfazem a definição de um activo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros.

No que diz respeito aos critérios relativos ao reconhecimento, o § 21 da mesma norma deixa claro que:

(§21) Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

(a). For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e

(b). o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado

As despesas de constituição são exemplo de elementos reconhecidos, pelo anterior normativo, no conjunto das imobilizações incorpóreas, mas que não cumprem integralmente, a definição e os critérios relativos ao reconhecimento de um activo intangível exigidos pela NCRF 6.

O efeito do referido ajustamento representou um impacto negativo de 704,76 euros nos capitais próprios (resultados transitados relativos à adopção pela primeira vez) em 31 de Dezembro de 2009, relativos ao desreconhecimento das despesas de instalação.

O quadro que se segue apresenta os cálculos auxiliares que serviram de base à contabilização posteriormente efectuada. Tais elementos foram obtidos exclusivamente a partir da análise da ficha informática dos elementos que integravam o imobilizado incorpóreo, que regista os elementos tais como data e valor de aquisição, amortizações, abates e alienações.

Conta POC	Data de aquisição	Valor de aquisição	Tx. De amortização anual (%)	Periodo decorrido desde a data de aquisição até 31/12/2009 (em meses)	Amortizações acumuladas em 31/12/2009
431	1999	704,76 €	33,33	120	704,76

O quadro anterior apresenta também a quantia escriturada das despesas de instalação reconhecidas no conjunto das imobilizações incorpóreas. Para proceder ao desreconhecimento de tais elementos, tornou-se necessário verificar o seguinte:

- Conta POC onde cada um dos activos incorpóreos se encontrava anteriormente registado;
- Data de aquisição de cada um dos activos incorpóreos objecto de desreconhecimento;
- Valor de aquisição de cada um dos livros incorpóreos objecto de desreconhecimento.
- Taxa anual de amortização aplicável.
- Taxa mensal de amortização aplicável utilizando o método das quotas constantes em base duodecimal, pelo que foi necessário dividir por 12 a taxa anual aplicável ao activo.
- Período decorrido desde a data de aquisição até 31/12/2009; e
- Montante das amortizações acumuladas até 31/12/2009

Segundo Cascais e Farinha, importa referir que alguns gastos que habitualmente eram reconhecidos como “imobilizado incorpóreo” não satisfazem os critérios relativos à definição e reconhecimento como activo intangível previstos na NCRF6.

Decorrente da reconversão automática, os valores anteriormente contabilizados nas imobilizações incorpóreas passam directamente para resultados transitados, em virtude da falta de previsão para estes elementos no novo plano de contas. As despesas de instalação são um exemplo disso mesmo.

Descrição do movimento			Valor a débito	Valor a crédito
Conta POC	431	transferência do saldo (desreconhecimento) das despesas de instalação (activo		704,76
Conta SNC	569	bruto) para os resultados transitados	704,76	
Conta POC	4831	transferência do saldo (amortizações acumuladas) das despesas de instalação	704,76	
Conta SNC	569	(activo bruto) para os resultados transitados		704,76
Despesas de instalação: valor do activo bruto = custo de aquisição do activo = 704,76; Amortizações acumuladas = custo de aquisição do activo x taxa de amortização mensal x período decorrido desde a data de aquisição do activo (em meses) = 704,76 euros x 2,7775% x 36 meses = 704,76 euros				

3. Reclassificação de alguns itens das imobilizações incorpóreas para as novas contas do activo intangível

Numa análise mais aprofundada do balancete da sociedade no que diz respeito aos elementos que integravam as imobilizações incorpóreas – previamente à transferência dos saldos das várias rubricas para os activos intangíveis – obrigou à reclassificação de uma rubrica denominada por propriedade industrial e outros direitos. Embora tal classificação já fosse possível com base nos preceitos do POC, concretizando-se no âmbito da transição para o novo normativo, a reclassificação será efectuada por contrapartida do conjunto que integra, nos activos intangíveis, as propriedades industriais. A amortização acumulada relativa à rubrica “elementos da propriedade industrial e outros direitos” foi, do mesmo modo, reclassificada para a nova conta do activo intangível a que diz respeito, sem alteração da vida útil previamente definida para tal activo, uma vez que o critério anteriormente utilizado adequa-se às novas políticas definidas pela sociedade para a área dos activos intangíveis, à luz do novo normativo.

Uma vez que estão em causa reclassificações entre contas do activo não corrente, nomeadamente, entre contas das imobilizações incorpóreas (POC) e os activos intangíveis (SNC), o efeito de tal alteração não representou qualquer impacto nos capitais próprios em 31 de Dezembro de 2009.

Assim, o quadro que se apresenta a seguir tem os cálculos auxiliares que serviram de base à contabilização posteriormente efectuada. Tais elementos foram obtidos a partir da análise da ficha informática do imobilizado incorpóreo (propriedade industrial), que regista os elementos tais como data e valor de aquisição, amortizações, abates e alienações.

Conta POC	Data de aquisição	Valor de aquisição	Tx. De amortização anual (%)	Periodo decorrido desde a data de aquisição até 31/12/2009 (em meses)	Amortizações acumuladas em 31/12/2009	Conta SNC
433	2009	750,00 €	33,33	12	249,98	4441

O quadro anterior apresenta os cálculos relativos à quantia escriturada, à data de transição, de vários elementos anteriormente reconhecidos nas imobilizações incorpóreas da sociedade, e que serviram de base aos registos contabilísticos posteriormente efectuados. Nesse sentido, tornou-se necessário verificar:

- Conta POC onde o activo se encontrava anteriormente registado;
- Data de aquisição do activo;
- Valor de aquisição do activo;
- Taxa anual de amortização aplicável ao activo (identificando-se com a disposição prevista no Decreto-Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, que determina a definição da vida útil “em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva”);
- Taxa mensal de amortização aplicável utilizando o método das quotas constantes em base duodecimal;
- Período decorrido desde a data de aquisição até 31/12/2009;
- Montante das amortizações acumuladas até 31/12/2009; e
- Conta SNC

Em resultado da reconversão automática, os valores contabilizados nas várias contas das imobilizações incorpóreas passaram para as contas que mais directamente lhes correspondiam nos activos intangíveis. Contudo, será necessário proceder-se posteriormente à reclassificação de alguns itens das contas do activo intangível que lhes foram atribuídas para outras contas, também dos activos intangíveis, que mais adequadamente lhes correspondem, através de lançamentos contabilísticos de reconversão manual.

Descrição do movimento			Valor a débito	Valor a crédito
Conta POC	433	transferência do saldo de "elementos de propriedade industrial e outros direitos" (valor do activo bruto) para a conta apropriada dos activos intangíveis		750,00 €
Conta SNC	442		750,00 €	
Conta POC	4831	transferência do saldo de "elementos de propriedade industrial e outros direitos" (amortizações acumuladas) para a conta apropriada dos activos intangíveis	249,98 €	
Conta SNC	4482			249,98 €
Activo bruto = custo de aquisição do activo = 750,00; Amortizações acumuladas = custo de aquisição do activo x taxa de amortização mensal x período decorrido desde a data de aquisição do activo (em meses) = 750,00 euros x 2,7775% x 12 = 249,98 euros				

Assim em termos de lançamentos de reconversão manual, temos o seguinte:

Descrição do movimento			Valor a débito	Valor a crédito
Conta SNC	442	transferência do saldo de "elementos de propriedade industrial e outros direitos" (valor do activo bruto) para a conta apropriada dos activos intangíveis		750,00 €
Conta SNC	444		750,00 €	
Conta SNC	4482	transferência do saldo de "elementos de propriedade industrial e outros direitos" (amortizações acumuladas) para a conta apropriada dos activos intangíveis	249,98 €	
Conta SNC	4484			249,98 €

Uma vez que estão em causa apenas reclassificações entre contas do activo (não-corrente), nomeadamente, entre as contas do activo intangível, o efeito de tais alterações não representou qualquer impacto nos capitais próprios em 31 de Dezembro de 2009.

Secção IV – Activos e Passivos Financeiros

1. Políticas adoptadas para a área dos activos e passivos financeiros

A sociedade adoptou, à luz do novo normativo, as seguintes políticas para a área dos activos e passivos financeiros:

Caixa e seus equivalentes

Os montantes incluídos na rubrica caixa e seus equivalentes correspondem aos valores em caixa, depósitos à ordem e a prazo e outras aplicações de tesouraria, com vencimento inferior a três meses, e que possam ser imediatamente mobilizáveis com risco insignificante de alteração de valor.

Clientes e contas a receber

As contas de terceiros são reconhecidas pelo seu justo valor, contudo quando existe uma evidência objectiva de que não serão recebidos os montantes devidos, serão registadas perdas por imparidade. A quantia a reconhecer como perda por imparidade corresponde à diferença entre a quantia escriturada das dívidas e o seu valor recuperável.

Passivos Financeiros

Fornecedores e contas a pagar

As contas de terceiros a pagar são também reconhecidas pelo justo valor, são classificadas como passivos não correntes e mensuradas pelo custo amortizado.

Financiamentos obtidos

Os financiamentos obtidos são reconhecidos inicialmente pelo justo valor, depois em nos períodos subsequentes esses financiamentos são registados ao custo amortizado.

2. Questões que se levantam na área dos activos e passivos financeiros

As disposições relativas à adopção pela primeira vez, previstas na NCRF 3, determinam o cumprimento das quatro regras seguintes, exceptuando os casos em que a referida norma permita excepções ou proíba a aplicação retrospectiva:

a) *Reconhecimento* de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;

b) *Desreconhecimento* de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;

c) *Reclassificação* de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;

d) *Mensuração* de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Na data da transição para o novo normativo, deve preparar-se um balanço de abertura de acordo com as NCRF, sendo este, segundo o estipulado pelo § 5 da NCRF 3:

(...) o ponto de partida da sua contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

De entre as duas categorias de excepções previstas no § 9 da NCRF 3, encontram-se as isenções de alguns requisitos de outras NCRF e as proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NCRF, que abaixo serão apresentadas apenas no que diz respeito aos aspectos mais directamente relacionados com a área dos activos e passivos financeiros.

Assim, e no caso particular dos activos e passivos financeiros, importa destacar a isenção prevista na alínea seguinte:

b) Justo valor ou revalorização como custo considerado (§16 a 19 da NCRF 1:

As isenções enunciadas nos parágrafos seguintes devem merecer especial atenção por parte das pequenas e médias entidades portuguesas, dado o seu impacto no âmbito dos activos não - correntes:

(§ 16) Uma entidade pode optar por mensurar um item de activo fixo tangível na data de transição para as IFRS pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.

(§ 17) Um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável ao:

a) Justo valor; ou

b)Custo ou custo depreciado segundo as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.

(§ 18) As opções enunciadas nos parágrafos 16 e 17 estão também disponíveis para:

a)Propriedades de investimento, caso a entidade opte por usar o modelo do custo apresentado na IAS 40 Propriedades de Investimento; e

b)Activos intangíveis que satisfaçam:

(i) Os critérios de reconhecimento enunciados na IAS 38 Activos Intangíveis (incluindo mensuração fiável do custo original), e

(ii)Os critérios enunciados nas IAS 38 para efeitos de revalorização (incluindo a existência de um mercado activo).

Uma entidade não deverá usar estas opções para outros activos ou passivos.

e) Instrumentos financeiros compostos (§23 A da IFRS 1)

(§ 23 A). IAS 32 Instrumentos Financeiros: Apresentação exige que uma entidade divida no início os instrumentos financeiros compostos em componentes separados do passivo e do capital próprio. Caso o componente do passivo já não esteja pendente, a aplicação retrospectiva da IAS 32 implica a separação de duas partes do capital

próprio. A primeira parte consiste de resultados retidos e representa os juros cumulativos acrescidos sobre o componente do passivo. A outra parte representa o componente original do capital próprio. Contudo, nos termos da presente IFRS, se o componente do passivo já não estiver pendente à data da transição para as IFRS, um adoptante pela primeira vez não tem de separar estas duas partes.

f) A designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (§25 A da IFRS 1):

(§ 25. A). A IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração permite que um activo financeiro seja designado no reconhecimento inicial como disponível para venda ou que um instrumento financeiro (desde que satisfaça determinados critérios) seja designado como um activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos. Não obstante este requisito, aplicam-se excepções nas seguintes circunstâncias:

a) Qualquer entidade pode fazer uma designação como disponível para venda na data de transição para as IFRS.

b) Uma entidade que apresente as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS para um período anual com início em ou após 1 de Setembro de 2006 pode designar, na data de transição para as IFRS, qualquer activo ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos desde que o activo ou passivo satisfaça os critérios dos parágrafos 9.b)i), 9.b)ii) ou 11. A. da IAS 39 nessa data.

Assim, e relativamente às proibições, destacam-se algumas matérias prescritas no § 11 da NCRF3, com as remissões para os parágrafos 27 a 34^a e ultimo período do 34B da IFRS1 (Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro), em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, mais directamente relacionadas com a área dos activos e passivos financeiros, apresentadas seguidamente:

a) Desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros (§§ 27 e 27 A da IFRS 1):

(§ 27). Com excepção do permitido pelo parágrafo 27. A, um adoptante pela primeira vez de se aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 prospectivamente para transacções que ocorram em ou após 1 de Janeiro de 2004. Por outras palavras, se um adoptante pela primeira vez desreconheceu activos financeiros não derivados ou passivos financeiros não derivados segundo os seus PCGA anteriores como resultado de uma transacção que tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2004, ele não deve reconhecer esses activos e passivos segundo as IFRS (a menos que se qualifiquem para o reconhecimento como resultado de uma transacção ou acontecimento posterior).

(§ 27. A) Não obstante o paragrafo 27., uma entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 retrospectivamente a partir de uma data à escolha da entidade, desde que a informação necessária para aplicar a IAS 39 a activos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de transacções passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transacções.

b) Estimativas (§§ 31 a 34 da IFRS 1):

(§ 31). As estimativas de uma entidade segundo as IFRS, à data da transição para as IFRS, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data segundo os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para reflectir qualquer diferença nas politicas contabilísticas), salvo se existir prova objectiva de que essas estimativas estavam erradas.

(§ 32). Depois da data de transição para as IFRS, uma entidade poderá receber informação sobre as estimativas que tenha feito segundo os PCGA anteriores. Nos termos do paragrafo 31., a entidade tratará a recepção dessa informação da mesma forma que os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos segundo a IAS 10 Acontecimentos após a data do balanço. Por exemplo consideremos que a data de transição de uma entidade para as IFRS 1 é de Janeiro de 2004 e a nova informação chegada a 15 de Julho de 2004 exige a revisão de uma estimativa feita segundo os PCGA anteriores em 31 de Dezembro de 2003. A entidade não deverá reflectir esta nova informação no seu balanço de abertura de acordo com as IFRS (salvo se as estimativas necessitarem de ajustamento por quaisquer diferenças nas politicas contabilísticas ou existir prova objectiva de que as estimativas estavam erradas). Em vez disso, a entidade deve reflectir a nova informação na sua

demonstração dos resultados (ou, se for apropriado outras alterações no capital próprio) relativa ao ano findo em 31 de Dezembro de 2004.

(§ 33). Uma entidade pode necessitar de fazer estimativas segundo as IFRS à data da transição para as IFRS que não eram exigidas nessa data pelos PCGA anteriores. Para se obter consistência com a IAS 10, essas estimativas nos termos das IFRS devem reflectir as condições existentes à data da transição para as IFRS. Em particular, à data da transição para as IFRS, as estimativas relativas a preços de mercado, taxas de juro ou taxas de câmbio devem reflectir as condições do mercado nessa data.

(§ 34). Os parágrafos 31-33 aplicam-se ao balanço de abertura de acordo com as IFRS. Aplicam-se, também, a um período comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS, em cujo caso as referências à data de transição para as IFRS são substituídas por referências ao final desse período comparativo.

Segundo Almeida e Albuquerque (2009), a aplicação do novo normativo na área dos activos e passivos financeiros exige a verificação de determinados requisitos previstos para a área dos activos e passivos financeiros, nomeadamente:

- Determinados activos e passivos financeiros, reconhecidos à luz do anterior normativo, não cumprem os critérios de reconhecimento previstos pela NCRF 13 (Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos) e pela NCRF 27 (Instrumentos Financeiros);
- Será necessário, por isso, compreender os critérios que estão por trás da classificação de tais elementos, bem como os critérios que regem o reconhecimento contabilístico e a mensuração inicial e subsequente dos activos e passivos financeiros;

3. Análise do Balancete em 31 Dezembro de 2009

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
11	CAIXA	1.701,74	11	CAIXA
12	DEPOSITOS A ORDEM	72.797,32	12	DEPOSITOS A ORDEM

A partir da análise do balancete em 31 de Dezembro de 2009, verificou-se que a sociedade apresenta, no conjunto das disponibilidades (meios financeiros líquidos, de acordo com o SNC):

- Activos financeiros representados por caixa e depósitos bancários.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
21	CLIENTES	81.137,88 €	21	CLIENTES
211	CLIENTES C/C	57.405,88 €	211	CLIENTES C/C
2111	CLIENTES NACIONAIS	57.405,88 €	2111	CLIENTES GERAIS
			21111	CLIENTES GERAIS MN
211199996	CLIENTES VISA	0,00 €	211199996	CLIENTES VISA
211199997	CLIENTES CH/DINHEIRO	635,03 €	211199997	CLIENTES CH/DINHEIRO
211199998	CLIENTES MB	0,00 €	211199998	CLIENTES MB
211199999	CLIENTES PROVISIONADOS	-23.732,00 €	211199999	CLIENTES PROVISIONADOS
218	CLIENTES DE COBRANCA DUVIDOSA	23.732,00 €	21119	CLIENTES DE COBRANCA DUVIDOSA
2181	DÍVIDAS DE CLIENTES	23.732,00 €	211191	DÍVIDAS DE CLIENTES
218101	25% PARA CRED EM MORA MAIS 6 M	23.732,00 €	21119101	25% PARA CRED EM MORA MAIS 6 M
219	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES	0,00 €	218	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES
2191	ADIANT. CLIENTES DIVERSOS	0,00 €	2181	ADIANT. CLIENTES DIVERSOS
Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
22	FORNECEDORES	-445.345,67 €	22	FORNECEDORES
221	FORNECEDORES C/C	-445.345,67 €	221	FORNECEDORES C/C
2211	FORNECEDORES NACIONAIS	-344.929,07 €	2211	FORNECEDORES GERAIS
			22111	FORNECEDORES GERAIS MN
2212	FORNECEDORES DE PAISES COMUNIT	-100.416,60 €	22112	FORNECEDORES GERAIS EU

No seguimento da análise do balancete, deve-se ter conta que as contas SNC (intermédias) de clientes e fornecedores (211 e 212, no que diz respeito aos clientes e 221 no que diz respeito aos fornecedores) continuam a adoptar uma subdivisão por mercados (uma vez que o POC já assim o previa). Por outro lado, a conta 219 (POC), adiantamentos de clientes, é substituída pela conta 218 (SNC), ficando reservada à nova conta 219 o registo das perdas por imparidade, que de acordo com o POC eram reconhecidas numa conta de ajustamentos (conta 28 do POC). A conta 218 do POC merece especial atenção no âmbito da reconversão, uma vez que o novo plano do SNC não prevê a existência de uma conta que evidencie, especificamente, os clientes cuja dívida se apresente de difícil liquidação. Neste sentido, a sociedade optou por criar uma subconta dentro da conta SNC (intermédia) 211. À luz dos novos critérios de mensuração prescritos pela alínea a) do § 11 NCRF 27 já atrás mencionada, os referidos activos e passivos financeiros (clientes e fornecedores) devem ser mensurados, em cada data de relato, “ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade.”

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
23	EMPRESTIMOS OBTIDOS	-200.000,00 €	25	EMPRESTIMOS OBTIDOS
			251	INSTITUICOES DE CREDITO E SOC. FINANCEIRAS
231	EMPRESTIMOS BANCARIOS	-200.000,00 €	2511	EMPRESTIMOS BANCARIOS
2311	EMPR.BANCARIOS CURTO PRAZO	-200.000,00 €	25111	EMPR.BANCARIOS CURTO PRAZO

O balancete apresenta ainda valores relativos a empréstimos obtidos pela sociedade, que por efeito de mera reclassificação passam da conta (POC) 23 para a conta (SNC) 25 (que dá lugar ao conceito de financiamento, mais amplo do que aquele), evidenciando-se nesta última a entidade responsável pela concessão do financiamento, sendo adoptado, regra geral, o mesmo critério de mensuração previsto pela alínea a) do § 11 NCRF 27.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
24	ESTADO E OUTROS ENTES PUBLICOS	-137.755,97 €	24	ESTADO E OUTROS ENTES PUBLICOS
241	IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO	-95.774,32 €	241	IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
2411	PAGAMENTO POR CONTA	0,00 €	2411	PAGAMENTO POR CONTA
24111	PAGAMENTO POR CONTA	0,00 €	24111	PAGAMENTO POR CONTA
24112	PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA	0,00 €	24112	PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA
2412	RETENCOES NA FONTE (EFFECT. P/3	6,62 €	2412	RETENCOES NA FONTE (EFFECT. P/3
24121	S.RENDIMENTOS DE CAPITAIS	6,62 €	24121	S.RENDIMENTOS DE CAPITAIS
2413	IMPOSTO ESTIMADO	0,00 €	2413	IMPOSTO ESTIMADO
241309	IMPOSTO ESTIMADO 2009	0,00 €	241309	IMPOSTO ESTIMADO 2009
2414	IMPOSTO LIQUIDADO	-95.780,94 €	2414	IMPOSTO LIQUIDADO
241409	IMPOSTO A PAGAR 2009	-95.780,94 €	241409	IMPOSTO A PAGAR 2009
242	RETENCAO DE IMP. SOBRE RENDIMENTO	-22.717,17 €	242	RETENCAO DE IMP. SOBRE RENDIMENTO
243	IMP. SOBRE O VALOR ACRESC. (IVA)	-836,41 €	243	IMP. SOBRE O VALOR ACRESC. (IVA)
2433	IVA - LIQUIDADO	0,00 €	2433	IVA - LIQUIDADO
24331	OPERACOES GERAIS	0,00 €	24331	OPERACOES GERAIS
243312	AQUISICOES INTRACOMUNITARIA DE	0,00 €	243312	AQUISICOES INTRACOMUNITARIA DE
2433121	TAXA REDUZIDA	0,00 €	2433121	TAXA REDUZIDA
2433123	TAXA NORMAL	0,00 €	2433123	TAXA NORMAL
2435	IVA - APURAMENTO	0,00 €	2435	IVA - APURAMENTO
2436	IVA - A PAGAR	-836,41 €	2436	IVA - A PAGAR
245	CONTRIBUICOES PARA A SEGUR. SOCIAL	-18.428,07 €	245	CONTRIBUICOES PARA A SEGUR. SOCIAL
2451	CONTR. P/SEGUR. SOCIAL-ORGÃOS	-2.865,50 €	2451	CONTR. P/SEGUR. SOCIAL-ORGÃOS
2452	CONTR. P/SEGUR. SOCIAL-PESSOAL	-15.562,57 €	2452	CONTR. P/SEGUR. SOCIAL-PESSOAL

Relativamente às contas a receber e a pagar relativa ao “Estado e outros entes públicos”, não se verifica qualquer alteração face às anteriores contas do POC, passando na prática por uma mera reclassificação das contas, possibilitando inclusive a manutenção dos códigos de contas anteriormente adoptados.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
26	OUTROS DEVEDORES E CREDORES	1.762.722,72 €	27	OUTRAS CONTAS A RECEBER E A PAGAR
261	FORNECEDORES DE IMOBILIZADO	-25.705,31 €	271	FORNECEDORES DE INVESTIMENTO
2611	FORNECEDORES DE IMOBILIZADO C/C	-378,00 €	2711	FORNECEDORES DE INVESTIMENTO - GERAIS
			27111	FORNECEDORES DE INVESTIMENTO - GERAIS MN
2613	FORNEC. IMOBIL. -LOCAÇÃO FINANCEIRA	-25.327,31 €	2513	FINANCIAMENTOS OBTIDOS - LOCAÇÕES FINANC
26131	FORNECEDORES NACIONAIS	-25.327,31 €	25131	
262	PESSOAL	-464,91 €	23	PESSOAL
2621	REMUN. A PAG. AOS ORGAOS SOCIAL	0,00 €	2311	REMUNERAÇÕES A PAGAR AOS ORGÃOS SOCIAIS
2622	REMUNERACOES A PAGAR AO PESSOAL	100,03 €	2312	REMUNERAÇÕES A PAGAR AO PESSOAL
2624	ADIANTAMENTOS AO PESSOAL	-564,94 €	2322	ADIANTAMENTOS AO PESSOAL
263	SINDICATO	-1,52 €		
264	SUBSCRITORES CAPITAL	0,00 €		
2642	ENTIDADES PRIVADAS	0,00 €		
267	CONSULTORES ASSES. INTERMEDIAR	-900,00 €		
268	DEVEDORES E CREDORES DIVERSOS	1.789.794,46 €	278	OUTROS DEVEDORES E CREDORES
2682	CREDORES DIVERSOS	1.789.794,46 €	2782	CREDORES DIVERSOS
26821	CREDORES DIVERSOS-MERC NACIONAL	1.789.794,46 €	27821	CREDORES DIVERSOS-MERC NACIONAL

No conjunto dos outros devedores e credores, as anteriores subcontas da conta (de razão) 26 do POC foram reclassificadas para as novas subcontas da conta (de razão) 27 do SNC, à excepção da dívida relativa ao contrato de locação financeira, que, em função do novo plano de contas do SNC, transita para uma conta específica de financiamentos obtidos, no âmbito da conta (de razão) 25 do SNC.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
27	ACRESCIMOS E DIFERIMENTOS	-67.420,25 €		
272	CUSTOS DIFERIDOS	7.366,72 €	281	GASTOS A RECONHECER
27201	CUST. DIFER-SEGUROS	7.019,54 €	28201	SEGUROS
27205	RENDA CONDOMINIO	0,00 €	28205	RENDA CONDOMINIO
27206	PUBLICIDADE	347,18 €	28206	PUBLICIDADE
273	ACRESCIMOS DE CUSTOS	-74.786,97 €	2722	CREDORES POR ACRESCIMOS DE GASTOS
27302	REMUNERACOES A LIQUIDAR	-70.010,97 €	27221	REMUNERACOES A LIQUIDAR
2730201	REMUNERACOES A LIQ. O SOCIAIS	-9.169,60 €	272211	ORGAOS SOCIAIS
2730202	TSU A LIQUIDAR O SOCIAIS	-1.948,54 €	272211	ORGAOS SOCIAIS
2730203	REMUNERACOES LIQUIDAR PESSOAL	-48.190,00 €	272212	PESSOAL
2730204	TSU A LIQUIDAR PESSOAL	-10.702,83 €	272212	PESSOAL
27305	FORNEC. E SERV. A LIQUIDAR	-4.776,00 €	272215	FORNEC. E SERV. A LIQUIDAR

No seguimento da análise do balancete, apresentam-se as seguintes contas relativas aos acréscimos e diferimentos:

- Acréscimos de proveitos (sem saldo) e acréscimos de custos, reclassificadas para as correspondentes contas que integram os devedores e credores por acréscimos no SNC.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
28	PROVISOES PARA COBRANCAS DUVID	-5.933,00 €		
281	DIVIDAS DE CLIENTES	-5.933,00 €	219	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS - CLIENTES
2811	25% PARA CRED EM MORA MAIS 6 M	-5.933,00 €	2191	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS - CLIENTES MN

As anteriores contas (de razão) 28 do POC serão reclassificadas, por sua vez, para as correspondentes contas de clientes e outros devedores relativas às perdas por

imparidade acumuladas (como contas redutoras do activo) do SNC: 219, no que diz respeito aos clientes.

4. Reconhecimento de perdas por imparidade nas dívidas de clientes

Era prática corrente da sociedade, previamente à entrada em vigor do novo normativo, a constituição de ajustamentos específicos para o crédito vencido dos clientes, tendo por base o critério fiscal de antiguidade das dívidas, que determina a aceitação dos referidos ajustamentos como custo fiscal. O novo normativo estabelece que o reconhecimento de perdas por imparidade para os créditos vencidos deve atender as estimativas do valor recuperável, incorporando ainda nesse contexto o factor do desconto no cálculo de eventuais perdas por imparidade, nomeadamente, no caso das contas a receber reconhecidas com base no critério do custo amortizado. Nesse ultimo caso em particular, o novo normativo prescreve que, existindo prova objectiva de que foi incorrida uma perda por imparidade em contas a receber, a quantia da perda é mensurada como a diferença entre a quantia escriturada do activo e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (excluindo as perdas de crédito futuras que não tenham sido incorridas) descontado à taxa de juro efectiva original do activo financeiro.

Assim, os §§ 23 a 26 da NCRF 27 estabelecem os critérios relativos ao reconhecimento de uma perda por imparidade, apresentados seguidamente:

§ 23. À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados.

§ 24. Evidência objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do activo sobre os seguintes eventos de perda:

a) significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor

b) quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento juro ou amortização da dívida;

c) o credor, por razões económicas ou legais relacionadas com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;

d) torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;

e) o desaparecimento de um mercado activo para o activo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;

f) informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de activos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado activo financeiros individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.

§ 25. Outros factores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere.

§ 26. Os activos financeiros que sejam individualmente significativos e todos os instrumentos de capital próprio devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros activos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, seja individualmente, seja agrupados com base em similares características de risco de crédito.

A alínea a) do § 27 da mesma norma estabelece o critério a adoptar no que diz respeito à mensuração das perdas por imparidade relativas aos instrumentos financeiros ao custo amortizado, adiante apresentado:

§ 27. o montante de perda por imparidade deverá ser mensurado da seguinte forma:

a) para um instrumento mensurado ao custo amortizado, nos termos do parágrafo 12 (a), a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (actual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro original efectiva do activo financeiro;

A sociedade procedeu ao levantamento da antiguidade das dívidas dos clientes em 31 de Dezembro, bem como do montante dos ajustamentos anteriormente reconhecidos. Foram ainda efectuadas as necessárias estimativas do valor recuperável das dívidas mensuradas ao custo e ao custo amortizado, à mesma data, confrontando tais montantes com os ajustamentos anteriormente reconhecidos. Os montantes das perdas por imparidade a reconhecer, levantados em 31 de Dezembro de 2009, foram coincidentes com os montantes inscritos nas anteriores contas (POC) 218, clientes de cobrança duvidosa, uma vez que a sociedade já adoptava os critérios, consonantes com o prescrito pelo novo normativo, nomeadamente no § 24 da NCRF 27 acima mencionado, relativamente à expressão das dívidas de cobrança duvidosa. Assim, a sociedade procedia à expressão dos créditos de difícil recuperação em função: (1) do histórico de incumprimentos sucessivos registados, que originavam a suspensão de novos fornecimentos a crédito; (2) com base em informação recolhida relativamente às dificuldades financeiras atravessadas por alguns dos seus clientes; e (3) em função da dificuldade sucessiva na obtenção de resposta relativamente às diligências de cobrança anteriormente efectuadas pela sociedade.

O montante da perda por imparidade reconhecida nas dívidas dos clientes em função das novas políticas adoptadas com base no novo normativo representou um impacto de 17.799,00 euros nos capitais próprios (resultados transitados relativos à adopção pela primeira vez) em 31 de Dezembro de 2009.

O próximo quadro apresenta os elementos relativos às imparidades já reconhecidas no conjunto das dívidas a receber de clientes. Tais elementos foram obtidos de fonte de informação interna da sociedade, embora proveniente de diversas fontes de origem maioritariamente externas, relacionada, designadamente, com o levantamento do histórico de incumprimentos sucessivos registados, originando, inclusive, a suspensão de novos fornecimentos a crédito, a informação recolhida pela sociedade relativamente às dificuldades financeiras de alguns dos seus clientes, bem como a dificuldade na obtenção de respostas relativamente às diligências de cobrança anteriormente efectuadas pela sociedade.

Ajustamentos reconhecidos nas dívidas de clientes até 31/12/2009 (Conta POC 281)	Montante da perda por imparidade a reconhecer em 31/12/2009 com base na nova política adoptada pela sociedade (Conta POC 218)	Diferença (perda por imparidade) ainda não reconhecida nas dívidas dos clientes em 31/12/2009
5.933,00 €	23.732,00 €	17.799,00 €

Os campos que se apresentam no quadro acima podem ser explicados do seguinte modo:

(1) Ajustamentos anteriormente reconhecidos em função de critérios fiscais adoptados pela sociedade, tendo por base, exclusivamente, o prazo de antiguidade das dívidas de clientes. Este montante encontra-se inscrito na conta (POC) 281 – Dívidas de clientes;

(2) Montante da perda por imparidade a reconhecer à luz do novo normativo, coincidente com o montante inscrito na conta (POC) 218 – Clientes de cobrança duvidosa, uma vez que os critérios adoptados pela sociedade relativamente à evidenciação das dívidas de clientes de difícil recuperação eram consonantes com os eventos relativos a possíveis perdas estipulados no § 24 da NCRF 27;

(3) Diferença da perda por imparidade ainda não reconhecida no conjunto das dívidas dos clientes em 31/12/2009. Este montante traduz-se, em termos práticos, na diferença entre a quantia recuperável e a quantia escriturada nas dívidas de clientes em 31 de Dezembro de 2009.

Os lançamentos contabilísticos de reconversão automática obtidos pelo Sendys© são:

Descrição do movimento			Valor a débito	Valor a crédito
Conta POC	21.8.XX	transferência dos saldos das dívidas de cobrança duvidosa dos clientes para as		23.732,00 €
Conta SNC	21.1.1.9.XX	dívidas de difícil recuperação	23.732,00 €	
Conta POC	28.1.1	transferência dos saldos dos ajustamentos às dívidas de clientes para a nova	5.933,00 €	
Conta SNC	21.9.XX	conta específica das perdas por imparidade		5.933,00 €

Os Lançamentos contabilísticos necessários de reconversão manual são:

Descrição do movimento			Valor a débito	Valor a crédito
Conta SNC	21.9.XX	Pelo acréscimo da perda por imparidade ainda não reconhecida relativamente		17.799,00 €
Conta SNC	56.9	às dívidas de clientes	17.799,00 €	
Montante da perda por imparidade relativamente às dívidas de clientes = perda por imparidade a reconhecer em 31/12/2009 - perda por imparidade (ajustamento) já reconhecida até 31/12/2009 = 23.732,00 euros - 5.933,00 euros = 17.799,00 euros				

O montante da perda por imparidade nas dívidas dos clientes reconhecida em função das novas políticas adoptadas com base no novo normativo representou um impacto negativo de 17.799,00 euros nos capitais próprios me 31 de Dezembro de 2009.

Secção V – Rendimentos e Gastos

1. Políticas adoptadas para a área de Rendimentos e Gastos

Atendendo ao novo normativo, a IMCF adoptou as seguintes políticas para os rendimentos e gastos:

O rédito proveniente da prestação de serviços é reconhecido apenas na demonstração de resultados quando (i) são transferidos para a sociedade os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens, (ii) a quantia do rédito pode ser fiavelmente mensurada, (iii) seja provável que os benefícios económicos associados com as transacções fluam para a sociedade e (iv) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

2. Questões que se levantam na área dos rendimentos e gastos

As disposições relativas à adopção pela primeira vez, previstas na NCRF 3, determinam o cumprimento das quatro regras seguintes, exceptuando os casos em que a referida norma permita excepções ou proíba a aplicação retrospectiva:

- a) *Reconhecimento* de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;
- b) *Desreconhecimento* de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;
- c) *Reclassificação* de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;
- d) *Mensuração* de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Na data da transição para o novo normativo, deve preparar-se um balanço de abertura de acordo com as NCRF, sendo este, segundo o estipulado pelo § 5 da NCRF 3:

(...) o ponto de partida da sua contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

De entre as duas categorias de excepções previstas no § 9 da NCRF 3, encontram-se as isenções de alguns requisitos de outras NCRF e as proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NCRF, que abaixo serão apresentadas apenas no que diz respeito aos aspectos mais directamente relacionados com a área dos rendimentos e gastos.

Assim, e na ausência de isenções relacionadas com a área dos rendimentos e gastos, importa destacar apenas o estipulado no § 11 da NCRF 3, relativo às proibições, com as remissões para os parágrafos 27 a 34 A e ultimo período do 34 B da IFRS 1, em conformidade com o texto original do regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, encontram alguma ligação com a área do crédito, uma vez que as estimativas (§§31 a 34 da IFRS 1) se apresentam como matéria transdisciplinar a todas as áreas da contabilidade:

(§ 31). As estimativas de uma entidade segundo as IFRS, à data da transição para as IFRS, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data segundo os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para reflectir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objectiva de que essas estimativas estavam erradas.

(§ 32). Depois da data de transição para as IFRS, uma entidade poderá receber informação sobre as estimativas que tenha feito segundo os PCGA anteriores. Nos termos do paragrafo 31., a entidade tratará a recepção dessa informação da mesma forma que os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos segundo a IAS 10 Acontecimentos após a data do balanço. Por exemplo consideremos que a data de transição de uma entidade para as IFRS 1 é de Janeiro de 2004 e a nova informação chegada a 15 de Julho de 2004 exige a revisão de uma estimativa feita segundo os PCGA anteriores em 31 de Dezembro de 2003. A entidade não deverá reflectir esta nova informação no seu balanço de abertura de acordo com as IFRS (salvo se as estimativas necessitarem de ajustamento por quaisquer diferenças nas políticas contabilísticas ou existir prova objectiva de que as estimativas estavam erradas). Em vez disso, a entidade deve reflectir a nova informação na sua demonstração dos resultados (ou, se for apropriado outras alterações no capital próprio) relativa ao ano findo em 31 de Dezembro de 2004.

(§ 33). *Uma entidade pode necessitar de fazer estimativas segundo as IFRS à data da transição para as IFRS que não eram exigidas nessa data pelos PCGA anteriores. Para se obter consistência com a IAS 10, essas estimativas nos termos das IFRS devem reflectir as condições existentes à data da transição para as IFRS. Em particular, à data da transição para as IFRS, as estimativas relativas a preços de mercado, taxas de juro ou taxas de câmbio devem reflectir as condições do mercado nessa data.*

(§ 34). *Os parágrafos 31-33 aplicam-se ao balanço de abertura de acordo com as IFRS. Aplicam-se, também, a um período comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS, em cujo caso as referências à data de transição para as IFRS são substituídas por referências ao final desse período comparativo.*

A aplicação do novo normativo na área dos rendimentos e gastos exige a verificação de determinados requisitos especialmente previstos pelo novo normativo, relativa ao rédito, nomeadamente:

- Determinados réditos reconhecidos á luz do anterior normativo não cumprem os critérios de reconhecimento previstos pela NCRF 20 (Rédito);
- Será necessário, por isso, compreender adequadamente o conceito de rédito definido pela NCRF 20 como sendo “os rendimentos que surgem no decurso das actividades ordinárias de uma entidade”, bem como os critérios que regem o seu reconhecimento contabilístico e a sua mensuração;
- Associado à determinação da quantia do rédito a reconhecer encontra-se, fundamentalmente, o momento do seu reconhecimento, isto é: “quando for provável que benefícios económicos fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados”;
- Adequar o reconhecimento do rédito com os gastos associados à obtenção do mesmo, cumprindo adequadamente com o principio do balanceamento (também conhecido por *matching*) do rédito como os gastos e o pressuposto contabilístico do acréscimo previsto na EC IASB.

3. Análise do Balancete em 31 Dezembro de 2009

O balancete abaixo indicado, extraído a 31 de Dezembro de 2009, diz respeito aos elementos que deram origem aos resultados apresentados pela sociedade, a partir dos quais é possível identificar os saldos das classes 6 e 7 (custos e proveitos, de acordo com o normativo anterior) que deram origem aos diversos rendimentos e gastos reconhecidos pela sociedade.

Conta POC	Rubrica	L	Notas	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
61	CUSTO MERCAD. VENDIDAS E MAT.	N		380.639,86 €	61	CUSTO MERCAD. VENDIDAS E MAT.
616	MAT. PRIMAS SUBSID. E DE CONSUMO			380.639,86 €	612	MAT. PRIMAS SUBSID. E DE CONSUMO

A partir da análise do balancete em 31 de Dezembro de 2009, verificou-se que a sociedade apresenta, no conjunto dos custos operacionais identificados acima, os seguintes elementos:

Custos das mercadorias vendidas e matérias consumidas.

A passagem dos saldos dos referidos itens (gastos e rendimentos à luz do SNC), no âmbito da reconversão automática para o novo normativo, não conduziu a diferenças em termos de representação da demonstração dos resultados para efeitos comparativos.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
62	FORNECIMENTOS E SERVICOS EXTER	2.397.406,67 €	62	FORNECIMENTOS E SERVICOS EXTERNOS
621	SUBCONTRATOS	1.798.132,49 €	621	SUBCONTRATOS
622	FORNECIMENTOS E SERVICOS	599.274,18 €	622	FORNECIMENTOS E SERVICOS
62211	ELECTRICIDADE	24.655,58 €	6241	ELECTRICIDADE
62212	COMBUSTIVEIS	19.270,58 €	6242	COMBUSTÍVEIS
62213	AGUA	3.145,58 €	6243	AGUA
62215	FERRAM. UTENS. DE DESGASTE RAP	23.354,97 €	6231	FERRAM. UTENS. DE DESGASTE RAPIDO
62216	LIVROS E DOCUMENTACAO TECNICA	703,71 €	6232	LIVROS E DOCUMENTACAO TECNICA
62217	MATERIAL DE ESCRITORIO	20.468,26 €	6233	MATERIAL DE ESCRITORIO
62219	RENDAS E ALUGUERES	343.541,80 €	6261	RENDAS E ALUGUERES
62222	COMUNICACAO	6.164,11 €	6262	COMUNICACAO
622221	CORREIOS	1.682,93 €	62621	CORREIOS
622222	TELEFONES E FAXES (FIXOS)	1.573,73 €	62622	TELEFONES E FAXES (FIXOS)
622223	TELEMÓVEIS	357,37 €	62623	TELEMÓVEIS
622224	COMUNICAÇÃO DE DADOS	2.495,08 €	62624	COMUNICAÇÃO DE DADOS
622229	PORTES COMUNITARIOS	55,00 €	62625	PORTES COMUNITARIOS
62223	SEGUROS	1.724,24 €	6263	SEGUROS
622233	VIATURAS	1.724,24 €	62633	VIATURAS
62225	TRANSPORTES DE MERCADORIAS	365,04 €	6253	TRANSPORTES DE MERCADORIAS
62227	DESLOCACOES E ESTADAS	14.975,15 €	6251	DESLOCACOES E ESTADAS
62229	HONORÁRIOS	4.580,50 €		HONORÁRIOS
62230	TRANSPORTE EQUIPAMENTOS	144,00 €		TRANSPORTE EQUIPAMENTOS
62231	CONTENCIOSO E NOTARIADO	157,59 €		CONTENCIOSO E NOTARIADO
62232	CONSERVACAO E REPARACAO	51.564,30 €	6226	CONSERVACAO E REPARACAO
622321	CONSERV. E REPAR. DE INSTALAÇÃO	15.616,92 €		CONSERV. E REPAR. DE INSTALAÇÕES
622322	CONSERV. E REPAR. DE EQUIPAMEN	21.384,14 €		CONSERV. E REPAR. DE EQUIPAMENTOS
622323	CONSERV. E REPAR. DE VIATURAS	14.563,24 €	62269	CONSERV. E REPAR. DE VIATURAS
6223231	GASOLINA	8.534,92 €	622691	GASOLINA
6223232	GASOLEO	6.028,32 €	622692	GASOLEO
62233	PUBLICIDADE E PROPAGANDA	12.207,60 €	6222	PUBLICIDADE E PROPAGANDA
62234	LIMPEZA HIGIENE E CONFORTO	20.479,87 €	6267	LIMPEZA HIGIENE E CONFORTO
62236	TRABALHOS ESPECIALIZADOS	37.965,06 €	6221	TRABALHOS ESPECIALIZADOS
6223601	ASSESSORIA DE GESTÃO E FINANÇA	18.468,10 €	62211	ASSESSORIA DE GESTÃO E FINANÇAS
6223602	ASSESSORIA SISTEMAS DE INFORMA	4.999,92 €	62212	ASSESSORIA SISTEMAS DE INFORMAÇÃO
6223603	ASSESSORIA JURÍDICA	5.400,00 €	62213	ASSESSORIA JURÍDICA
6223606	GESTÃO RESÍDUOS	524,08 €	62214	GESTÃO RESÍDUOS
6223608	TRABALHOS JARDINAGEM	100,00 €	62215	TRABALHOS JARDINAGEM
6223609	HIGIENE E LIMPEZA	8.232,96 €	62216	HIGIENE E LIMPEZA
6223620	OUTROS	240,00 €	62217	OUTROS
62240	JORNAIS E REVISTAS	89,30 €	622	JORNAIS E REVISTAS
62298	OUTROS FORNECIMENTOS E SERVICO	13.716,94 €	6268	OUTROS FORNECIMENTOS E SERVICOS
72	PRESTACOES DE SERVICOS	-4.268.655,79 €	72	PRESTACOES DE SERVICOS
7201	IMPLANTOLOGIA	-1.210.937,82 €	7201	IMPLANTOLOGIA
7202	CIRURGIA ORAL	-104.803,19 €	7202	CIRURGIA ORAL
7203	ORTODONTIA	-140.583,25 €	7203	ORTODONTIA
7204	PERIODONTIA	-28.007,50 €	7204	PERIODONTIA
7205	DENTISTERIA	-243.096,50 €	7205	DENTISTERIA
7206	HIGIENE ORAL	-347.160,50 €	7206	HIGIENE ORAL
7207	PROSTODONTIA	-1.919.315,37 €	7207	PROSTODONTIA
7209	ENDODONTIA	-150.014,01 €	7209	ENDODONTIA
7210	RADIOLOGIA	-50.672,90 €	7210	RADIOLOGIA
7211	DIAGNÓSTICO ORAL	-58.051,00 €	7211	DIAGNÓSTICO ORAL
7212	OCCLUSÃO	-16.013,75 €	7212	OCCLUSÃO

No seguimento da análise do balancete em 31 de Dezembro de 2009, verificou-se que a sociedade apresenta, no conjunto dos custos e proveitos operacionais identificados acima, os seguintes elementos:

- Custos relativos aos fornecimentos e serviços externos adquiridos pela sociedade;
- Proveitos relativos às prestações de serviços.

A passagem dos saldos dos referidos itens (gastos e rendimentos à luz do SNC), no âmbito da reconversão automática para o novo normativo, não levou a diferenças em termos de representação da demonstração dos resultados para efeitos comparativos.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
63	IMPOSTOS	7.040,83 €	681	IMPOSTOS
631	IMPOSTOS INDIRECTOS	7.040,83 €	6812	IMPOSTOS INDIRECTOS
6312	IMPOSTO S'VALOR ACRESCENTADO	6.885,71 €	68121	IMPOSTO S'VALOR ACRESCENTADO
6313	IMPOSTO DO SELO	90,57 €	68122	IMPOSTO DO SELO
6318	OUTROS IMPOSTOS INDIRECTOS	64,55 €	68128	OUTROS IMPOSTOS INDIRECTOS

Embora mantendo a mesma natureza, os custos relativos aos impostos, anteriormente reconhecidos na conta POC (de razão) 63, transitam para as contas lançadoras específicas da conta SNC (intermédia) 681, por sua vez inserida na conta SNC (de razão) 68 relativa a outros gastos e perdas.

A passagem dos saldos dos referidos itens (gastos relativos a impostos à luz do SNC), no âmbito da reconversão automática para o novo normativo, não conduziu a diferenças em termos de reapresentação da demonstração dos resultados para efeitos comparativos.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
64	CUSTOS COM O PESSOAL	620.262,63 €	63	GASTOS COM O PESSOAL
641	REMUNERAÇÕES DOS ORGÃOS SOCIAI	47.916,35 €	631	REMUNERAÇÕES DOS ORGÃOS SOCIAIS
642	REMUNERAÇÕES DO PESSOAL	450.802,59 €	632	REMUNERAÇÕES DO PESSOAL
645	ENCARGOS SOBRE REMUNERAÇÕES	105.113,19 €	635	ENCARGOS SOBRE REMUNERAÇÕES
646	SEGURO ACID TRABALHO E DOENÇAS	3.902,81 €	636	SEGUROS DE ACIDENTES DE TRABALHO E DOENÇAS PROF.
648	OUTROS CUSTOS COM O PESSOAL	12.527,69 €	638	OUTROS GASTOS COM O PESSOAL
6482	FORMAÇÃO	3.529,79 €	6381	FORMAÇÃO PROFISSIONAL
6485	HIGIENE, SEGURANÇA E SAÚDE NO	417,00 €	6385	HIGIENE, SEGURANÇA E SAÚDE NO TRABALHO
6487	OUTROS SEGUROS	8.580,90 €	6387	OUTROS SEGUROS
64872	SEGUROS DE VIDA	8.580,90 €	63871	SEGUROS DE VIDA

As diversas contas relativas aos custos com o pessoal na conta POC (de razão) 64, transitam para as diversas contas lançadoras específicas da conta SNC (de razão) 63. A nova conta (de razão) 64 dá lugar ao reconhecimento dos gastos relativos às depreciações e amortizações do período.

A passagem dos saldos dos referidos itens (gastos relativos a impostos à luz do SNC), no âmbito da reconversão automática para o novo normativo, não conduziu a diferenças em termos de reapresentação da demonstração dos resultados para efeitos comparativos.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
65	OUTROS CUSTOS E PERDAS OPERACIONAIS	1.352,52 €	68	OUTROS GASTOS E PERDAS
652	QUOTIZAÇÕES	1.352,52 €	6883	QUOTIZAÇÕES
65201	UACS	447,00 €	68831	UACS
65202	ORDEM DOS MEDICOS	255,52 €	68832	ORDEM DOS MEDICOS
65203	Entidade Reguladora da Saúde	650,00 €	68833	Entidade Reguladora da Saude

As contas relativas aos outros custos e perdas operacionais (do POC) foram reclassificadas para as contas lançadoras que integram a nova (de razão) 68 do SNC. A nova conta (de razão) 65 do SNC, como adiante será apresentada, dá lugar ao reconhecimento dos gastos relativos às perdas por imparidade do período.

A passagem dos saldos dos referidos itens (gastos relativos a impostos à luz do SNC), no âmbito da reconversão automática para o novo normativo, não conduziu a diferenças em termos de rerepresentação da demonstração dos resultados para efeitos comparativos.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
66	AMORTIZACOES DO EXERCICIO	182.927,57 €		
662	IMOBILIZACOES CORPOREAS	182.677,59 €	642	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS
6623	EQUIPAMENTO BASICO	113.428,70 €	6423	EQUIPAMENTO BASICO
6624	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	25.000,04 €	6424	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE
6626	EQUIPAMENTOS ADMINISTRATIVOS	41.403,72 €	6425	EQUIPAMENTOS ADMINISTRATIVOS
6629	OUTRAS IMOBILIZACOES CORPOREAS	2.845,13 €	6427	OUTRAS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS
663	IMOBILIZACOES INCORPOREAS	249,98 €	643	ACTIVOS INTANGIVEIS
6631	DESPEAS DE INSTALACAO	249,98 €	569	RESULTADOS TRANSITADOS -ADOPÇÃO PELA 1ª VEZ

Os saldos das contas 66 (de razão) do POC, relativas às amortizações e ajustamentos do exercício foram reclassificados para as contas lançadoras que integram duas novas contas (de razão) do SNC: a conta 64, relativa aos gastos de depreciação e amortização (o POC apenas abarcava o conceito de amortização relativos às despesas de instalação, uma vez que, tal como já referido na secção relativa à área dos inventários (ver nota 2.4.6.1), tal elemento não cumpre os critérios prescritos pela NCRF 6 para o seu reconhecimento como activo intangível. O gasto de amortização deve ser, por tal facto, anulado no contexto da rerepresentação da demonstração de resultados para efeitos comparativos, provocando um aumento nos resultados do período reexpressos em 31 de Dezembro de 2009.

Assim, e salvo a excepção anteriormente mencionada relativa às amortizações das despesas de instalação, a passagem dos saldos dos referidos itens, no âmbito da reconversão automática para o novo normativo, não conduziu no entanto a diferenças em termos de rerepresentação da demonstração dos resultados para efeitos comparativos.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
68	CUSTOS E PERDAS FINANCEIRAS	17.346,12 €		
681	JUROS SUPORTADOS	392,59 €	691	JUROS SUPORTADOS
6811	JUROS DE EMPR. BANCARIOS	29,05 €	6911	JUROS DE FINANCIAMENTOS OBTIDOS
6813	JUROS DE OUTROS EMPR. OBTIDOS	0,40 €	6913	JUROS DE OUTROS EMPR. OBTIDOS
6817	JUROS CONTR. LOCAÇÃO FINANCEIROS	270,72 €	6917	JUROS CONTR. LOCAÇÃO FINANCEIROS
6818	OUTROS JUROS	92,42 €	6918	OUTROS JUROS
688	OUTROS CUSTOS E PERDAS FINANCEIROS	16.953,53 €		
6881	SERVICOS BANCARIOS	15.169,74 €	6981	SERVICOS BANCARIOS
6882	COMISSÕES MULTIBANCO	34,66 €	6982	COMISSÕES MULTIBANCO
6883	IVA N' DEDUTIVEL LEASING	1.749,13 €	6982	IVA N' DEDUTIVEL LEASING
78	PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS	-646,27 €		
781	JUROS OBTIDOS	-38,19 €	791	JUROS OBTIDOS
7811	DEPOSITOS BANCARIOS	-35,15 €	7911	DE APLICAÇÕES DE FINANCIAMENTOS OBTIDOS
7818	OUTROS JUROS	-3,04 €	7918	OUTROS JUROS
786	DESCONTOS DE PRONTO PAG. OBTID	-607,95 €	782	DESCONTOS DE PRONTO PAG. OBTIDOS
788	OUTROS PROV. E GANHOS FINANCEI	-0,13 €	798	OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS FINACEIROS
7881	REVERSÕES E AJUST. DE APLI. TE	-0,13 €	7988	OUTROS

Os custos e perdas financeiras e os proveitos e ganhos financeiros, reconhecidos, de acordo com o POC, nas contas lançadoras subordinadas às contas (de razão) 68 e 78,

respectivamente, merecem especial atenção no âmbito da reconversão para o plano de contas do novo normativo. Este cuidado deve-se à extinção do conceito de “financeiro” – mais amplo e mais genérico – e ao aparecimento (não sendo a sua substituição) do conceito mais restrito de “financiamento”, adoptado pelo novo normativo. Desse modo, no âmbito da reconversão, as diversas contas lançadoras que integram os saldos das contas 68 e 78 deverão ser reclassificadas para as diversas contas do SNC de gastos e perdas e rendimentos e ganhos, respectivamente em função da sua natureza.

A passagem dos saldos das contas 68 e 78 do POC para as contas do novo normativo poderá, eventualmente, e pelos factores já atrás mencionados, traduzir-se em diferenças em termos de reapresentação na demonstração dos resultados em termos comparativos, no âmbito da reconversão automática para o código de contas proposto pelo novo normativo, embora sem impacto no que diz respeito aos resultados líquidos do período.

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
69	CUSTOS E PERDAS EXTRAORDINARI	24.204,01 €		
694	PERDAS EM IMOBILIZACOES	0,14 €	687	GASTOS E PERDAS EM INVESTIMENTOS NÃO FINANCEIROS
6948	OUTROS	0,14 €	6878	OUTROS GASTOS E PERDAS
696	AUMENTO AMORTIZACOES E PROVISAO	23.697,86 €	655	EM ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS
6961	AMORTIZACOES	23.697,86 €	6551	AMORTIZACOES
697	CORRECCOES RELAT. A EXERCIC. A	203,18 €	6881	CORRECCOES RELATIVOS A EXERCICIOS ANTERIORES
698	OUTROS CUSTOS E PERDAS EXTRAOR	302,83 €	688	OUTROS GASTOS E PERDAS
6981	INSUFICIENCIA ESTIMAT. P/IMPOSTOS	167,83 €	6885	INSUFICIENCIA ESTIMATIVA P/IMPOSTOS
6987	ARRED. E ACERTOS	135,00 €	6887	ARRED. E ACERTOS
79	PROVEITOS E GANHOS EXTRAORDINA	-2.521,07 €		
798	OUTROS PROV. E GANHOS EXTRAORD	-2.521,07 €	788	OUTROS
7986	EXCESSO ESTIMAT. P/FÉRIAS E SU	-1.956,31 €	7886	EXCESSO ESTIMAT. P/FÉRIAS E SUB. FERIAS
7987	ARRED. E ACERTOS	-53,35 €	7887	ARRED. E ACERTOS
7989	OUTROS PROVEITOS E GANHOS EXTR	-511,41 €	7889	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS

O novo normativo não contempla, conforme estipulado no § 35 da NCRF 1 (Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras) a existência de “itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.” Desse modo, tornou-se necessário verificar, previamente à reconversão, as correspondências das anteriores contas de custos e proveitos extraordinários previstas pelo POC nas diversas contas de rendimentos e gastos previstos pelo novo código de contas do SNC. Uma vez que as novas contas (de razão) 68 e 78 representam itens residuais relativamente aos restantes elementos que integram as classes 6 e 7, a maioria das reclassificações serão efectuadas para as contas lançadoras que integram aquele conjunto. Tal foi o caso da reclassificação efectuada às contas que integravam o conjunto dos custos e proveitos extraordinários no balancete da sociedade em 31 de Dezembro de 2009.

A passagem dos saldos das contas (de razão) 69 e 79 do POC apresentam, por tal facto, diferenças em termos de reapresentação na demonstração dos resultados em termos comparativos, no âmbito da reconversão automática para o código de contas proposto pelo novo normativo, embora sem impacto no que diz respeito aos resultados líquidos do período.

Secção VI – O Capital próprio e as divulgações exigidas relativamente à adopção pela primeira vez

1. Enquadramento normativo

Com a publicação do SNC foi criada uma norma específica para pequenas entidades que tem como principal característica uma necessidade de relato mais reduzido. A NCRF-PE, desenvolve no ponto 5 os elementos a ter em conta no âmbito do processo de adopção pela primeira vez do novo normativo. O ponto 5.3, nomeadamente, estabelece nesse sentido que “[Q]uaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no capital próprio.” Os dois pontos seguintes (pontos 5.4 e 5.5), por sua vez, determinam os requisitos especificamente destinados às divulgações a serem observados nesse contexto, como se segue:

5.4. As divulgações no final do primeiro exercício após transição, devem incluir:

a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-PE, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;

b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como capital próprio.

5.5 Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores, devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

A NCRF 3, por sua vez, estabelece, particularmente nos §§ 14 a 18, os requisitos relativos à divulgação no âmbito da adopção pela primeira vez para as restantes entidades, não enquadráveis no conceito de pequenas entidades do Decreto-Lei

159/2009, de 13 de Julho, abrangidas pelo SNC. Importa destacar a inclusão nesta norma da divulgação dos impactos em termos de fluxos de caixa, exigência não contida na NCRF-PE, bem como a exclusão, no § 17, do âmbito de aplicação da NCRF 4 (Políticas Contabilísticas, Alterações em estimativas Contabilísticas e Erros) no caso particular das alterações de políticas decorrentes da adopção pela primeira vez, conforme se apresentam nas linhas que se seguem:

§14. Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afectou a sua posição financeira, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa relatados. Para tanto, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir:

a) a reconciliação do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio segundo as NCRF, entre:

(i) a data de transição para as NCRF; e

(ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas segundo os PCGA anteriores.

b) a reconciliação do lucro ou perda relatado segundo os PCGA anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, com o lucro ou a perda segundo as NCRF relativo ao mesmo período; e

c) caso se tenham reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, a entidade deve apresentar as divulgações que a NCRF 12 – Imparidade de Activos teria exigido se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as NCRF.

§15. Caso uma entidade apresente uma demonstração de fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração de fluxos de caixa.

§16. Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 14(a) e 14(b) devem distinguir entre correcção desses erros e alterações às políticas contabilísticas.

§17. A NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas e Erros, não trata de alterações nas políticas contabilísticas que ocorrem quando uma entidade adopta as NCRF pela primeira vez. Por essa razão, os requisitos da NCRF 4 relativos às divulgações de alterações às políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF.

§18. Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF devem divulgar esse facto.

A alínea c) do § 14 da NCRF 3, anteriormente transcrita, remete para a NCRF 12 os requisitos de divulgação relativos às imparidades (incluindo eventuais reversões de imparidades) reconhecidas no balanço de abertura, caso a entidade tivesse reconhecido ou revertido tais perdas no período inicial da data de transição para as NCRF. As divulgações em matéria de imparidades exigidas pela NCRF 12 constam dos §§ 65 a 69, a seguir apresentados:

§65. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos:

(a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são incluídas;

(b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecida nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são revertidas;

(c) a quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período;

(d) a quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.

§66. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada perda material por imparidade reconhecida ou revertida durante o período para um activo individual, incluindo goodwill, ou para uma unidade geradora de caixa:

(a) os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão de perda por imparidade;

(b) a quantia de perda por imparidade reconhecida ou revertida;

(c) a natureza do activo;

(d) se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa, uma descrição da maneira corrente e anterior de agregar activos e as razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;

(e) se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso;

(f) se a quantia recuperável for o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como, se o justo valor foi determinado por referência a um mercado activo);

(g) se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.

§67. Uma entidade deve divulgar a seguinte informação para as perdas por imparidade agregadas e as reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o parágrafo 66:

(a) as principais classes de activos afectadas por perdas por imparidade e as principais classes de activos afectadas por reversões de perdas por imparidade;

(b) os principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento desta perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.

§68. Se, de acordo com o parágrafo 41, qualquer porção do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) à data de relato, a quantia do goodwill não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.

§69. Uma entidade deve divulgar pormenorizadamente o processo subjacente às estimativas usadas para mensurar as quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas.

Cumprir destacar ainda que o § 15 da NCRF 3 prescreve requisitos de divulgação relacionados com os impactos da adopção pela primeira vez em termos de fluxos de caixa relatados, exigência, por seu turno, inexistente na NCRF-PE, sendo certo que a demonstração de fluxos de caixa não é uma demonstração obrigatória para as pequenas entidades.

Por outro lado, o §16 da NCRF 3, tal como o ponto 5.5 da NCRF-PE prescreve que as entidades devem distinguir, no conteúdo divulgado relativamente à reconciliação do capital próprio, entre a correcção de erros e as alterações às políticas contabilísticas. Nesse sentido, importa destacar alguns dos conceitos e orientações presentes no ponto 6 da NCRF-PE e na NCRF 4 (Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas e erros).

Os pontos 6.5 e 6.6 da NCRF-PE, abaixo transcritos, apresentam orientações relativamente às alterações nas políticas contabilísticas, sendo substancialmente idênticos ao dos §§12 e 14 da NCRF 4:

6.5. Uma entidade deve alterar uma politica contabilística apenas se a alteração:

a) passar a ser exigida por uma Norma ou Interpretação; ou

b) resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

6.6. Não são alterações nas políticas contabilísticas:

a) a aplicação de uma política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições, que não ocorram anteriormente ou eram imateriais.

Os três pontos seguintes da NCRF-PE, por sua vez, apresentam o conteúdo relacionado com o tratamento contabilístico a adoptar face aos erros e alterações às estimativas contabilísticas que entretanto se verificarem, apresentados nas linhas seguintes:

6.7. O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 6.8, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados do:

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

b) período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.

6.8. Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em activos e passivos, ou se relacione com o item do capital próprio, ela deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, activo ou passivo relacionado no período da alteração.

6.9. A correcção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detectado, sendo efectuada directamente em resultados transitados.

Os pontos da NCRF-PE acima apresentados, não fornecem indicações que permitam distinguir adequadamente os conceitos de erro e alterações em políticas contabilísticas. Tais conceitos apresentam-se, porem, clarificados na NCRF 4, a partir dos diversos parágrafos da referida norma que adiante se transcrevem:

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

(a) estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

(b) poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

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

§21. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos num período da alteração duma política contabilística na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de activos e passivos no início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado desse período.

§22. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga em que seja praticável faze-lo.

§27. Como consequência das incertezas inerentes às actividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve juízos de valor baseados na última informação disponível. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

a. débitos incobráveis (de contas a receber)

b. obsolescência de inventários

c. justo valor dos activos e passivos financeiros;

d. a vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados em, activos depreciáveis; e

e. obrigações respeitantes a garantias

§38. Um erro do período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospectiva excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito cumulativo do erro.

§43. As correcções de erros distinguem-se de alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas, pela sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no momento do desfecho de uma contingência não é correcção de um erro.

Conforme estipulado na NCRF 3, a sociedade procedeu à preparação de um balanço de abertura à data de transição, com as correspondentes diferenças entre o normativo anterior (POC e Directrizes Contabilísticas) e o SNC. A referida norma estabelece, como princípio geral, que as políticas contabilísticas definida pela sociedade, à luz do novo normativo, sejam aplicadas retrospectivamente, e os correspondentes ajustamentos, à data da transição, reconhecidos numa conta específica dos resultados transitados.

2. Questões que se levantam na análise do capital próprio

A NCRF 3 prescreve ainda, no que diz respeito aos ajustamentos decorrentes da adopção pela primeira vez, que “ (...) uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutro item do capital próprio) à data da transição para as NCRF.”

Nesse sentido, e em função dos requisitos de divulgação anteriormente mencionados, prescritos pela mesma NCRF, importa analisar os impactos da adopção pela primeira vez reconhecidos no capital próprio para uma adequada reexpressão da informação divulgada.

Em síntese, e segundo a opinião de Almeida e Albuquerque (2010), as disposições relativas à adopção pela primeira vez no que diz respeito ao capital próprio resultam essencialmente da necessidade de, em termos de divulgação:

- Distinguir os impactos decorrentes da adopção pela primeira vez em cada uma das rubricas que compõem o capital próprio, apresentando a respectiva reconciliação dos saldos destas mesmas rubricas, após os ajustamentos efectuados, com os saldos mais recentes das demonstrações financeiras apresentadas segundo os PCGA anteriores.

- Diferenciar os impactos nos resultados transitados decorrentes da adopção pela primeira vez com efeitos na reexpressão dos resultados do período (reexpressão comparativa) dos impactos com efeitos nos resultados transitados de períodos anteriores (relativamente aos saldos do período das mais recentes demonstrações financeiras apresentadas segundo os PCGA anteriores e o período relativo às primeiras demonstrações financeiras segundo as NCRF);
- Reexpressar os resultados do período com base – para além das reclassificações eventualmente necessárias, no âmbito da demonstração de resultados – nos impactos nos resultados transitados decorrentes dos ajustamentos efectuados à luz do novo normativo com efeitos na reexpressão dos resultados do período;
- Determinar os efeitos em termos de reexpressão da posição financeira (reexpressão comparativa) decorrentes dos impactos reconhecidos nos resultados transitados decorrentes dos ajustamentos à luz do novo normativo.

3. Análise do balancete em 31 de Dezembro

Conta POC	Rubrica	Saldo em 31/12/2009	Conta SNC	Rubrica
51	CAPITAL SOCIAL	-100.000,00 €	51	CAPITAL
57	RESERVAS	-1.026.941,93 €	55	RESERVAS
571	RESERVAS LEGAIS	-20.000,00 €	551	RESERVAS LEGAIS
574	RESERVAS LIVRES	-1.006.941,93 €	552	OUTRAS RESERVAS
59	RESULTADOS TRANSITADOS	96.941,65 €	56	RESULTADOS TRANSITADOS
881	RESULTADO LIQUIDO DO EXERCICIO	735.091,74 €	881	RESULTADO LIQUIDO DO PERIODO

Para além de alterações (reordenações) em termos de códigos de contas, como as que se verificam relativamente aos resultados transitados e às contas de reservas, importa destacar a existência de uma nova conta (SNC) 59, denominada de outras variações no capital próprio, para onde transitam os subsídios e doações anteriormente registados no conjunto das reservas, como subcontas da conta (de razão) 57 do POC.

A partir dos elementos constantes do balancete anteriormente apresentado, e em função das operações relativas à adopção pela primeira vez divulgadas nas anteriores secções deste relatório, relacionadas, nomeadamente, com os inventários, os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os activos e passivos financeiros e os rendimentos e gastos, este ponto destina-se a apresentar e divulgar a reconciliação do capital próprio e resultados do período, bem como os efeitos em termos de alteração da posição financeira (activos, passivos e capitais próprios) e alteração do desempenho

(rendimentos e gastos) em resultado da adopção pela primeira vez do SNC (uma vez que não se verificaram ajustamentos materiais na demonstração dos fluxos de caixa). Adicionalmente, e conforme prescrito nas últimas alíneas da nota 2.4, será necessário distinguir os impactos decorrentes das alterações de políticas contabilísticas dos impactos decorrentes da correcção de erros verificados.

CONCLUSÕES

O estágio realizado na GESBANHA foi muito gratificante, na medida em que, pude em simultâneo aplicar os conhecimentos adquiridos durante o Mestrado a uma empresa e a uma realidade que estava a decorrer: a transição do POC para SNC.

A globalização trouxe a tendência de sermos mundiais. A distância mede-se em tempo e o espaço é, muitas vezes, um conceito virtual. Nesta óptica de integração e de proximidade, também ao nível dos fenómenos económicos e empresariais se sentiu a necessidade de quebrar barreiras e criar referenciais de leitura simples e baseados em dados comparáveis, a que o POC não seria capaz de responder.

Desde do início que a preparação de uma transição desta natureza envolvia uma análise do negócio, uma identificação qualitativa das áreas críticas e, através de um acompanhamento da administração definiram-se os próximos passos.

No momento da conversão deu-se especial atenção aos impactos na organização, à reorganização do *reporting* financeiro e à quantificação da própria conversão, isto porque o impacto das NCRF sente-se em tudo o que deriva da informação financeira: *Managing Reporting*, Sistemas e Processos, Formação, Financiamento, Implementação e recursos, Contas Estatutárias, *Stakeholders*.

Interpretativo, o SNC baseia-se mais em princípios do que no cumprimento de regras explícitas. Essa foi uma das dificuldades sentidas durante o trabalho. Por outro lado, embora seja menos rígido do que o POC em termos de regras, o SNC parece mais exigente no que respeita ao reporte financeiro, sendo de esperar informação mais detalhada (tanto a nível quantitativo, como a nível qualitativo) e de maior qualidade.

Considerando isto e sabendo que o SNC vai favorecer a transparência das empresas nacionais, podemos encarar o novo normativo contabilístico com optimismo, na medida em que, mais do que um desafio, é uma oportunidade a aproveitar.

Cabe, por último, realçar uma nota importante que à data da conclusão deste estágio não foi possível apresentar as peças financeiras com data de Abertura de Janeiro de 2010.

“O mais difícil não é aderirmos às novas ideias, mas libertarmo-nos das passadas”

BIBLIOGRAFIA

Almeida, Maria do Céu e Albuquerque, Fábio de – A Adopção pela primeira vez do novo normativo (SNC), 1ª Ed. Lisboa: Chaves Ferreira Publicações, 2009, ISBN: 978-972-8987-20-6

Cascais, Domingos e Farinha, José Pedro – SNC e as PME – Casos Práticos, 1ª Ed. Lisboa: Texto Editores, Lda, 2010, ISBN: 978-972-47-4149-9

CNC [Comissão de Normalização Contabilística]. (2003). Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística. Lisboa. Acedido em 2010-02-01, em http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/_NCN_LO_CE_AprovadoGC.pdf

CNC [Comissão de Normalização Contabilística]. (2004). Desenvolvimento do novo modelo de normalização contabilística: Plano de acção da CNC. Lisboa. Acedido em 2010-02-01, em http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/Plano_acciao_NCN_sintese.pdf

CNC [Comissão de Normalização Contabilística]. (2005). Directriz Contabilística nº 18: Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites. Homologada em 24 de Agosto de 2005 pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Publicada no DR II, nº 184, de 23-09-2005, pág. 13809, com a referência Despacho n. 20289/2005 (2ªsérie). Acedido em 2009-12-15, em http://www.cnc.min-financas.pt/Directrizes/Dir18_pc_pcg_aceites_revista_2005.pdf

Declaração de Rectificação nº 67-B/2009, de 11 de Setembro. Diário da República nº 177 – I Série. Lisboa. Acedido em 2010-02-05, em http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_final/Declaracao_Rectificacao_67B_2009.pdf.

Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro. Aprova o Plano Oficial de Contabilidade. Acedido em 2009-12-01, em http://cnc.min-financas.pt/sitecnc_poc_d410_89.htm

Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho. Aprova o SNC. Diário da República nº 133 – I A. Lisboa. Acedido em 2010-02-10, em http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_final/DL_158_2009_13Jul.pdf

Decreto -Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro. Diário da República nº 10 – I Série A. Lisboa

Epstein, Barry J.; Jermakowicz, Eva K. IFRS 8 – Interpretation and Application on International Financial Reporting Standards. New Jersey: John & Sons, 2008. ISBN 978-0470-13516-7

Portaria nº 986/2009, de 7 de Setembro. Aprova os modelos das demonstrações financeiras. Diário da República nº 173 I Série. Lisboa. Acedido em 2010-02-15, em http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_final/Portaria_986_2009_07Set.pdf

Portaria nº 1011/2009, de 9 de Setembro. Aprova o código de contas. Diário da República nº 175 I Série. Lisboa. Acedido em 2010-02-16, em http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_final/Portaria_1011_2009_09Set.pdf

Pires, Jorge e Gomes, João – SNC Sistema de Normalização Contabilística Teoria e Prática. 2ª Edição. Porto: Vida Económica – Editorial, SA, Abril 2010, ISBN: 978-972-788-348-6

Rodrigues, João – Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade e Relato Financeiro. Lisboa: Áreas Editora SA, 2003.

Sá, António Lopes – História Geral e das Doutrinas da Contabilidade, 2ª ed. Lisboa: Vislis Editores, Lisboa, 1998, ISBN 972-52-0031-4.

Santos, L. (2006). Contabilidade internacional: Comparação das normas contabilísticas para as empresas não financeiras nos países lusófonos. (1ª edição). Porto: Vida Económica.

ANEXOS

Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho

Declaração de Rectificação nº. 67-B/2009, de 11 de Setembro