

2009

CONTABILIDADE FINANCEIRA AVANÇADA

Apontamentos (Sebenta)

[A Contabilidade Financeira Avançada objecto da presente “Sebenta” consiste, essencialmente, na articulação da Contabilidade Financeira com a Fiscalidade e o Direito das Sociedades, na perspectiva dos Resultados – enfatizando a vertente nacional e internacional das Normas de Contabilidade e do Relato Financeiro.]

AUTOR: António Lopes Nicolau (MSc)
Abril



“Sebenta” de Contabilidade Financeira Avançada

APRESENTAÇÃO

A **Contabilidade Financeira Avançada** objecto da presente “Sebenta” integra, essencialmente, a *Contabilidade Financeira* com a *Fiscalidade* e o *Direito das Sociedades*, na perspectiva dos Resultados – enfatizando a vertente nacional e internacional das Normas de Contabilidade e do Relato Financeiro.

Os utilizadores da informação financeira, para tomarem decisões, precisam de dispor de informação útil, pertinente e fiável sobre a empresa/organização. Compete à contabilidade (a este nível) responder às exigências qualitativas e necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras. E, ao mesmo tempo, compete aos profissionais de contabilidade preparar essa informação.

É, neste contexto, que reside a razão de ser desta “*disciplina avançada*” em Contabilidade Financeira. De uma forma geral, pretende-se consolidar as matérias já estudadas nas disciplinas atrás referenciadas, bem como criar bases sólidas para as disciplinas subsequentes afins, e que sejam úteis; isto é, **de aplicação prática nas empresas, serviços e organizações** e que **acrescentem valor aos futuros profissionais nas respectivas áreas de trabalho** que tenham responsabilidades, quer na *preparação* e quer na *análise da informação financeira*¹.

É de referir, também, que em sede do Plano Geral de Contabilidade (PGC) em vigor, em nossa modesta opinião, o mesmo não está preparado nem estruturado para ser assumido como objecto principal de estudo nesta disciplina, mas sim tê-lo propriamente como um “elemento” de carácter instrumental, que lhe deverá estar reservado.

A presente “Sebenta” é complementada com um “**Programa Curricular**” onde constam: os objectivos, a metodologia, os destinatários, a avaliação, a síntese dos capítulos, bem como a bibliografia de referência e alguma legislação afim. A acrescer, foram seleccionados Exercícios de Aplicação e um pequeno Glossário de termos específicos².

Assim sendo, passamos a apresentar o Índice Geral e a descrição dos respectivos Capítulos.

¹ Adaptado de *Overgest/ISCTE*, 2004/05.

² Ver, também, *IASCF & OROC*, 2004, p.1641.

ÍNDICE

“SEBENTA” DE CONTABILIDADE FINANCEIRA AVANÇADA

| | Página |
|----------------------------------------------------------------------|----------|
| 0 – APRESENTAÇÃO | 2 |
| I – ASPECTOS GERAIS SOBRE O ESTUDO DA CONTABILIDADE | |
| 1.1. Contabilidade | 5 |
| 1.2. Criação de Empresas | 13 |
| II – NORMALIZAÇÃO E HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA | |
| 2.1. Contabilidade e os Sectores da Economia | 15 |
| 2.2. Contextos Normativos Nacionais e Internacionais | 15 |
| 2.3. Normalização da Contabilidade em Angola | 24 |
| III – EXERCÍCIO CONTABILÍSTICO E OS ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS | |
| 3.1. Exercício Contabilístico | 39 |
| 3.2. Diferenças entre Conceitos | 40 |
| 3.3. Especificidade dos Exercícios e sua Contabilização | 40 |
| IV – IMOBILIZADO E AS AMORTIZAÇÕES | |
| 4.1. Imobilizado Tangível e Intangível | 44 |
| 4.2. Amortizações e Reintegrações | 44 |
| 4.3. Contabilização e Aplicação do Cálculo das Amortizações | 47 |
| V – CONTRATOS PLURIANUAIS: o caso dos Contratos de Construção | |
| 5.1. Enquadramento e Bases Gerais | 50 |
| 5.2. Contratos de Construção e Assimilados | 51 |
| 5.3. Problemática Contabilística dos Contratos de Construção | 55 |
| VI – IMPOSTO SOBRE OS RENDIMENTOS | |
| 6.1. Aspectos Gerais | 63 |
| 6.2. Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares | 64 |
| 6.3. Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas | 65 |
| 6.4. Imposto Corrente e o Imposto Diferido | 66 |
| 6.5. Contabilização do Imposto sobre os Lucros | 69 |

VII – TRABALHOS E OPERAÇÕES DE FIM DE EXERCÍCIO

| | |
|----------------------------------------------------------------------------|----|
| 7.1. Introdução | 74 |
| 7.2. Balancete de Verificação e o Inventário Anual | 75 |
| 7.3. Conciliação e a Regularização das Contas | 75 |
| 7.4. Balancete Rectificado e o Apuramento dos Resultados | 76 |
| 7.5. Balancete de Encerramento e as Demonstrações Económicas e Financeiras | 76 |
| 7.6. Encerramento e a Reabertura das Contas | 77 |
| 7.7. Aplicação dos Resultados | 78 |

VIII – RELATO FINANCEIRO E O IMPACTO DA FISCALIDADE NOS SISTEMAS CONTABILÍSTICOS

| | |
|----------------------------------------------------------|----|
| 8.1. Demonstrações Financeiras | 79 |
| 8.2. Relato Financeiro <i>versus</i> Prestação de Contas | 89 |
| 8.3. Prestação de Contas e sua Divulgação | 92 |
| 8.4. Prestação de Contas para Efeitos Fiscais | 95 |
| 8.5. Declaração Anual de Rendimentos e Anexos | 97 |
| 8.6. Impacto da Fiscalidade nos Sistemas Contabilísticos | 99 |

“SEBENTA” DE CONTABILIDADE FINANCEIRA AVANÇADA

I – ASPECTOS GERAIS SOBRE O ESTUDO DA CONTABILIDADE

1.1. CONTABILIDADE

1.1.1. Noção de Contabilidade

À contabilidade *várias noções* lhe são atribuídas, não havendo no entanto, de momento, alguma que seja de consenso universal.

Uma das interrogações que se coloca à sua definição trata-se da seguinte questão: a **Contabilidade** é uma *Ciência* ou uma *Técnica* ?

Para uma tentativa de resposta à questão atrás referida, servimo-nos das noções de Noel & Silva em que a contabilidade é vista de duas formas, a saber³:

i) **SENTIDO RESTRITO** (*strictu sensu*): correntemente/vulgarmente, se tomam como sinónimos os termos «contabilidade» e «escrituração». Assim se consideram, porque na realidade aplicada aos problemas concretos para cuja resolução procuram dar forma, a contabilidade é, em grande parte, constituída por um sistema de registos e por uma *técnica* a que se chama tradicionalmente de *escrituração*.

ii) **SENTIDO AMPLO** (*latu sensu*): a contabilidade é tida como uma **ciência** de carácter económico, que consiste em recolher todas as informações relativas aos factos ocorridos numa determinada entidade e registá-las de uma forma organizada e sistemática, para que esse registo possa, posteriormente, ser utilizado na obtenção de determinadas informações.

Em suma: *todo o conhecimento é, em sentido genérico, ciência ou saber, mas é aos grandes conjuntos ordenados e especializados de conhecimentos que se dá o nome de “Ciência”, por ex.: Física, Química, Matemática, etc. A contabilidade, constitui hoje um conjunto suficientemente ordenado e sistematizado de conhecimentos capazes de lhe conferir a qualificação de ciência. Pois, continua a ser em grande parte, uma técnica, mas servida por conhecimentos científicos*⁴.

Segundo Esteves Pereira⁵, todas as informações contabilísticas devem preencher, pelo menos, **três requisitos** fundamentais, a saber:

- a) **Relevância:** dar resposta a uma questão; isto é, a informação é relevante quando se torna necessária para a tomada de decisões por parte dos utentes/utilizadores.

³ Noel & Silva (1973, pp.13/15) (retomada por Mendes, 2001, p.14).

⁴ As *técnicas*, em geral, são formas metodológicas de aplicar os conhecimentos científicos à resolução dos casos práticos (Noel, 1973, p.14).

⁵ Pereira (1978, pp.21-22).

- b) **Actualidade:** dar resposta em tempo oportuno; isto é, as informações não jogam o seu papel essencial, em relação aos utentes, quando são fornecidas a *destempo*; e
- c) **Quantificação:** dar resposta em termos quantitativos. Isto é, deve entender-se na sua forma mais ampla, significando a quantidade e a sua mensuração/valorização.

Para além da representação dos factos patrimoniais e do tratamento dos respectivos dados (**técnica contabilística**), a sua medição, o sistema de classificação das contas (**plano de contas**), o princípio da dualidade e o controlo das informações obtidas, são assuntos que se enquadram já no **campo científico** da contabilidade, na medida em que a sua abordagem se apoia num conjunto coerente de definições, axiomas e requisitos, conducentes a teoremas, leis e regras básicas de funcionamento, entre outros.

✚ Então, o que é a Contabilidade ?

Para termos uma visão “teórico-prática” mais consistente (em nosso entender) de uma tentativa de noção de contabilidade, socorremo-nos da versão seguinte⁶:

A **Contabilidade**, é uma actividade que *proporciona informação, geralmente quantitativa e muitas vezes expressa em unidades monetárias, para tomada de decisões, planeamento, controlo das fontes e operações, avaliação do desempenho e relato financeiro a utentes exteriores*⁷.

Como sistema de mensuração (valorização) e comunicação, a contabilidade é utilizada para que se atinjam os seguintes **objectivos**: avaliar a posição financeira, a variação dos seus resultados e a dos fluxos de caixa; fornecer os elementos informativos ao controlo dos activos, dos passivos e do capital próprio; assegurar o controlo dos custos dos produtos, dos serviços e das funções; possibilitar o estabelecimento e controlo da realização das políticas, dos planos, dos programas e dos orçamentos; fornecer às entidades fiscais as informações indispensáveis à tributação da riqueza gerada na empresa; possibilitar às entidades estatísticas os elementos necessários à Contabilidade Nacional; e, por fim, valorizar o impacto da acção da empresa na actividade humana e no meio ambiente circundante. Tradicionalmente, a Contabilidade aplicava-se, somente, aos factos passados dos sistemas económicos, que constituíam o seu objecto. Todavia, é importante reconhecer que o conhecimento dos factos passados é da maior importância para se poder conhecer o presente e, sobretudo, planear o futuro.

⁶ Por uma questão funcional/operacional e para os efeitos da legislação em vigor, por **Contabilidade**, entende-se o *trabalho relativo à elaboração do balanço, da demonstração de resultados, da demonstração de fluxos de caixa e das Notas às Contas referentes a cada exercício económico* (nº 1, do artigo 1º, da **Lei 3/01**, da Contabilidade e Auditoria).

⁷ Subjacente à movimentação das contas acima referidas estão conceitos económicos e financeiros muito importantes (Costa & Alves, 2001, pp.291/94).

1.1.2. Objecto, Método e Finalidade

Para nos ocuparmos do objecto, método e finalidade, aproveitamos a tentativa de definição de contabilidade que nos é sugerida por Esteves Pereira⁸: a **contabilidade** é uma ciência de natureza económica, cujo *objecto* é a realidade económica (*passada, presente e futura*) de qualquer entidade pública ou privada, analisada em termos quantitativos e por *método* específico, com o *fim* de obter as informações indispensáveis à gestão dessa entidade, nomeadamente ao conhecimento da sua situação patrimonial e dos resultados obtidos e ao planeamento e controlo das suas actividades.

Assim temos:

Objecto: é a realidade económica (*passada, presente e futura*) de qualquer entidade pública ou privada, analisada em termos quantitativos.

Método: é baseado num conjunto ordenado e coerente de *hipóteses e regras de funcionamento*, que permitem a obtenção dos resultados desejados.

Finalidade: é a obtenção de informações úteis para todos os possíveis interessados/ utentes:

a) no que se refere as informações que dizem respeito às relações da entidade com o *exterior* (dirigidas aos responsáveis, aos sócios, pessoal, financiadores, Estado e o público em geral, interessados em conhecer os resultados obtidos e a situação da entidade, em termos dos bens, direitos e obrigações, recursos próprios e alheios);

b) e as que respeitam às operações realizadas no *interior* da própria entidade (que são dirigidas aos seus responsáveis a todos os níveis, interessados em conhecer os custos, proveitos e resultados, por funções, que lhes permitam orientar as suas decisões, planear as actividades e controlar as realizações).

1.1.3. Funções da Contabilidade

As funções da contabilidade são múltiplas, das quais podemos destacar as seguintes⁹:

- ⇒ Função de **Registo**: possibilitando o registo dos factos patrimoniais efectuados pelas entidades;
- ⇒ Função de **Controlo**: possibilitando controlar e acompanhar a actividade desenvolvida pelas entidades;
- ⇒ Função de **Avaliação**: possibilitando a avaliação dos bens produzidos ou armazenados (*valorização*);
- ⇒ Função de **Análise**: fornecendo os elementos necessários à análise dos resultados obtidos;
- ⇒ Função de **Previsão**: fornecendo os elementos necessários à elaboração de orçamentos.

⁸ Pereira (1977, p.23) e (1978, pp.10/12).

⁹ Silva & Matos (TOE,1, 1999, p.304).

1.1.4. Evolução Histórica da Contabilidade

Segundo Esteves Pereira¹⁰, a evolução histórica da contabilidade compreende dois grandes períodos, a saber:

i) **Período Empírico** (dos primeiros tempos a 1494): *produzir, contar e trocar* são próprios da natureza humana. O Homem sendo um agente produtor e transformador da Natureza foi, desde logo, obrigado a resolver o problema da contagem e que, cedo, se apercebeu das vantagens da troca. Mas atendendo a sua limitada capacidade de memória sentiu a necessidade de tomar nota ou registar os factos relacionados com a sua actividade. Assim, de um conjunto de actividades, faculdades e sentimentos, nasceu espontaneamente a “**contabilidade**”. Mas, embora a técnica de registo se tenha aperfeiçoado progressivamente, acompanhando a crescente complexidade das trocas, a verdade é que, até 1494, a contabilidade teve um carácter empírico, essencialmente prático, não ultrapassando o registo simplista e incompleto da realidade económica observada¹¹.

ii) **Período Científico** (de 1494 até aos nossos dias): inicia-se com o monge matemático, italiano, **Luca Pacioli**, e a sua obra “*Summa de arithmética, geometria, proportioni et proportionalita*”, onde num dos capítulos do mesmo livro dedicou-se ao estudo das dívidas a receber e a pagar. Ao sistematizar o seu registo, o autor, definiu um princípio que ficou conhecido por “**princípio das partidas dobradas**” ou “*digrafia*”, e que ainda hoje é o fundamento da técnica contabilística. O período em referência é subdividido em três fases distintas, a saber:

a) **Fase Legalista (1494 a 1920)**: durante esta fase a contabilidade evolui bastante, mas os seus registos foram dominados pelos aspectos e preocupações de *ordem jurídica* e utilizados sobretudo como forma de prova das operações realizadas.

b) **Fase Económica (1920 a 1950)**: durante as duas Guerras Mundiais¹² a *indústria* teve um grande desenvolvimento, realizado sob condições bastante difíceis, tornando-se indispensável o controlo dos gastos com a produção e a utilização, o mais racional e rentável possível, dos recursos escassos. Assim, esta fase esteve virada mais para a gestão e para a análise. Em **1919** (com efeitos nos anos seguintes), o Sr. **Eugene Schmalenbach** com o seu “*Balanço Dinâmico*” acabou por inverter, definitivamente, a importância relativa das finalidades da informação contabilística, passando as mesmas a estarem estreitamente vinculadas ao conhecimento da realidade económica, tanto de ordem empresarial como nacional, devendo proporcionar aos responsáveis, a todos os níveis, uma adequada tomada de decisões, passando os legalistas para uma posição secundária. A contabilidade deixou de preocupar-se exclusivamente com o passado e começou a considerar seriamente o presente, como forma de servir de *predição* ao futuro.

¹⁰ Pereira (1978, pp.18/22). Já em Noel (1973, pp.15/23), os períodos são repartidos em três e podemos encontrar uma forma mais analítica da evolução da contabilidade.

¹¹ A **gênese da contabilidade** é explicada (segundo a maioria dos autores) pela necessidade sentida pelo homem de preencher as limitações da memória, mediante um processo de classificação e registo que lhe permitisse recordar facilmente as variações sucessivas de determinadas grandezas, para que em qualquer momento pudesse saber da sua extensão (Borges & al., 1998, p.19).

¹² I Guerra Mundial, de **1914 a 1918**; e a II Guerra Mundial, de **1939 a 1945**.

c) **Fase Formalista (1950 aos nossos dias)**: com o desenvolvimento de novas técnicas, tais como a investigação operacional, revolução nos campos da **informática**¹³ e da cibernética¹⁴, também, novos caminhos se abriram para o desenvolvimento da contabilidade. Assim, a partir de 1950 vários autores passaram a dedicar-se ao estudo da análise formal da contabilidade, estabelecendo axiomas, definições, teoremas e requisitos, susceptíveis de tratamento lógico e matemático, para se chegar a resultados cada vez mais ricos de potencialidades explicativas e *predictivas*. No entanto, a **formalização** rigorosa da teoria contabilística só foi estabelecida em **1964**, pelo canadiano **Richard Mattessich**, com a sua obra: “*Accounting and Analytical Methods – Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro Economy*”. Assim, nestas circunstâncias, estavam criadas as condições para um desenvolvimento substancial e uma evolução rápida da contabilidade moderna.

QUADRO RESUMO DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE

| PERÍODO | FASES | | Nomes e livros notáveis | Características |
|-----------------------|------------|---------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | Designação | Limites | | |
| i) Empírico | ----- | (...) a 1494 | ----- | Registo simplista de dados |
| ii) Científico | Legalista | 1494 a 1920 | Luca <u>Pacioli</u> (Italiano) « <i>Summa de Arithmética</i> » | Registo das operações como meio de prova e conhecimento da situação da empresa como garantia dos seus credores. |
| | Económica | 1920 a 1950 | Eugene <u>Schmalenbach</u> (Alemão) « <i>O Balanço Dinâmico</i> » | Conhecimento da realidade económica passada, presente e futura, para obtenção das informações indispensáveis a uma consciente tomada de decisões. |
| | Formalista | 1950 a (...) | Richard <u>Mattessich</u> (Canadiano) « <i>Accounting and Analytical Methods</i> » | Elaboração dos princípios contabilísticos, formalizando as suas proposições, submetendo-as a tratamento lógico e matemático, para obter informações com maior potencialidade explicativa e predictiva. |

Fonte: Adaptado de Pereira (1978, p.22).

¹³ **Informática**: técnica que utiliza o computador e a investigação operacional no tratamento das informações.

¹⁴ **Cibernética**: utilização de comandos automáticos para a realização de operações complexas.

1.1.5. Divisões da Contabilidade

A contabilidade vista de forma abrangente (subjectiva e objectiva), e depois de consultada várias abordagens, resumimos as suas divisões em: Contabilidade «*Genérica*» e Contabilidade «*Específica*» (aplicada), cuja descrição passamos a apresentar¹⁵:

A.1) Contabilidade “*Genérica*”

A contabilidade “genérica” está conformada dos elementos seguintes¹⁶:

- ⇒ ***Teoria Contabilística Geral***: conjunto de disposições lógicas gerais interligadas e comuns ao objecto da contabilidade, tendo em conta a existência de várias escolas teóricas (*normas contabilísticas gerais e comuns*);
- ⇒ ***Técnica Contabilística Geral***: práticas contabilísticas gerais e comuns utilizadas na preparação e elaboração da contabilidade, tendo em conta os principais sistemas contabilísticos existentes (*práticas contabilísticas gerais e comuns*).

A.2) Contabilidade “*Específica*”

A contabilidade aplicada (*específica*) à realidade económica divide-se em: Contabilidade Nacional, Pública e Privada¹⁷.

- **Contabilidade Nacional**: consiste no conjunto de quadros e mapas destinados a apurar os valores da “Produção”, da “Despesa” e do “Rendimento” de uma Região, Nação ou Grupo de Nações. Para a sua elaboração recorre-se aos serviços da estatística.
- **Contabilidade Pública**: refere-se ao registo das Verbas atribuídas aos Organismos Autónomos, Autarquias Locais e ao Estado, devidamente classificadas; bem como dos Gastos e Despesas efectuados pelos mesmos a coberto das respectivas Verbas.
- **Contabilidade Privada**: constituída pela contabilidade empresarial englobando, também, a “contabilidade doméstica” (das famílias)¹⁸. A **Contabilidade Empresarial** constitui o segmento mais visível dentro da contabilidade privada, pois, destina-se ao registo dos factos económicos ocorridos nas empresas e que, por sua vez, encontra-se repartida em:
 - **Contabilidade Financeira**: que se encarrega das relações da empresa com o exterior.
 - **Contabilidade de Custos**: trata da contabilidade do movimento interno ou da produção, destinada a fornecer informações para a gestão da empresa.
 - **Contabilidade Previsional/Orçamental**: feita com valores estimados (antes da ocorrência dos factos), destinada ao planeamento e controlo dos gastos e dos resultados, e que serve para analisar os desvios ocorridos em relação ao plano.

¹⁵ Ver Noel, 1973, pp.29/30 e p.253.

¹⁶ Em Maria, Daniel Coelho, (2003, p.67), encontramos a seguinte referência: “Obtenção dos valores do orçamento inicial e entrega de valores finais para utilização em aplicações de **contabilidade genéricas**”.

¹⁷ Para mais informações, consultar em Pereira (1977, pp.23/24) e (1978, pp.13/15)

¹⁸ A esta, é-lhe associada à contabilidade pública para formar a **Contabilidade Administrativa**.

É de notar que é através da contabilidade empresarial que se obtêm outro tipo de informações de grande interesse aos diversos utentes, tais como a **Análise Contabilística**: que nos leva à *Análise Financeira* através de “rácios” e indicadores; a **Revisão Contabilística**: que nos leva à *Auditoria* e à *Certificação das Contas*; e a **Consolidação Contabilística**: relacionada com a associação das contas da “empresa-mãe” com as das suas “afiliadas” (isto é, um grupo de sociedades)¹⁹, que se pode verificar na *Contabilidade das Sociedades*.

ESQUEMA DAS DIVISÕES DA CONTABILIDADE

| CONTABILIDADE | | | | | | | | | |
|---------------------------------|-------|-----------------------|------------------------------|-----------------------|----------------------|----------|----------|------------------------------|-----------------------------|
| A.1) CONTABILIDADE "GENÉRICA" | | | | | | | | | |
| TEORIA CONTABILÍSTICA GERAL | | | TÉCNICA CONTABILÍSTICA GERAL | | | | | | |
| A.2) CONTABILIDADE "ESPECÍFICA" | | | | | | | | | |
| CONTABILIDADE NACIONAL | | CONTABILIDADE PÚBLICA | | CONTABILIDADE PRIVADA | | | | | |
| Grupo de nações | Nação | Região | Estados | Autarquias locais | Organismos autónomos | Famílias | Empresas | | |
| | | | | | | | | CONTABILIDADE ADMINISTRATIVA | |
| | | | | | | | | | ANÁLISE CONTABILÍSTICA |
| | | | | | | | | | REVISÃO CONTABILÍSTICA |
| | | | | | | | | | CONSOLIDAÇÃO CONTABILÍSTICA |

Fonte: Adaptado de Pereira (1977, pp.23/4 e 1978, pp.13/15) e Noel (1975, pp.10 e 35).

¹⁹ **Grupo de sociedades**, entende-se por toda a super-empresa formada por um conjunto de sociedades juridicamente distintas, mas associadas ou relacionadas por vínculos especiais (participações financeiras, serviços comuns, mesmos administradores) e submetidas a um único centro de decisão (Pereira, 1977, p.25).

1.1.7. Contabilidade Financeira *versus* Contabilidade de Gestão

De acordo com Borges²⁰, a gestão moderna, não se limita a recordar o passado e a conhecer o presente. Torna-se necessário também conhecer o futuro, planejar a actividade, definir os objectivos, mediante uma prévia selecção entre as diversas alternativas, pois, para uma melhor opção exige elementos que as fundamente. É assim que os elementos fornecidos pela contabilidade constituem um importante auxiliar no fornecimento dos mesmos, de tal modo que a contabilidade se constitui num sistema de informação de apoio à gestão de qualquer unidade ou entidade.

Assim sendo:

- A **Contabilidade Financeira**²¹, constitui o campo da contabilidade que se debruça, essencialmente, sobre o relato financeiro para o exterior da empresa, incluindo a preparação e a apresentação das Demonstrações Financeiras, assim como a acumulação de todos os dados necessários para tal fim.
- A **Contabilidade de Custos**, debruça-se, principalmente, sobre a mensuração, acumulação e controlo dos custos, a fim de determinar o custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados.

Desta feita, nos últimos anos, tem havido uma grande tendência de agrupar os dois conceitos anteriores (financeira e custos) para se falar em *contabilidade de gestão*.

Nestes termos, a **Contabilidade de Gestão**, é definida como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (quer financeira, quer operacional) utilizada pelo órgão de gestão para planejar, avaliar e controlar internamente uma organização e para assegurar o uso e a responsabilidade pelos seus recursos.

Considera-se, também, que a Contabilidade de Gestão compreende a preparação de relatórios financeiros para os utentes exteriores, pois é uma parte integrante do processo de gestão, proporcionando informação essencial para controlar as actividades correntes de uma organização, planejar as suas estratégias futuras, táticas e operações, otimizar o uso dos seus recursos, mensurar e avaliar o desempenho, reduzir a subjectividade no processo da tomada de decisões e melhorar as comunicações interna e externa²².

Em suma: a discussão mantém-se actual e “aguarda-se” a contribuição dos novos desenvolvimentos da “investigação contabilística”.

²⁰ Borges & al. 1998, p.19. Muitas vezes, define-se a **Contabilidade Geral** como sendo aquela em que estuda as linhas gerais e comuns a todas as unidades economicas. Trata dos principios, processos e instrumentos contabilisticos que todas as unidades economicas, com contabilidade organizada, devem observar na escrituração das suas operações (Borges & al., 2001, p.23).

²¹ A este tipo de **contabilidade**, entende-se por **Geral** por abranger as contas que são gerais ao comum das empresas que representam os valores e movimentos financeiros e comerciais (Ver Noel , 1973, pp.29/30 e p.253).

²² De acordo com a **FMAC-Financial and Management Accounting Committee**, do IFAC, publicado em 1989, em o *Practice Statement* (revisto em 1998), (Costa & Alves, 2001, pp.43/4).

1.2. CRIAÇÃO DE EMPRESAS

1.2.1. Introdução

A criação de uma empresa implica a realização de determinadas tarefas. Para criar uma empresa é preciso ter uma certa ideia e uma vontade de exercer uma actividade. Contudo, a intenção só por si não é suficiente para que a empresa se constitua e se desenvolva. Há dados e informações a obter, recursos financeiros e humanos a angariar e a contratar, formalidades legais a seguir e impostos e taxas a pagar.

O promotor tem a ideia de criação da empresa com base na sua motivação pessoal, na sua competência e nos recursos que eventualmente possui ou na capacidade de os angariar. A passagem da ideia à prática implica o contacto com múltiplos interlocutores em diferentes áreas: empresas, autarquias locais, advogados, economistas, centro de formalidades de empresas, etc. (...). À nascença e durante o ciclo de vida da empresa, a mesma, necessitará dos préstimos da contabilidade.

Assim, para melhor compreendermos o significado da contabilidade, julgamos ser necessário, inicialmente, fazer-se uma breve referência à noção de empresa e a alguns conceitos a ela associados, tendo em conta a empresa como um dos principais elementos intervenientes na actividade económica, esta última, constituída no objecto principal da contabilidade.

1.2.2. Noção de Empresa

A empresa é um organismo autónomo organizado onde se centralizam e combinam os *factores de produção* (natureza/terra, capital e trabalho) com o objectivo de produzir bens ou prestar serviços capazes de satisfazerem as necessidades dos consumidores, tendo a maioria como finalidade a obtenção do lucro²³.

Segundo Borges²⁴, as empresas células base da actividade económica, são vulgarmente entendidas como conjuntos organizados de meios materiais e humanos, virados para a produção de bens e serviços. Constituídas sem horizonte temporal definido (por tempo indeterminado), têm contudo à semelhança das demais organizações, um ciclo de vida limitado, o qual pode ser dividido nas três fases seguintes:

- **Institucional**: em que se decide da sua **criação**, através da combinação dos recursos necessários para a sua entrada em funcionamento;
- **Funcionamento** ou de *execução*: na qual se desenvolve todo o processo de transformação, ou seja, o da produção de bens e serviços, com vista à obtenção de certos resultados;
- **Liquidação**: na qual se procede à **extinção** da empresa.

²³ Há diversas noções sobre a empresa, embora, os conceitos jurídico e económico serem os mais usuais na literatura económica. Sugerimos a consulta de um leque alargado de outras noções em **Manual Jurídico da Empresa** (Vieira & Busto, 1990, pp.17/31).

²⁴ Borges & al. (1998, p.17).

1.2.3. Classificação das Empresas

Existem formas diversas e diferentes de apresentação da classificação das empresas.

Para o nosso estudo procuramos simplificar e apresentar o que tem sido, entre nós, o critério dominante, cuja classificação passamos a discriminar²⁵:

a) **Quanto à forma de propriedade**

- Empresas Privadas, Públicas e Mistas

b) **Quanto à sua dimensão**

- Pequenas, Médias e Grandes Empresas²⁶

c) **Quanto ao sector de actividade**

- ***Empresas do Sector Primário***: abrangem as empresas que se dedicam à *agricultura*, silvicultura, pesca, pecuária e *indústrias extractivas*;
- ***Empresas do Sector Secundário***: englobam as *indústrias transformadoras*, electricidade, gás, água, *construção civil e obras públicas*;
- ***Empresas do Sector Terciário***: pertencem a este sector as empresas que se dedicam ao *comércio*, transportes, armazenagem, comunicações, bancos, seguros e restantes serviços.

d) **Quanto à sua função económica**

- ***Empresas Industriais***: extractivas e transformadoras;
- ***Empresas Comerciais***: grossistas e retalhistas;
- ***Empresas de Serviços***: financeiras, transportes, saúde, etc.

e) **Quanto à sua forma jurídica**

O código comercial, ainda vigente, considera duas espécies de comerciantes²⁷:

- ✚ as pessoas que, tendo capacidade para praticar actos de comércio, fazem deste ***profissão*** (sendo, esta, o exercício habitual de uma determinada actividade, fazendo dela o seu «modo de vida»)²⁸;
- ✚ e as Sociedades Comerciais (que são associações de pessoas que têm como objectivo praticar actos de comércio e constituem-se em conformidade com a Lei das Sociedades Comerciais).

Assim temos:

- Em relação ao primeiro caso, as **Empresas Individuais ou Singulares**: constituídas por comerciantes/"*empresários*" em nome individual;
- E no segundo caso, as **Empresas Colectivas ou Sociedades**²⁹: constituídas a partir de um "pacto social" e que se podem conformar numa das seguintes

²⁵ Ver em Noel (1973, pp.324/7). Ver, também, em Vieira & Busto (1990, pp.17/31).

²⁶ Ver classificação de Empresas Públicas (art.ºs. 3º a 8º, do **Dec. 82/01**, de 16 de Novº, DR. 29, I Série).

²⁷ Ver Mendes (2001, pp.11/13). Há autores que consideram também, nesta rubrica, as diversas **cooperativas** (de consumo, produção, comercialização, etc).

²⁸ É condição obrigatória que as operações praticadas pelo comerciante sejam realizadas por ele e para ele e não por conta de outrem. Estão nestas condições os gerentes e os caixeiros, por exemplo, que embora sejam **profissionais de comércio**, têm capacidade comercial, mas não são considerados comerciantes, em virtude de não praticarem actos de comércio em seu nome, pois são considerados meros mandatários comerciais (adaptado de, Silva & Matos, TOE,1, 1999, pp.33/4).

²⁹ Para mais informações, ver artigo 2º da **Lei nº 1/04** (das Sociedades Comerciais), de 13 de Fevereiro, DR. nº 13.

formas societárias: Sociedade em nome colectivo; Sociedade por quotas; Sociedade anónima; Sociedade em comandita.

II - NORMALIZAÇÃO E HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

2.1. Contabilidade e os Sectores da Economia

Todas as *actividades económicas* podem ser reduzidas a **três grandes grupos**, consoante concorram para a obtenção de bens não transformados; para a sua transformação; para a sua comercialização e, ainda, para a produção de serviços. Assim, de um modo geral, distinguem-se como *sectores da economia* os seguintes:

- a) **Sector Primário** (que abrange as actividades de extracção e outros bens da Natureza): empresas industriais (extractivas), *agrícolas*, pesqueiras e outras assimiladas.
- b) **Sector Secundário** (que diz respeito à indústria transformadora): empresas *Industriais* (transformadoras); e, finalmente,
- c) **Sector Terciário** (que agrupa todos os diferentes serviços, incluindo as unidades de consumo): empresas *comerciais* (grossistas e retalhistas); empresas de serviços (transportes, comunicações, bancos, seguros, etc.)

Deste modo, inicialmente, a Contabilidade aplicada a estes sectores diferentes requereu também um tratamento específico com o surgimento de “**contabilidades especiais**”, em função da principal actividade do Sector a que pertencia, como sendo: a contabilidade *agrícola*; a contabilidade *industrial*; e, a contabilidade *comercial*, respectivamente. Actualmente, para além da evolução das próprias contabilidades, há mudanças de terminologias e os Sectores bem como as empresas são cada vez mais dinâmicos, reflectindo positivamente nos padrões de especialização e autonomia das contabilidades específicas.

2.2. Contextos Normativos Nacionais e Internacionais

Para que as informações disponíveis possam ser comparáveis e trabalháveis é fundamental que as unidades económicas e entidades produzam informações contabilísticas segundo normas e procedimentos uniformes. Daí a necessidade da existência da normalização contabilística.

i) Normalização versus Harmonização

Usualmente, a **Normalização** é definida como sendo o movimento no sentido da *uniformidade global*; enquanto que a **Harmonização** é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a *comparabilidade global*³⁰.

³⁰ Garrido & Sanabria, 2001, citado por Rodrigues & Guerreiro, 2004, p.9. Por outro lado, a compreensão do conceito de *harmonização* implica o conhecimento do significado de **harmonia**, que significa (...) um estado em que existe um certo grau de coordenação entre dois ou mais assuntos (Van der Tas, 1992: 45,

A comparabilidade existe quando as informações relativas a transacções ou eventos similares são reunidas e transformadas aplicando-se os mesmos métodos contabilísticos³¹. De notar que a comparabilidade da informação financeira incide ao nível dos *items* individuais e não ao nível das demonstrações financeiras como um todo³². Isto é, pode-se considerar que duas demonstrações financeiras são comparáveis se relativamente a um evento específico que decorra nas mesmas circunstâncias, ambas o divulguem de modo idêntico.

Actualmente, em nosso entender, embora existir uma certa ambiguidade na utilização dos conceitos (normalizar e harmonizar), tem sobressaído o conceito “normalizar” como **forma mais abrangente e inclusiva**.

Assim, para uns, **Normalizar**, consiste em criar uma metodologia comum (*norma*) a ser seguida pelas unidades económicas visando, fundamentalmente, a comparabilidade das informações inter-unidades, a universalidade dos dados recolhidos e a sua compreensibilidade pelos diversos agentes económicos.

E para outros, *normalizar*, significa definir um conjunto de princípios e critérios que devam ser seguidos pelas diversas unidades económicas, no que respeita, nomeadamente, à nomenclatura, âmbito e movimentação das contas, às regras de valorização dos elementos patrimoniais, à determinação dos resultados, à elaboração e apresentação das peças contabilísticas finais (Balanço, Demonstração de Resultados, etc.), com o fim de obter **uniformidade de critérios e padrões** que facilitem as relações no domínio da técnica.

Desta forma, entende-se por **Normalização Contabilística**, todo um conjunto de terminologias, esquemas e regras de contabilização uniformemente adoptadas por várias empresas de um sector, de uma região, de um país ou a nível internacional.

Porém, podemos ainda socorrer-nos da citação de Pereira (& al., p.21, 2009), que se refere à “**Normalização Contabilística**” como um *processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas, estando associado à imposição de normas mais rígidas e restritas*.

Na esteira da citação dos autores anteriores, considera-se a “**Harmonização Contabilística**” como sendo um *processo que visa incrementar a comparabilidade das práticas contabilísticas, mediante o estabelecimento de limites ao seu grau de variação*. Isto é, normalmente a harmonização está relacionada com o cumprimento de requisitos de consenso e por isso é mais fácil de implementar, a curto prazo.

citado por Rodrigues & Guerreiro, 2004, p.8). Correntemente, pode entender-se por *conciliação ou consenso*.

³¹ Krisement, 1997, citado por Rodrigues & Guerreiro, 2004, p.9.

³² Van der Tas, 1988 e 1992, citados por Rodrigues & Guerreiro, 2004, p.9.

ii) Tipos de Normalização

- **Via Directa:** é feita através de processo legislativo ou administrativo, com a imposição de um plano oficial; e que é verificada nos países em que as associações profissionais de contabilistas estão menos desenvolvidas e menos actuaentes, não existindo uma teoria contabilística *autónoma*, estranha a quaisquer preocupações de natureza jurídico-fiscal. A exemplo da Alemanha, primeiro país a adoptar um plano contabilístico, em 1937; a Itália, iniciada em 1942; a França, em 1947; a Espanha, em 1973; e Portugal, em 1977. Todos os planos, anteriormente referidos, continham um quadro de contas, de aplicação obrigatória para algumas ou todas as empresas dos respectivos países.
- **Via Indirecta:** em que os conceitos, os princípios contabilísticos e critérios valorimétricos são definidos pelos organismos de profissionais contabilísticos, os quais emitem “*standards*” (normas) voluntariamente aceites pelos seus membros e respectivas empresas. Tal é o caso da generalidade dos países anglo-saxónicos, como o Reino Unido e Irlanda, os EUA, a Holanda, o Canadá e a Austrália³³.

É **de notar que**, na actualidade, a *maioria dos países desenvolvidos utilizam a via indirecta*, ajudando a promover a tendência para a convergência, de cuja realidade os restantes países estão condenados a seguir.

iii) Vantagens da Normalização

As **vantagens** estão relacionadas com o reconhecimento da real necessidade de se implantar um sistema de tratamento contabilístico de aplicação generalizada que, pela adopção de procedimentos comuns ou alternativos, pudesse conduzir à obtenção de informações mais precisas e uniformizadas, bem como à introdução de um mínimo de normas em unidades económicas que ainda não dispusessem de organização adequada.

Para além da uniformidade de conceitos e de designações das diferentes contas que integram os documentos básicos contabilísticos, impõem-se também a adopção de são critérios de contabilidade que dêem aos elementos apresentados pelas unidades económicas o grau de confiança e a transparência de conceitos indispensáveis para uma generalização e confiante apreciação, não só dos seus sócios e trabalhadores, mas também do público em geral, interessado pelo desenrolar da vida económica e financeira, da empresa, da região, do país e mesmo a nível internacional.

Paralelamente, e sob o **ponto de vista tributário**, a adopção de uma normalização contabilística também oferece inúmeras vantagens tornando mais eficiente e, nalguns casos, menos controversa a missão do fisco.

É assim que podemos analisar de forma resumida algumas vantagens que se atribuem à adopção de uma normalização contabilística que se situam em vários planos, designadamente³⁴:

³³ Adaptado de Esteves Pereira, **Tecnologias de Administração**, 1ª Edição, Plátano Editora, 1994, Lisboa, pp.115/16.

³⁴ Adaptado de Borges & al., 2001, pp.108/9.

- **empresa:** a normalização, na medida em que se assentar numa planificação bem aceite e concebida, haverá necessariamente de ser útil às empresas. Estas virão a colher as vantagens de passar a dispor de estatísticas de sector que mostrarão a sua posição relativa;
- **profissão de técnico de contabilidade:** passa a dispor de um código de regras e procedimentos;
- **didáctica e pedagogia:** a normalização pode proporcionar orientações menos discutíveis, evitando perdas de esforços em «*descobertas já descobertas*», transferindo a energia desses esforços para a crítica e a remodelação posterior das normalizações efectuadas no que estas carecem de correcções;
- **análise macro-empresarial:** passa a contar com os critérios mais válidos, procedimentos mais convenientes, dados mais exactos, terminologia uniforme, agregações menos erradas, favorecendo estatísticas sectoriais, nacionais e possibilitando um melhor conhecimento da economia nacional. As entidades oficiais e os próprios empresários disporiam assim de mais correctos instrumentos de análise e previsão; e, por fim,
- **tributação:** assentaria em procedimentos mais ortodoxos e certos, possibilitando assim, um melhor e mais fácil controlo dos elementos que servem de base ao estabelecimento da tributação das empresas.

iv) Desvantagens da Normalização

Sendo a normalização contabilística vantajosa em todos os domínios (do registo, da análise e do estudo), comporta em si um grande ***inconveniente***, que é o poder ser excessiva. Doutra forma, a normalização parece-nos vantajosa até ao ponto em que possa ser aplicada na empresa sem constrangimentos que afectem a sua actividade e recursos; sendo impraticável quando não se adapte às características e necessidades reais das unidades económicas, nos aspectos que se proponha uniformizar.

No entanto, anotamos dois inconvenientes específicos à normalização contabilística, nomeadamente:

- Sujeição de todas as empresas a mesma norma, independentemente da sua natureza, dimensão, estrutura e organização internas, o que poderá suscitar problemas de aplicação; e uma
- Menor motivação para a “investigação contabilística”, perante um esquema obrigatório e os problemas decorrentes da sua revisão, podendo provocar a cristalização na mentalidade do profissional contabilístico.

2.2.1. Plano de Contas

i) Noção e Objectivos

Plano de Contas: é um conjunto de contas intencionado a representar um sistema económico que possa ser expresso em unidades de valor, indicando a nomenclatura das contas, a sua ordem, simbologia, função e interligação.

Objectivos Gerais: os objectivos mais gerais consignados à elaboração de um plano de contas consistem no seguinte:

- **Melhorar a informação económica**, quer interna quer externa: do ponto de vista interno, há que dotar os utentes com informações devidamente estruturadas e produzidas em tempo oportuno, a fim de que possam auxiliar a tomada de decisões por parte dos gestores. Quanto aos utentes externos, há que ter em linha de conta o carácter universal que deve presidir à elaboração das situações contabilísticas, dada a situação dos seus destinatários;
- **Uniformizar as regras e os procedimentos contabilísticos**, tendo em consideração os princípios geralmente aceites e as normas internacionais de contabilidade;
- **Facilitar a tributação**, por parte do Fisco e a Inspeção dos departamentos governamentais ou das entidades com poderes legais para o fazer;
- **Facilitar o trabalho de revisão contabilística e de certificação legal de contas**, por parte dos revisores de contas e auditores;
- **Melhorar o Desempenho da Economia Nacional**, permitindo informações mais adequadas para fundamentar as decisões de política económica.

ii) Requisitos de um Plano de Contas

- a) **Inteligibilidade**: não deve conter obscuridades, pois, deve ser facilmente compreendido por quem o estude ou o aplique;
- b) **Homogeneidade e Integridade**: não deve obedecer a critérios híbridos, tanto que deve fazer uma cobertura total do sistema que pretende representar;
- c) **Legalidade**: deve adaptar-se às disposições legais sobre a matéria, caso se as houver;
- d) **Elasticidade**: deve permitir o acréscimo de novas contas quando necessárias sem implicar alteração de ordem, simbologia ou outra categoria existente;
- e) **Economia e Praticabilidade**: não deve exigir meios ou esforços na sua aplicação que transcendam o possível e realizável; e, finalmente,
- f) **Multifinalidade**: deve adequar-se às várias finalidades de ordem técnica, legal e informativa.

iii) Factores Influentes na Adopção de um Plano de Contas

Os factores que podem influenciar na adopção de um plano de contas estão relacionados com os seguintes aspectos:

- a) Existir ou não uma normalização obrigatória; e
- b) Obedecer ou não aos postulados das várias escolas teóricas.

Nota: independentemente do que atrás referimos, todo o Plano de Contas contém, geralmente, os seguintes **elementos**:

- ✚ **Quadro de Contas:** Listas das contas do 1º grau, agrupadas e ordenadas por classes;
- ✚ **Código de Contas:** relação das contas e subcontas, conjugada com um sistema de representação simbólica que permite a rápida localização, designação e identificação de qualquer conta;
- ✚ **Manual de Instruções:** conjunto de informações relativas à compreensão e movimentação das contas para assegurar a aplicação uniforme do plano.

2.2.2. Normalização Geral e a Harmonização Contabilística

i) Planos Gerais de Contas

Os Planos Gerais de Contas, dentro da ideia de uma *normalização contabilística*, abrangem não apenas a simples uniformização, como a dos métodos, das técnicas e dos critérios adoptados em todos os domínios da contabilidade, tais como os métodos de custeio, as técnicas de elaboração e apresentação de contas, os critérios de avaliação, etc.

No passado, várias foram as tentativas e realizações deste género a nível nacional e internacional. Mas o que era mais vulgar é que estas uniformizações e normalizações se faziam a nível sectorial, pois era evidente que, dentro de cada sector os organismos oferecessem maior identidade na sua estrutura, meios, factos e objectivos. Entre os planos de contas uniformes propostos para a utilização internacional pode citar-se o *Plano de Contas Internacional*, aprovado nas *Terceiras Jornadas Internacionais de Contabilidade*, em 1953, mas que nunca foi adoptado por nenhum país, a não ser apenas pelos seus partidários³⁵.

Entre os Planos de contas de âmbito nacional, na década de setenta, encontramos em França, na ex-URSS, Espanha, Brasil, Portugal (a partir de 1977), etc. Actualmente, a **nível internacional**, existem disposições para o reconhecimento e divulgação de acontecimentos e factos, as quais se encontram organizadas por assuntos, mas não existem disposições sobre a forma de organização das classes, quer em quadro, quer em lista de contas. Consequentemente, estas normas não contêm quaisquer regras sobre o conteúdo e a movimentação de contas.

ii) Desenvolvimento Diferenciado dos Sistemas Contabilísticos Nacionais e a Harmonização Contabilística Internacional

Consta que a normalização internacional da informação financeira começou nos **Congressos mundiais de peritos de contabilidade, que se iniciaram em San Luis, nos EUA, em 1904** e que, desde então se celebram regularmente de cinco em cinco anos. Após algumas décadas sem uma estrutura fixa e definida para apoiar esse processo de normalização, surge antes, o *período de regulamentação profissional de âmbito nacional*. A partir da década de setenta, o movimento harmonizador evoluiu de modo contínuo, com organismos permanentes de alcance mundial, tais como o “IASB” (substituto do “IASC”), encarregado da emissão de normas de contabilidade e o “IFAC”,

³⁵ Ver Noel, 1975, pp.12/14; 327/74 e 383/639.

orientado para a emissão de normas de auditoria³⁶.

A ascensão de um modelo de normalização contabilística, como modelo de aplicação ao nível internacional, constitui assim um passo inédito na história da contabilidade. Tal facto representa um desafio colocado a diversos países, dada a *diversidade* existente entre os seus sistemas contabilísticos, fruto de uma evolução condicionada pelas características sócio-económicas e culturais.

Apesar de compreensível, esta diversidade não se coaduna com o despontar de uma economia global, pelo que se originou um debate com argumentos contra e a favor da harmonização contabilística internacional, que a par dos incentivos e obstáculos inerentes a todo o processo, marcaram o desenvolvimento da contabilidade até aos nossos dias.

O **desenvolvimento da contabilidade em cada país** é influenciado por **diversos factores**, que podem ser resumidos da seguinte forma:

- Tipo de sistema legal, codificado, determinante na identificação das normas contabilísticas com a lei do país. A codificação formal das normas contabilísticas é característica dos países com estruturas legais baseadas no direito Romano, em que as organizações de profissionais de contabilidade têm pouca influência no estabelecimento das normas contabilísticas. Nos países em que se baseiam no direito comum (*Common Law*) as normas são estabelecidas pelos organismos profissionais independentes, que apesar de não serem dotadas de força de lei, são aceites e reconhecidas pelos profissionais de contabilidade³⁷.
- Grau de sofisticação do mercado de capitais de um país, assim como o tipo de posse das empresas (...);
- Níveis de inflação, vínculos económicos e políticos, nível de desenvolvimento económico e nível de educação, são também variáveis ambientais explicativas da diversidade contabilística existente entre os países³⁸.
- As variáveis culturais, também desempenham um papel decisivo na definição das orientações de cada país (...).

Todos estes factores são determinantes no desenvolvimento diferenciado dos sistemas contabilísticos dos diversos países. Com efeito, a pressão no sentido da harmonização contabilística internacional efectuada por diversos intervenientes dos mercados de capitais, tem vindo a aumentar com a crescente complexidade do funcionamento desses mercados. A globalização da economia exigiu dos investidores, das empresas que estão inerentemente associados a uma informação financeira compreensível e comparável ao nível internacional. Estes desenvolvimentos reforçaram significativamente a necessidade de demonstrações financeiras comparáveis e transparentes, exigindo um núcleo de normas contabilísticas comum, de elevada qualidade, que permita aos investidores e outros utilizadores da informação financeira a comparação de oportunidades de investimento, e que permita as empresas nivelarem-se de forma transparente relativamente aos seus concorrentes³⁹.

³⁶ Tua Pereda, 2000, citado por Rodrigues & Guerreiro, 2004, p.9.

³⁷ Douppnik & Salter, 1992 e 1995, citados por Rodrigues & Guerreiro, 2004, p.10.

³⁸ Meek & Saudagaram, 1990, citados por Rodrigues & Guerreiro, 2004, p.11.

³⁹ Meek & Saudagaram, 1997, e Street, 2002, citados por Rodrigues & Guerreiro, 2004, pp.12/13.

iii) Algumas Temáticas da Actualidade

Algumas das discussões na actualidade sobre a normalização e a harmonização contabilística centram-se, essencialmente, nas temáticas seguintes:

- Argumentos a favor e contra a harmonização;
- Harmonização *espontânea*;
- Conciliação dos diferentes sistemas contabilísticos;
- Situação actual da normalização/ harmonização e proposta para o seu desenvolvimento futuro: *tendências e convergências*;
- Problemas do modelo de normalização/ harmonização;
- etc.

2.2.3. Harmonização Contabilística e os Principais Organismos Internacionais

O crescente incremento das relações internacionais a nível económico e comercial, com a consequente implementação de empresas originárias de um país noutros países, conduziu a que nos últimos anos se começasse a assistir à tentativa de harmonização das normas e das políticas contabilísticas dos diferentes países. De facto, quem pretender comparar as demonstrações financeiras de empresas pertencentes a dois países diferentes, tem todo o interesse em que a informação apresentada tenha sido elaborada segundo critérios uniformes uma vez que, se tal não acontecer, a comparação será, se não impossível, pelo menos bastante difícil.

i) Principais Organismos Internacionais

O processo de harmonização contabilística foi preconizado por diversos organismos internacionais, quer através de emissão de normas quer através de outras formas de regulamentação. Estes organismos podem ser classificados tendo em conta o seu alcance, mundial ou regional; e de acordo com a sua natureza que pode ser pública, isto é, sustentada no direito internacional público, ou privada, ou seja, emitida por organizações de profissionais de contabilidade sem instrumentos jurídicos que garantam a sua aplicação⁴⁰.

Ao nível profissional, foi reconhecida a necessidade de um enquadramento teórico contabilístico harmonizado internacionalmente, que respondesse às crescentes necessidades de informação. Na década de setenta, surgiram o *IASC* e o *IFAC* com o objectivo de fornecerem orientações para a prática da contabilidade e da auditoria.

Actualmente, o *IASB* (sucessor do *IASC*) salientou-se pela sua atitude activa e proeminente no plano do desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade. Simultaneamente, importantes organizações regionais e mundiais, como a *UE*, a *OCDE*, o *IFAC* e a *ONU*, abdicaram-se da emissão de qualquer norma de contabilidade de carácter regional ou internacional, directivas ou boletins, reconhecendo o papel do *IASB* como principal organismo emissor de normas internacionais de contabilidade.

⁴⁰ Lainez, 2001; Martinez Conesa, 1996; Tua, 2000. Ver, também, **quadro dos organismos envolvidos no processo harmonizador** (citados e adaptados por Rodrigues & Guerreiro, 2004, pp.24/25, respectivamente).

Breve Apresentação do IASC, do IFAC e do IASCF:

a) **IASC** - *International Accounting Standards Committee* (actual, **IASB**): está dirigido, sobretudo, para a emissão de normas internacionais de contabilidade (NIC/IAS). A instituição tem 14 membros com a experiência de, pelo menos, 5 anos em auditoria, 3 na preparação de demonstrações financeiras, 3 como utilizador de demonstrações financeiras e 1 como académico⁴¹.

b) **IFAC** - *International Federation of Accountants*: é uma instituição que se debruça, essencialmente, sobre os aspectos relacionados com a auditoria, contabilidade de gestão, contabilidade e auditoria do sector público, ética e ensino, além de organizar de cinco em cinco anos um **congresso internacional**, com a participação não institucional do país (Angola), a partir do **15º** (décimo quinto), realizado em Outubro de 1997, em Paris⁴²; o **16º** (décimo sexto), em 2002, em Hong-Kong (China); e o **17º** (décimo sétimo), em Novembro de 2006, em Istanbul (Turquia).

Actualmente, os mercados de capitais estão a exigir normas contabilísticas de elevada qualidade, tanto que essas normas devem ser caracterizadas por:

- Constituir um conjunto de procedimentos contabilísticos, baseados na Teoria da Contabilidade e na Estrutura Conceptual da **Contabilidade Financeira**, que proporcionem informação relevante e fiável;
- Promover a comparabilidade e a transparência da informação contabilística e proporcionar uma divulgação completa de todos os factos patrimoniais;
- Evitar ou reduzir os procedimentos contabilísticos alternativos;
- Permitir clareza e fácil compreensão pelos contabilistas.

Isto é, as normas emitidas pelo **IASB** (*International Accounting Standards Board*) durante os últimos anos tentam prosseguir os objectivos anteriormente referenciados.

O IASB, sediado em Londres, começou a funcionar em 2001, comprometendo-se a desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas de contabilidade globais, de alta qualidade, que exijam informação transparente e comparável nas demonstrações financeiras de finalidades gerais. No prosseguimento deste objectivo, o IASB colabora com as entidades normalizadoras nacionais em todo o mundo.

c) **IASCF** - *International Accounting Standards Committee Foundation*: actualmente, o IASB (órgão normalizador/harmonizador) é seleccionado, supervisionado e financiado pelo IASCF, este último, coordenando todo o processo, tanto das normas contabilísticas, do relato financeiro, assim como as suas interpretações. O apoio financeiro provém das maiores firmas de todo mundo, bancos centrais e de desenvolvimento, e outras organizações internacionais e de profissionais.

⁴¹ Ver quadro de **composição do novo Conselho do IASB**, em Rodrigues & Guerreiro, 2004, p.76.

⁴² Ver Costa & Alves, 2001, pp.81/6. O décimo sétimo congresso realizou-se em Istanbul/Turquia, entre 13-16 de Novembro de 2006 (Semanário «AGORA», nº 488, de 5 de Agosto, 2006). Embora, actualmente, a tendência é de convergência para o IASB/IFAC, consolidadas no **IASCF**, convém notar as contribuições das seguintes instituições: OCDE, ONU, OMC, UE, MERCOSUR, FEE, IAA, CAPA, ASEAN, ECSAFA, IRFAA.

O “**Website do IASB**, em www.iasb.org”, disponibiliza notícias, actualizações e outros recursos com o IASB e o IASCF⁴³.

ii) Outros Organismos Internacionais

ASEAN–Association of Southeast Asian Nations; **CAPA**–Confederation of Asia and Pacific Accountants; **ECSAFA**–Eastern Central and Southern African Accountants (Federação dos Contabilistas da Região Oriental, Central e Austral de África); **EFRAG**–European Financial Reporting Advisory Group; **EFR**–European Financial Reporting ; **FASB**–Financial Accounting Standards Board; **FEE**–Federation des Experts Comptables; **IAA**–International Accounting Association; **IAS**–International Accounting Standards; **IFAD**–International Forum on Accountancy Development; **IFRI**–International Financial Reporting Interpretations; **IFRIC**–International Financial Reporting Interpretations Committee; **IFRS**–International Financial Reporting Standards; **IOSCO**–International Organization of Securities Commissions; **IRFAA Eurasia**–International Federation of Accountants and Auditors; **ISA**–International Standards of Auditing; **MERCOSUR**–Mercado Comun del Sur; **OCDE**–Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico; **OMC**–Organização Mundial do Comércio; **ONU**–Organização das Nações Unidas; **SIC**–Standings Interpretations Committee; **UE**–União Europeia; **USGAAP**–United States Generally Accepted Accounting Principle.

2.3. Normalização da Contabilidade em Angola

2.3.1. Antecedentes

Segundo Dilolwa, a **História Económica de Angola** até à independência divide-se em **dois grandes períodos**⁴⁴:

i) o período pré-colonial; e

ii) o período colonial (este, subdivide-se nas etapas seguintes)⁴⁵:

- (1482-1520) - o comércio escandalosamente desigual⁴⁶;
- (1520-1885) - o tráfico de escravos;
- (1885-1910) - as guerras de ocupação militar;
- (1910-1961) - a exploração capitalista; e
- (1961-1975) - a revolução angolana.

Passado os períodos anteriores e com a independência de Angola, em 1975, a nossa apresentação concentra-se essencialmente, no contexto das políticas económicas então adoptadas pelo governo angolano desde 1975⁴⁷.

⁴³ IASCF & OROC, 2004, pp.xxvi e xix.

⁴⁴ Dilolwa, 1978.

⁴⁵ De notar que a delimitação destas etapas tem sobretudo um interesse didáctico, pois que as fases se interpenetram largamente (*ibidem*).

⁴⁶ Vejamos por exemplo, em Portugal (então potência colonizadora de Angola): “foi em 5 de Junho de 1480 que **D. Afonso V** transmitiu ao seu **Contador** regras contabilísticas, ordenando-lhe nomeadamente que fossem assentadas todas as receitas e despesas, devidamente documentadas no Livro do Tesoureiro (...)” (In História de Portugal, dirigida por José Hermano Saraiva, cfr. Machado, 1983, p.45).

⁴⁷ A nossa informação tomou em consideração a realização de cada Congresso do Mpla, pois, foi a partir deles que se definiram os objectivos da política económica. Sendo constitucionalmente o partido único (Mpla), o dirigente e orientador do Estado, era com base nas suas orientações relativas ao desenvolvimento económico que se pautava toda a economia do país.

O período pós-independência é caracterizado por **três fases** distintas⁴⁸:

A) **Primeira fase (1975-1985)**: em que se assistiu à estruturação do sector empresarial do Estado a partir da política de confiscos e nacionalizações e da criação das unidades económicas estatais;

B) **Segunda fase (1986-1991)**: durante a qual tiveram lugar reformas tendentes ao redimensionamento e privatização do sector empresarial do Estado e se reconheceu, finalmente, tanto o papel indispensável do agente económico privado como a necessidade de fazer apelo ao capital nacional e estrangeiro; e a

C) **Terceira fase (1992 até aos nossos dias)**: o fim do período da “*Guerra Fria*” teve implicações substanciais em Angola, levando ao desmantelamento do sistema económico socialista e do sistema político monopartidário. O novo contexto é uma ruptura com o período anterior e disso é prova a iniciação do sistema de economia de mercado e actualmente com a implantação paulatina dos mecanismos sugeridos pelo FMI (Fundo Monetário Internacional) e BM (Banco Mundial), num *contexto de liberalização económica e de “leal” concorrência de mercado*⁴⁹.

2.3.2. Breve Resenha Histórica da Normalização Contabilística

Nos finais do **período colonial**, e mesmo no **início do pós-independência**, no nosso país, cada empresa utilizava as contas, os títulos, os mecanismos, os ***critérios e os modelos de forma livre***, reduzindo substancialmente o grau de inteligibilidade e de credibilidade das informações contabilísticas, seguindo os instrumentos do país colonizador (de cuja reforma somente iniciou em 1977).

Sistema Político e Económico existente (1974-1975)⁵⁰:

- **Sistema político**: ditadura capitalista/ **capitalismo** (até 11 de Novembro de 1975)
- **Sistema económico**: economia de mercado (**capitalista dependente**).

⁴⁸ Esta periodização reflecte o procedimento que se vivia na prática, pois não se esperava pela saída/publicação das leis no Diário da República para se pôr em acção o que fosse aprovado pelos órgãos superiores. Cada ministério ou outro organismo procurava protagonismo próprio para pôr em prática o mais depressa possível as orientações recebidas do órgão superior ao qual estava subordinado, tanto que, com os atrasos derivados da obsolescência da Imprensa Nacional, os Diários da República não saíam regularmente. Isto ficou ultrapassado, em tempo de abertura do sistema político e económico, com a publicação provisória no Jornal de Angola (Estatal) da legislação relevante (o que contrariava a legalidade, pois que, as Leis só tinham curso legal depois de publicadas em sede de Diário da República). Por outro lado, as informações/orientações eram transmitidas às empresas através de circulares internas, conjugadas com as acções de formação política às estruturas de base do Partido, organizações de massas e sindicais. Mas se comparado o conteúdo da documentação divulgada, nalguns casos, encontramos interpretações diferentes nos acréscimos/supressões que cada um dava às informações/orientações emanadas dos órgãos superiores (Bureau Político, Comité Central e os Departamentos especializados do MPLA, Assembleia do Povo, etc.).

⁴⁹ Ver **Diário da República (DR) nº 13, de 2004, I Série**.

⁵⁰ Tendo passado a fase seguinte com a adopção do “Socialismo” no I Congresso do MPLA, em 1977.

2.3.2.1. PRIMEIRO PLANO DE CONTAS: Plano de Contas Nacional (PCN, 1979)

No pós-Independência, em 1979, através do **Decreto nº 250/79**⁵¹, de 19 de Outubro, foi aprovado o primeiro **Plano de Contas Nacional**, normalizado e generalizado o tratamento contabilístico para todas as empresas sediadas em Angola, permitindo informações mais precisas e uniformes e introduzindo vários procedimentos e normas necessárias para o controlo económico. Tratava-se de um Plano de Contas **Monista (com a contabilidade geral e analítica reunidas e misturadas nas mesmas classes e contas)**, adaptado ao Sistema de Economia Planificada ou Centralmente Dirigida, que vigorava na altura⁵².

i) **Sistema Político e Económico** existente (1979):

- **Sistema político:** monopartidarismo/ "ditadura do proletariado" ("transição para o socialismo")
- **Sistema económico:** economia planificada/ centralmente dirigida ("socialista").

ii) **Quadro de Contas do Plano de Contas Nacional (PCN)**

O Plano de Contas Nacional comportava um Quadro de Contas com 10 Classes (0 a 9), a saber:

| |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Classe 0 - Meios Fixos; 1 – Existências; 2- Gastos com a Produção; 3 – Gastos com a Circulação; 4 – Proveitos; 5- Meios Monetários; 6 – Terceiros; 7 – Créditos Bancários e Financiamentos; 8 – Fundos, Reservas e Provisões; 9 – Resultados Financeiros. |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Assim, em 1981, sob a base metodológica do Plano Nacional de Contas, com o apoio da cooperação soviética (ex-URSS), o Ministério das Finanças publicou o **Manual da Contabilidade na Indústria**⁵³, que continha uma exposição breve dos princípios gerais da contabilidade e as recomendações práticas relativamente à organização da contabilidade nas empresas industriais estatais. Diziam os seus autores que o respectivo manual se destinava aos «professores de Contabilidade nos Institutos Económicos Superiores e Médios e aos seminários especializados de preparação e superação dos contabilistas práticos e ainda para servir de manual de estudo para os estudantes dos mesmos Institutos e Seminários».

Só em 1984, através do **Decreto nº 74/84**, de 19 de Outubro, foram aprovadas as **Instruções sobre a Aplicação do Plano de Contas Nacional** e impresso em brochura em Dezembro do mesmo ano sob a chancela do Departamento Nacional de

⁵¹ Publicado no **DR. nº 280**, de 1979, I Série. Referido, também, no livro "A Contabilidade na Indústria", 1981, p.9. A brochura de Instruções sobre a aplicação do PCN, de 1984, refere-se ao mesmo decreto na página 267, mas na sua página 7 cita (erradamente) o *Decreto nº 259/79* (!).

⁵² Convém notar, embora a intenção era a generalização às empresas da aplicação do referido plano, o instrutivo aprovado em 1984 esclarecia que o mesmo se destinava simplesmente às empresas estatais, as únicas que se integravam em absoluto numa *filosofia socialista*. As empresas privadas e mistas, integradas numa *filosofia capitalista*, embora seguindo o Plano de Contas Nacional, advogava-se ter um tratamento diferenciado.

⁵³ Edições Progresso, Moscovo, 1981.

Contabilidade do Ministério das Finanças, como complemento do referido Decreto. A dado passo (descrito nas aludidas instruções), refere-se que a principal fonte onde se obtêm as informações para a gestão planificada, à escala de todo o País, era a Contabilidade, justificando assim a sua uniformização, através da implementação de um Sistema de Contas obrigatório e único, que abrangendo todos os ramos de actividade, admitia tratamento diferenciado para cada um deles.

2.3.2.2. SEGUNDO PLANO DE CONTAS: Plano de Contas Empresarial (PCE, 1989)

i) Sistema Político e Económico existente (1989):

- *Sistema político*: monopartidarismo (“socialismo *mitigado*”)
- *Sistema económico*: misto (“transição para a economia de mercado”).

A nova dinâmica económica desencadeada nos finais da década de 80, com o *Saneamento Económico e Financeiro*, obrigou a reformulação do Plano de Contas então adoptado. É assim que em 23 de Dezembro de **1989**, pelo **Decreto nº 70/89**, foi aprovado o **Plano de Contas Empresarial** concebido segundo o **Sistema Dualista**, que consistia na execução simultânea de duas contabilidades distintas (*Contabilidade Geral, Patrimonial, Financeira ou Externa* - virada para o relacionamento da empresa com o exterior - e a *Contabilidade de Custos, Analítica de Exploração ou Interna* - virada essencialmente para o controlo interno e para a gestão).

Para as empresas com deficiente organização da contabilidade e as de pequena dimensão, com destaque para as do tipo comercial, dava-se permissão a autorização da primeira modalidade o que a levaria a passar para o *Sistema Monista*, com o processamento de uma única contabilidade. Verifica-se então haver duas hipóteses de aplicação: nos termos do *Sistema Dualista*, que se pretendia fosse generalizado; ou segundo o sistema Monista, para casos de excepção.

ii) Quadro de Contas do Plano de Contas Empresarial (PCE)

O mesmo que o anterior, o Plano de Contas Empresarial comportava um Quadro de Contas com 10 Classes (0 a 9), sendo a primeira (Classe 0) para Contas de Ordem; de 1 a 8 reservadas para o desenvolvimento da Contabilidade geral ou externa, e a última (Classe 9), para a Contabilidade analítica ou interna, conforme passamos a discriminar:

Classe 0 - Contas de Ordem; 1 – Meios Monetários; 2 - Terceiros; 3 – Existências; 4 – Meios Fixos Proveitos; 5 – Capital Social, Fundos, Reservas e Provisões; 6 – Custos por Natureza; 7 – Proveitos por Natureza ; 8 – Resultados Financeiros; 9 – Contabilidade Analítica.

As empresas segundo a sua actividade e a sua constituição jurídica escolheriam do Plano Geral aquelas que iam utilizar, mas deveriam conservar a nomenclatura e o seu código. Foi obrigatória a aplicação do PCE a partir de 1990 nas unidades económicas estatais, mistas e privadas. Exceptuaram-se as unidades que exerciam actividades seguradora e bancária.

A Classe 0 (Contas de Ordem ou Extra-patrimoniais) que são de uma forma geral Contas de Informação sobre responsabilidades da Empresa para com Terceiros, ou de

Terceiros para com a empresa, que no momento não afectam o seu Património, mas que no futuro o podem afectar. Estas contas eram inscritas no final do exercício, em ambos membros do Balanço, após o encerramento do mesmo e apenas a título informativo. Não foram normalizadas qualquer nomenclatura para as referidas contas, deixando assim ao livre arbítrio das empresas a sua designação e emprego.

Aprovado que estava o Plano Contas Empresarial, considerou-se oportuno mandar editar uma brochura, tendo em conta que tal serviria não só de um verdadeiro instrumento de trabalho e consulta para todos aqueles que de uma forma ou outra estivessem ligados às esferas administrativa, económica ou financeira, aonde necessariamente a contabilidade desempenhava uma função primordial e fundamental, como também que o mesmo servisse de valioso auxiliar para o Ensino.

É assim que, com o apoio da cooperação portuguesa, e dentro do âmbito do plano de actividades do departamento Nacional de Contabilidade do Ministério das Finanças foi publicado em 1993 o manual de “*Contabilidade Aplicada: simulação do desenvolvimento contabilístico da actividade de uma empresa industrial*”⁵⁴.

2.3.2.3. TERCEIRO PLANO DE CONTAS: Plano Geral de Contabilidade (PGC, 2001)

Sistema Político e Económico existente (2001):

- **Sistema político:** multipartidarismo/ “capitalismo renovado” (“transição para a democracia”, a partir de Setembro de 1992)
- **Sistema económico:** “economia de mercado” (“capitalista re-emergente”).

Em face à crescente globalização da economia mundial e a necessidade de *harmonizar as práticas locais com as internacionais*, assumiu-se com especial relevância a aprovação de um novo Plano de Contas adequado à situação da actualidade.

É assim que, através do **Decreto n° 82/01**, de 16 de Novembro, foi aprovado o **Plano Geral de Contabilidade**, de aplicação obrigatória às Sociedades Comerciais e Empresas Públicas, que exerçam actividades em Angola ou que exerçam actividades em outros países, mas que tenham a respectiva sede em Angola, excluindo-se as entidades que exerçam actividades que requeiram planos de contas específicos, nomeadamente a actividade bancária, seguradora e outras sujeitas a regime idêntico.

A fim de orientar o processo de reconhecimento das operações e outros acontecimentos, simplificar o controlo dos registos efectuados e facilitar a consulta de saldos e quantias para efeitos de preparação das componentes das demonstrações financeiras, optou-se pela sistematização e codificação das rubricas a usar na elaboração dos registos contabilísticos. Com o renascer do desenvolvimento económico do país e com a crescente internacionalização dos mercados de bens e serviços, o país não pode deixar de acompanhar a evolução contabilística registada a nível internacional sob pena de perda de oportunidade e competitividade. Neste aspecto a normalização contabilística assume, mais uma vez, um papel primordial à luz da crescente globalização da economia.

⁵⁴ O manual não tem data impressa. A data indicada é a da sua aquisição, pois foi o ano que apareceu à venda, particularmente na Livraria Lello, em Luanda.

2.3.3. Plano Geral de Contabilidade

No Plano Geral de Contabilidade (PGC) manteve-se o *Sistema Dualista* já iniciado em 1989 com o Plano de Contas Empresarial. Deste modo, o PGC comporta também um Quadro e Lista de Contas com 10 Classes (0 a 9), com algumas alterações.

2.3.3.1. Quadro de Contas

Actualmente, no nosso País, a designação das Contas e o seu âmbito estão definidas no Plano Geral de Contabilidade⁵⁵. Para maior facilidade e compreensão, as contas estão agrupadas em 10 classes⁵⁶, e procuramos enquadrá-las em Contas de Balanço, de Resultados e Outras Contas, a saber:

i) Contas de Balanço

Classe 1 – Meios Fixos e Investimentos

Classe 2 – Existências

Classe 3 – Terceiros

Classe 4 – Meios Monetários

Classe 5 – Capital e Reservas

ii) Contas de Gestão e de Resultados

Classe 6 – Proveitos por Natureza

Classe 7 – Custos por Natureza

Classe 8 – Resultados

iii) Outras Contas

Classe 9 – Contabilidade Analítica

Classe 0 – Contas de Ordem

Classe 1 a 8 – Contabilidade Geral⁵⁷: classes reservadas para o desenvolvimento da Contabilidade geral ou externa e são de uso obrigatório sempre que existam factos ou acontecimentos que pela sua natureza devam nelas ser registados.

Classe 9 – Contabilidade Analítica⁵⁸: classe reservada para a Contabilidade analítica ou interna, pois o seu uso é facultativo o qual dependerá da necessidade sentida pela empresa e da ponderação do binómio *Custo/benefício*. Contudo, recomenda-se o seu uso para as empresas industriais onde o apuramento dos custos de produção se torne moroso e difícil de executar por outra via.

Classe 0 – Contas de Ordem⁵⁹: é uma classe de uso facultativo. De uma forma geral comporta contas de informação e de controlo de situações de direitos de responsabilidades da entidade para com terceiros e vice-versa, que de momento não afectam o seu património mas que no futuro o podem afectar, e que facilitem a

⁵⁵ Aprovado pelo **Decreto n° 82/01**, de 16 de Novembro.

⁵⁶ Entendendo **Classe** como um conjunto de elementos com qualquer identidade ou afinidade, que constitui o respectivo *ponto de vista* do agrupamento (Noel, 1973, p. 67).

⁵⁷ Virada para o relacionamento da empresa com o exterior. Também conhecida com a designação de contabilidade financeira, patrimonial ou externa.

⁵⁸ Também designada por contabilidade de custos, e está voltada essencialmente para o controlo interno e para a gestão.

⁵⁹ Também conhecidas por **contas de responsabilidades**. Assume por vezes várias responsabilidades capazes de influir de futuro na medida do capital da empresa e que, por isso, podem representar-se sob a forma *digráfica*, mediante a criação de contas de responsabilidades activas e passivas, também chamadas por alguns autores de contas de valores condicionados. Constituem um sistema autobalanceante, composto de duas séries de contas que se compensam e debitam e creditam entre si. Entre as responsabilidades desta natureza mais vulgares nas empresas comerciais, contam-se: as responsabilidades por mercadorias consignadas por outrem, por cauções recebidas ou prestadas, por fianças, etc. (Noel, 1973, pp.306/7).

respectiva divulgação nas Notas às Contas.

2.3.3.2. Agrupamento das Classes

De acordo com a nossa referência anterior, as classes 1 a 5 são necessárias à construção do **Balanço**. Por sua vez, as classes 6, 7 e 8 permitem a elaboração da **Demonstração de Resultados**. As contas das classes 6 e 7 são transferidas no fim do exercício económico para as contas da classe 8, com o objectivo de se apurar o **Resultado** final no respectivo exercício.

As Contas de Ordem, quando utilizadas, serão inscritas no final do exercício em ambos membros do Balanço, após o encerramento do mesmo. Não foram normalizadas quaisquer nomenclaturas para as referidas contas, deixando assim ao livre arbítrio das entidades a sua designação e emprego.

Quadro de Contas do Plano Geral de Contabilidade (PGC)

Classe 0 - Contas de Ordem; 1 – Meios Fixos e Investimentos 2 - Existências; 3 – Terceiros; 4 – Meios Monetários Meios Fixos Proveitos; 5 – Capital e Reservas; 6 – Proveitos e Ganhos por Natureza; 7 – Custos e Perdas por Natureza; 8 – Resultados; 9 – Contabilidade Analítica.

As empresas segundo a sua actividade e a sua constituição jurídica escolheriam do Plano Geral aquelas que iam utilizar, mas deveriam conservar a nomenclatura e o seu código. Foi legislado o uso obrigatória e a aplicação do Plano Geral de Contabilidade a partir do exercício de 2002 nas unidades económicas estatais, mistas e privadas⁶⁰, mas na realidade à sua aplicabilidade de forma tímida e desordenada começou a ser exigida pela Administração Fiscal a partir do final de Maio de 2004, data essa calendarizada para a apresentação da declaração fiscal referente ao ano de 2003, para as empresas do Grupo “A”⁶¹.

O Plano Geral de Contabilidade, em vigor, estabelece os **critérios para a preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras** para os utentes externos tendo como propósitos fundamentais ajudar:

- a) os **preparadores** das mesmas na aplicação de normas idênticas às internacionais;
- b) os **utentes** na interpretação da informação nela contidas;
- c) os **auditores** na formação de opinião quanto as mesmas se se encontram ou não em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceites;

⁶⁰ Ver também alínea “d”, do artº 18º (*deveres específicos do investidor privado*), da **Lei 11/03**, “Investimento Privado”, DR. 37, de 13 de Maio, I Série..

⁶¹ Ver **Despacho**, s/n, de **Maio de 2004**, do Ministério das Finanças, publicado no Jornal de Angola, que prorrogou a entrega das declarações fiscais das empresas do Grupo “A”, até ao final de Junho de 2004.

d) a identificar assuntos que devam constituir alvo de interpretação detalhada e aprofundamento em fases seguintes, para melhor se conformarem com as necessidades do país sem ferirem os princípios básicos internacionais⁶².

2.3.3. Principais Alterações Incluídas no PGC em relação ao PCE

As **principais alterações** incluídas no Plano Geral de Contabilidade (PGC) em relação ao Plano de Contas Empresarial (PCE) constam do seguinte:

i) Objectivo das Demonstrações Financeiras: mais do que servir de base ao exercício da planificação da gestão e do controlo da actividade empresarial (objectivo interno), as demonstrações financeiras passam a ter como objectivo principal dar a conhecer a investidores, empregados, financiadores, fornecedores, clientes, Governo e seus departamentos e ao público em geral determinadas informações que lhes permitam a tomada de decisões importantes (objectivo externo).

ii) Componentes das Demonstrações Financeiras: para que as demonstrações financeiras possam ser úteis aos seus utentes, estas devem proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira da entidade. Por esta razão, o conceito de Demonstrações Financeiras passa a integrar, além do Balanço e da Demonstração de Resultados, a Demonstração de Fluxos de Caixa, destinada a proporcionar informação acerca das alterações na situação financeira e as Notas à

Contas, destinadas a complementar as informações proporcionadas pelas restantes componentes das demonstrações financeiras.

Nas principais componentes ressaltam:

a) Alterações na Estrutura do Balanço: um dos princípios básicos a adoptar na preparação das demonstrações financeiras é a **comparabilidade**, não só entre períodos contabilísticos de uma mesma empresa, mas também entre empresas quer a nível nacional quer a nível internacional. Por esta razão a estrutura do balanço foi alterada por forma a cumprir com o modelo proposto pela «**International Federation of Accountants**».

Das principais alterações daí decorrentes, destacam-se as seguintes:

- Obrigatoriedade de identificação do nome da entidade, do período de relato, da moeda e do respectivo grau de grandeza usado na apresentação.
- Organização das rubricas do activo por grau crescente de disponibilidade.
- Organização das rubricas do passivo por grau crescente de exigibilidade.
- Apresentação dos activos pelo seu valor líquido das correspondentes amortizações e provisões, deixando estas de fazer parte dos capitais próprios da empresa.
- Desaparecimento da apresentação da rubrica Transacções entre a sede e as dependências da empresa, pelo facto desta dever ficar saldada no fim de cada período contabilístico através da integração dos activos e passivos das dependências, nas contas da sede.
- Desaparecimento da coluna destinada a identificar o código das contas.
- Desaparecimento da apresentação das contas de ordem na última linha do balanço pelo facto de tais informações deverem constar nas notas às contas.

⁶² Recomenda-se o estudo do Plano Geral de Contabilidade, particularmente, no que se refere às “**principais alterações em relação ao Plano de Contas anterior**”.

b) Alterações na Estrutura da Demonstração de Resultados por Natureza: pelas mesmas razões descritas para as alterações efectuadas no Balanço, a estrutura da Demonstração de resultados por natureza foi igualmente alterada.

Das principais alterações efectuadas destacam-se as seguintes:

- ❖ Obrigatoriedade de identificação do nome da entidade, do período de relato, da moeda e do respectivo grau de grandeza usado na apresentação.
- ❖ Obrigatoriedade de apresentação de comparativos do período anterior.
- ❖ Eliminação da necessidade de apresentação dos valores planificados e respectivos desvios.
- ❖ Obrigatoriedade de inclusão de coluna para identificação do número de ordem das rubricas por forma a fazer de referência cruzada com as divulgações efectuadas nas respectivas notas às contas.
- ❖ Obrigatoriedade de apresentação dos resultados financeiros segregados dos resultados operacionais da empresa.
- ❖ Obrigatoriedade de apresentação, em separado, do **imposto sobre os resultados** relativos a actividades correntes e a actividades extraordinárias.
- ❖ Alteração do conteúdo dos resultados extraordinários.

c) Alterações na Estrutura da Demonstração de Resultados por Funções: pelas mesmas razões descritas para as alterações efectuadas no Balanço, a estrutura da Demonstração de resultados por funções foi igualmente alterada, embora a sua elaboração tenha natureza facultativa.

Das principais alterações efectuadas, destacam-se as seguintes:

- ❖ Obrigatoriedade de identificação do nome da entidade, do período de relato, da moeda e do respectivo grau de grandeza usado na apresentação.
- ❖ Obrigatoriedade de apresentação de comparativos do período anterior.
- ❖ Eliminação da necessidade de apresentação dos valores planificados e respectivos desvios.
- ❖ Obrigatoriedade de apresentação dos resultados financeiros segregados dos resultados operacionais da empresa.
- ❖ Obrigatoriedade de apresentação, em separado, de imposto sobre os resultados relativo a actividades correntes e a actividades extraordinárias.
- ❖ Obrigatoriedade de apresentação, fora dos resultados correntes, dos resultados em operações em descontinuação, ou descontinuadas, bem como dos efeitos das alterações de políticas contabilísticas.
- ❖ Alteração do conteúdo dos resultados extraordinários.

iii) Definição de Políticas Contabilísticas a adoptar na preparação das Demonstrações Financeiras: para que a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras possa ir de encontro às necessidades da maioria dos utentes, estas devem respeitar determinadas características e serem preparadas em bases que melhor se adaptem às respectivas necessidades. Por esta razão passam a estar definidas as **características qualitativas** que as demonstrações financeiras devem ter, bem como as **políticas contabilísticas** a adoptar por forma a cumprir com tais características.

Estas políticas incluem as bases gerais de preparação, os princípios contabilísticos, os critérios de reconhecimento e as bases de valorimetria gerais e específicas a adoptar na preparação das Demonstrações financeiras.

É de notar que algumas das bases de valorimetria específicas definidas diferem das disposições fiscais existentes a respeito do mesmo assunto, pois tais situações não devem afectar a preparação das demonstrações financeiras de acordo com as bases definidas no PGC, mas apenas devem ser levadas em consideração para efeitos do apuramento do **lucro tributável**.

iv) Quadro e Lista de Contas da Contabilidade Geral: embora não existam disposições internacionais acerca do quadro e lista de contas a adoptar, optou-se pela sua reformulação tendo em consideração a nova filosofia e estrutura de apresentação das contas. Os resultados das alterações nas classes podem resumir-se da seguinte forma:

| CLASSES | Novo Plano (PGC/2001) (Critério Económico) | Antigo Plano (PCE/1989) (Critério Financeiro) |
|----------|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Classe 1 | Meios Fixos e Investimentos | Meios Monetários |
| Classe 2 | Existências | Terceiros |
| Classe 3 | Terceiros | Existências |
| Classe 4 | Meios Monetários | Meios Fixos |
| Classe 5 | Capital e Reservas | Capital Social, Fundos, Reservas e Provisões |
| Classe 6 | Proveitos por Natureza | Custos por Natureza |
| Classe 7 | Custos por Natureza | Proveitos por Natureza |
| Classe 8 | Resultados | Resultados Financeiros |

v) Utilização da Contabilidade Analítica e a Apresentação da Demonstração de Resultados por Funções: não existe qualquer disposição internacional sobre a obrigatoriedade de elaboração da Contabilidade Analítica. Por esta razão a sua utilização passa a ter um carácter facultativo dependendo das necessidades sentidas pela empresa e da ponderação do binómio custo-benefício.

Contudo, recomenda-se o seu uso para empresas industriais onde o apuramento dos custos de produção se torne moroso e difícil de executar por outra via.

Caso a empresa opte pelo uso da contabilidade analítica, recomenda-se que a Demonstração de Resultados por Funções seja apresentada em substituição da Demonstração de Resultados por Natureza.

vi) Instruções de Aplicação do Plano Geral de Contabilidade: a nível internacional, existem disposições para o reconhecimento e divulgação de acontecimentos e factos, as quais se encontram organizadas por assuntos e tal como referido anteriormente não existem disposições sobre a forma de organização das classes, quer em quadro, quer em lista de contas. Consequentemente, estas normas não contêm quaisquer regras sobre o conteúdo e movimentação de contas.

Face às alterações substanciais que trazem a implementação do PGC optou-se, nesta fase, pela manutenção do quadro e lista de contas, mas decidiu-se igualmente transpor para este plano o conteúdo das normas internacionais existentes. Por esta razão o termo instruções de aplicação foi substituído pela designação de **notas explicativas**.

As **Notas explicativas** trazem como principais alterações as seguintes:

- Restrição ao mínimo das regras de movimentação das contas por se entender que os responsáveis pela elaboração da contabilidade devem ter conhecimentos prévios que os habilitem a fazer os débitos e créditos necessários para o registo de factos e acontecimentos, de acordo com as regras de reconhecimento estabelecidas neste plano.
- Inclusão de definições de determinados termos contabilísticos por forma a uniformizar e facilitar a respectiva interpretação.
- Inclusão de orientações sobre a forma de reconhecimento de determinados factos e acontecimentos específicos, baseadas nas normas internacionais aplicáveis aos assuntos em apreço.
- Inclusão de orientações a seguir em situações que podem dar origem a registo ou somente divulgação nas demonstrações financeiras, tais como: **contingências**⁶³, acontecimentos ocorrendo após a data de Balanço, auxílios do Governo ou outras entidades e transacções com partes em relação de dependência.

2.3.3.4. Aplicação do PGC no primeiro ano - procedimentos e disposições transitórias

i) Procedimentos e atenções especiais: no primeiro ano em que forem adoptadas as disposições do presente Plano Geral de Contabilidade, devem obrigatoriamente ser seguidos os seguintes procedimentos:

- a)** os saldos e quantias constantes das demonstrações financeiras do período anterior devem ser reclassificados por forma a conformarem-se com a nova disposição do Balanço e da Demonstração de Resultados e poderem ser apresentados como saldos comparativos;
- b)** o facto referido em a) deve ser divulgado nas Notas às contas com indicação de: saldos e quantias que não são comparáveis com o exercício precedente apesar da reclassificação efectuada; e razões que estão na origem da não comparabilidade dos saldos.

ii) Suspensões Temporárias (ficam temporariamente suspensas as seguintes situações):

- A obrigatoriedade de elaborar a Demonstração de Fluxos de Caixa. Contudo, recomenda-se a sua preparação sempre que a empresa já disponha de meios que lhe permitam preparar tal demonstração.
- A obrigatoriedade de divulgação nas Notas às Contas do valor dos **impostos diferidos**.

iii) Exclusões Temporárias (ficam excluídas do PGC, até que venham a ser regulamentadas, as disposições constantes das normas da «**International Federation of Accountants**» referentes às seguintes situações):

- contabilização de locações (1ª);
- determinação, registo e divulgação de **impostos diferidos** (2ª);
- contabilização e relato dos Planos de Benefícios de reforma (3ª);
- concentrações de actividades empresariais (também conhecida por consolidação de contas) (4ª);

⁶³ **Contingência**, é uma condição ou situação, cujo resultado final (ganho ou perda) será apenas confirmado na ocorrência ou na não ocorrência, de um ou mais acontecimentos futuros incertos (ver **IAS 37 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes**).

- o efeitos das alterações das taxas de câmbio em demonstrações financeiras de operações estrangeiras (5ª).

OBSERVAÇÃO:

Refere-se no PGC que: sempre que qualquer entidade entenda que as suas demonstrações financeiras devem reflectir as situações 1ª) a 3ª) de acordo com as normas da «**International Federation of Accountants**» pode fazê-lo desde que:

- Siga as correspondentes disposições, quer para o registo, quer para a divulgação dos factos e acontecimentos;
- Divulgue nas Notas às Contas que tais disposições foram seguidas.

Acto contínuo, sempre que qualquer entidade entenda que deve preparar as Demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea 4ª) pode fazê-lo desde que:

- Não deixe de preparar as demonstrações financeiras individuais de acordo com as disposições do PGC;
- Prepare as demonstrações consolidadas de acordo às disposições, quer para o registo, quer para a divulgação, constantes das normas da «**International Federation of Accountants**» referidas em 4ª) e 5ª);
- Apresente, com as necessárias adaptações, as demonstrações financeiras consolidadas de acordo com os formatos definidos no PGC.

MAPA RECAPITULATIVO DAS CLASSES e CONTAS do PCN, PCE e PGC

| CLASSES | P.C.N. (Critério Misto) | P.C.E. (Critério Financeiro) | P.G.C. (Critério Económico) |
|-----------------|--------------------------------------------|----------------------------------------------|----------------------------------------|
| Classe 0 | <i>Meios Fixos</i> | Contas de Ordem | Contas de Ordem |
| Classe 1 | <i>Existências</i> | Meios Monetários | Meios Fixos e Investimentos |
| Classe 2 | <i>Gastos com a Produção</i> | Terceiros | Existências |
| Classe 3 | <i>Gastos com a Circulação</i> | Existências | Terceiros |
| Classe 4 | <i>Proveitos</i> | Meios Fixos | Meios Monetários |
| Classe 5 | <i>Meios Monetários</i> | Capital Social, Fundos, Reservas e Provisões | Capital e Reservas |
| Classe 6 | <i>Terceiros</i> | Custos por Natureza | Proveitos por Natureza |
| Classe 7 | <i>Créditos Bancários e Financiamentos</i> | Proveitos por Natureza | Custos por Natureza |
| Classe 8 | <i>Fundos, Reservas e Provisões</i> | Resultados Financeiros | Resultados |
| Classe 9 | <i>Resultados Financeiros</i> | Contabilidade Analítica | Contabilidade Analítica |

2.3.4. Evolução Recente, o Ensino da Contabilidade e os Profissionais Contabilísticos em Angola

i) Evolução Recente

A normalização contabilística engloba duas vertentes fundamentais: a **criação** de normas e a **aplicação** das mesmas com vista à harmonização da informação contabilística produzida. Embora de forma irregular foram dados alguns passos no nosso país, por forma a acompanhar às normas que são ditadas pelas Instituições Internacionais afins.

Referia-se como justificativo de mudança do plano de contas empresarial (PCE), com cerca de doze anos na altura em relação ao plano de contas actual (PGC), de que se encontrava claramente desajustado face à informação que deveria ser produzida com base nas normas internacionais e, por conseguinte, tornava-se imperativa a sua revisão com vista a uma crescente aproximação às práticas internacionais.

Previo-se que à medida que a implementação das alterações se efectivava e com vista a flexibilizar a sua actualização em função das alterações a introduzir nas normas internacionais, haveria, então, conveniência em **substituir o carácter legal actual por práticas geralmente aceites** o que pressupunha o seu acontecimento de forma progressiva.

Porém, aos *inputs* fornecidos até 2001 para a normalização contabilística no país estão praticamente estagnados por alguma indecisão do Estado, e não só, e pela não visibilidade das organizações de profissionais, o que dificulta aos próprios profissionais e à própria dinâmica do ensino da mesma de apoio às empresas e, em última instância, à própria Economia Nacional.

ii) Ensino da Contabilidade

No pós-independência, mantiveram-se as instituições e o figurino de ensino colonial até 1978⁶⁴. Seguindo a reforma do ensino, no último ano referido, foram criados os institutos médios de economia e a assumpção da especialidade de contabilidade e finanças na faculdade de economia, da única universidade pública existente (UAN).

Recentemente, surgiram os cursos básicos de contabilidade (avulsos e em instituições particulares de ensino), os institutos médios de gestão e comercial; e os cursos superiores de contabilidade e auditoria, estes últimos, fomentados principalmente pelo sector do ensino privado.

iii) Profissionais Contabilísticos

A contabilidade e os **Profissionais de Contabilidade**: apontadores, contadores, guarda-livros, técnico de contas, escriturários de contabilidade, contabilistas, peritos contabilistas, revisores e auditores, são algumas das designações ligadas à actividade

⁶⁴ Recordam-se os cursos básicos avulsos, muito deles por correspondência; as Escolas e Institutos Comercias (para formar empregados de escritório, contabilistas, peritos contabilistas e aduaneiros); e a Faculdade de Economia (com a especialidade para formar técnicos superiores em contabilidade e finanças).

contabilística. A figura de Revisor Oficial de Contas (ROC), que apesar de prevista no Decreto-Lei nº 49.381, de 06.11.69, nunca chegou a ser regulamentada em Angola.

Actualmente, no País, a **actividade profissional de contabilidade** compreende:

- a) a preparação de demonstrações financeiras decorrentes de imposição legal;
- b) a realização de outros tipos de trabalho a executar por um contabilista decorrente de imposição legal.

Considerando que no ordenamento jurídico-contabilístico angolano não estava prevista a preparação de Demonstrações Financeiras em obediência a são princípios contabilísticos, nem existia qualquer técnico que se responsabilizava por tal facto; tanto que a realização de auditorias fora do âmbito de imposição legal não tinha que estar a cargo de alguém com qualificações específicas para o efeito. Desta forma, o diploma legal sobre o exercício da contabilidade e da auditoria foi preparado com a finalidade de institucionalizar o princípio da contabilidade executada em obediência a são princípios contabilísticos e definir a figura do técnico que deveria responsabilizar-se pelas mesmas. Neste diploma e nos estatutos propostos para o organismo de profissionais contabilísticos que deverá regular a profissão dos mesmos, optou-se por distinguir o técnico que *executa a contabilidade* do técnico que *efectua a auditoria*; usando a designação de **Contabilista** para o primeiro e de **Perito Contabilista** para o segundo, pelas seguintes razões:

a) **Para o Contabilista**: a designação de técnico de contabilidade confundir-se-ia com a mesma dada pelo “IFAC” a um técnico com funções menos abrangentes do que o técnico que se pretende para Angola. A designação de técnico de contas leva a confusão com a já dada em Angola a um técnico com funções (eminentemente de natureza contabilístico-fiscal) que se afastam significativamente daquelas que se pretende para tal técnico em Angola.

b) **Para o Perito Contabilista**: a designação de Contabilista (usada pelo “IFAC”) iria colidir com a designação proposta para o técnico que tem a seu cargo o exercício da contabilidade e ao qual está, de acordo com a solução proposta, vedado o exercício de auditoria. O uso da designação de **auditor** induziria em erro na medida em que é demasiado limitativo e se pretendia que tal técnico tivesse também capacidade para o exercício da contabilidade.

OBSERVAÇÃO:

→ A fim de se garantir uma transição sem sobressaltos do sistema actual para o modelo proposto, a Lei prevê nas suas disposições finais e transitórias, que os técnicos e auditores actualmente existentes podem manter-se em exercício até que seja constituída a “**Ordem**” dos referidos profissionais⁶⁵.

⁶⁵ Ver **Lei 3/01**, de 23 de Março (**Lei da Contabilidade e Auditoria**). Porém, há uma certa confusão nas categorias/designações dos profissionais de contabilidade se compararmos com o que vem publicado no **Classificador de Profissões de Angola** (versão CPA/97), aprovado pelo **Dec.Exec.Conjunto (Mapess/Minplan) nº 31/03**, de 24 de Junho, Diário da Republica 49, I Serie, onde se faz referência ao

→ **CÓDIGO DE ÉTICA**: dada a inexistência em Angola de quaisquer normas éticas aplicáveis aos profissionais de contabilidade e de auditoria, a solução proposta, baseia-se exclusivamente no conteúdo do *Código de Ética Internacional* e na sua adaptação à realidade da organização profissional que foi proposta para Angola aos órgãos competentes.

iv) **Perspectivas e Contribuições à Evolução da Contabilidade em Angola**

A nossa reflexão, acerca das perspectivas e contribuições à evolução da contabilidade em Angola, assenta em dois níveis, a saber⁶⁶:

a) - **Nível Nacional**

- ✓ **Ministério das Finanças** (tutela/coordenação): Direcção Nacional de Contabilidade, Direcção Nacional de Impostos;
- ✓ Comissão do Mercado de Capitais (CMC);
- ✓ Áreas especializadas do GEPE dos Sectores (excepto banca e seguros);
- ✓ Organizações e Empresas de profissionais contabilísticos e afins:
 - **“ORDEM”** – Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola (*Comissão Instaladora*);
 - **EFAGCA** – Associação de Especialistas em Finanças, Auditoria, Gestão e Contabilidade de Angola⁶⁷;
 - **AETPC** – Associação dos Economistas, Técnicos e Profissionais de Contabilidade⁶⁸;
 - **AFA** – Associação Fiscal de Angola;
 - **AEA** - Associação dos Economistas Angolanos;
 - **ENCAs** – Empresas Nacionais de contabilidade, auditoria e afins (Sof, Siarom, Ncr, etc);
 - **EICAs** – Empresas Internacionais de contabilidade, auditoria e afins (Deloitte & Touche, Kpmg, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, etc);
- ✓ Escolas Profissionais e Centros de Formação Profissional (Centros do Mapss, Enco-*Escola Nacional do Comércio*, Gestinfor e outros privados);
- ✓ Institutos Médios Profissionalizantes (Imel, Gestão, Comercial e outros privados);

auditor contabilista, guarda-livros, ajudante de guarda-livros e outros contabilistas (ver pp. 966/7 e 1.013, do respectivo Diário da República).

⁶⁶ Ter em atenção que, actualmente, cerca de 35 países exigem o uso das normas do *IASB* para todas as sociedades domésticas cotadas, e muitos países baseiam as suas práticas nacionais nessas normas. Em 2002, várias jurisdições, incluindo a Austrália e a União Europeia, anunciaram que exigiriam normas internacionais em ou antes de 1 de Janeiro de 2005. Em Setembro de 2002 o *IASB* e o normalizador nacional dos EUA (*Financial Accounting Standards Board*) concordaram em trabalhar no sentido da convergência das práticas dos EUA e internacionais existentes e no desenvolvimento conjunto de futuras normas. O *IASB* iniciou, recentemente, conversações com o *Accounting Standards Board* do Japão acerca de um projecto conjunto para minimizar as diferenças entre as IFRSs (normas internacionais do relato financeiro) e as normas contabilísticas japonesas (ver IASCF & OROC, 2004, p.v).

⁶⁷De acordo com **Frederico Bongue** (VI Congresso da ECSAFA, em Gaborone/Botswana) (in *Jornal de Angola*, de 8 de Outubro de 2004).

⁶⁸ Idem.

- ✓ Universidades/ Institutos Superiores (Uan, Ucan, Upra, Piaget, Lusíadas e outros privados).

b) - **Nível Internacional**

- ✓ Participação acompanhada nos esforços da região da SADC, Oriental e Central;
- ✓ Idem dos Profissionais contabilísticos da “CPLP/Palops”;
- ✓ Idem dos Economistas da “CPLP/Palops”;
- ✓ Idem na aproximação (gradual/sustentável) aos parâmetros das tendências internacionais, com acções tendentes às experiências e práticas em países de referência e/ou de aproximação com Angola, tais como⁶⁹:
 - **1º Escalão:** Portugal e Espanha (proximidade linguística e histórica);
 - **2º Escalão:** França, Itália e Reino Unido (existência de “centros de investigação contabilística”, por excelência);
 - **3º Escalão:** Brasil e EUA (embora, com as tendências pelas convergências no resto do mundo, os mesmos têm contribuído grandemente para o desenvolvimento da investigação contabilística. Também, são grandes contribuintes no comércio internacional com Angola).

III - EXERCÍCIO CONTABILÍSTICO E OS ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS

3.1. Exercício Contabilístico

De um modo geral as empresas constituem-se para desenvolver, por tempo indeterminado, a actividade em que consiste o seu objecto social. Perante esta duração ilimitada (um dos aspectos demonstrativos da continuidade), a medição e a comparação do **desempenho** (resultado) obtido só é possível repartindo artificialmente a vida das mesmas em segmentos temporais, determinando no final de cada um deles o seu **resultado** e a sua **posição financeira** (balanço).

As empresas iniciam a sua actividade quando se constituem. O término dessa actividade pode depender tanto da vontade dos seus criadores/promotores ou não. Durante a sua existência, quer no interesse dos seus proprietários/sócios, quer por obrigações da administração fiscal, as empresas necessitam, no final de cada ano civil, de determinar o valor do seu património.

Assim, a cada um dos segmentos temporais, referidos anteriormente, designa-se por *período contabilístico*, ***exercício contabilístico***, *exercício económico*, ou simplesmente *exercício* ou *período*. A respectiva duração, salvo excepção, é de 12 (doze) meses podendo coincidir ou não com o ano civil (1 de Janeiro a 31 de Dezembro).

⁶⁹ Disposição aleatória (numa visão *táctica* e *estratégica*) que teve em linha de conta a língua, a proximidade dos estudiosos e instituições, idem dos principais centros internacionais em estudos contabilísticos; e, finalmente, precavendo os potenciais interesses e negócios, entre outros. Segundo Sá, fazendo referência aos «Planos de Contas» padrões, “o ***Brasil***, lamentavelmente, ***copiou os padrões de um modelo norte-americano*** (Lei nº 6.404/76) quando poderia, como pode, produzir matéria de nível superior em padronização” (Sá & Sá, 1995, p.342,).

3.2. Diferenças entre Conceitos

Por constituírem uma grande dificuldade na compreensão de certos movimentos contabilísticos, e que podem distorcer de certa maneira os resultados de um determinado exercício, as *diferenças* que nos propusemos a apresentar estão relacionadas com os conceitos de custo e proveito; despesa e receita; pagamento e recebimento, visualizados nas vertentes/ópticas seguintes:

i) Económica ou dos Resultados

- Há **Custo**, quando se utilizam os factores produtivos (materiais e mão-de-obra).
- Há **Proveito**, quando se fabricam os produtos e se prestam serviços

ii) Monetária (Compra e Venda)

- Há **Despesa**, quando nasce a obrigação de pagar pela aquisição/compra de bens ou serviços.
- Há **Receita**, quando nasce o direito de receber pela venda de bens ou serviços.

iii) Financeira (Tesouraria)

- Há **Pagamento**, quando se paga efectivamente.
- Há **Recebimento**, quando se recebe efectivamente.

Assim sendo:

- ✓ **Despesa**, surge no momento da aquisição ou compra (*obrigação de pagar*).
- ✓ **Custo**, surge no momento do consumo (*aplicação efectiva*).
- ✓ **Pagamento**, surge no acto de pagar (*desembolso efectivo*).

De igual modo:

- ✓ **Proveito**, surge no acto da produção ou da prestação de serviço (*produto acabado ou serviço prestado*)
- ✓ **Receita**, surge no acto da venda (*direito de receber*)
- ✓ **Recebimento**, surge no acto de receber (*embolso efectivo*)

Aos conceitos atrás referenciados, adaptados de Mendes⁷⁰, permite-nos entender melhor o princípio da especialização dos exercícios, que consiste no apuramento dos resultados entre custos e proveitos; e os registos das despesas, das receitas, bem como dos pagamentos e dos recebimentos nos exercícios em que os mesmos são incorridos.

3.3. Especificidade dos Exercícios e sua Contabilização

A segmentação da vida das empresas em períodos contabilísticos é que suporta a existência de alguns princípios de contabilidade geralmente aceites, nomeadamente, o princípio do acréscimo (ou da especialização). Um dos pressupostos subjacentes à preparação das demonstrações financeiras tradicionais (Balanço e Demonstração de Resultados) é o da base de acrécimo, a qual se opõe à base de caixa.

⁷⁰ MENDES, Júlio, *Contabilidade Analítica e de Gestão - Gestão Orçamental, Plano de Contas*, Plátano Editora, 1996, Lisboa, p.20. Ver, também, Costa & Alves, 2001, pp.291/94. Há, ainda, que rever os conceitos de **Perdas e Ganhos**; e, também, os **Gastos**.

3.3.1. Contabilização na Base de Caixa

De acordo com a contabilização na **base de caixa** os efeitos das transacções e outros acontecimentos só são reconhecidos quando ocorrem os respectivos recebimentos e pagamentos. Isto é, só se dão quando existem entradas em caixa ou seus equivalentes (*influxos* ou embolsos); ou saídas de caixa ou seus equivalentes (*exfluxos* ou desembolsos).

Assim a preparação da **Demonstração dos fluxos de Caixa** assenta precisamente no conceito da base de caixa por se entender que é importante que os utentes da informação financeira tenham conhecimento do modo como a empresa gera e utiliza o dinheiro num determinado período. (Esta matéria será estudada e desenvolvida em “*análise financeira*”).

3.3.2. Contabilização na Base de Acréscimo (*Acréscimos e Diferimentos*)

Contariamente ao aspecto referenciado anteriormente, a contabilização na **base de acréscimo**, os efeitos das transacções e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem, escriturados nos registos contabilísticos dos períodos a que respeitam e, conseqüentemente, relatados nas demonstrações financeiras dos respectivos exercícios ou períodos.

Noutros termos, significa dizer que o **princípio de especialização** ou do acréscimo *estabelece que os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento* (ou documento vinculativo), *devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam*⁷¹.

Para que o referido *princípio* possa ser cumprido, e a fim de se ultrapassar as dificuldades inerentes a uma adequada determinação dos resultados no final de cada exercício existe, no Plano Geral de Contabilidade, a Conta - **OUTROS VALORES A RECEBER E A PAGAR (Conta - 37)**, em cujas subcontas se pode permitir o registo dos custos e dos proveitos nos exercícios a que respeitam.

A estrutura das subcontas pode ser encontrada nas repartições que se seguem.

3.3.2.1. Acréscimos e Diferimentos Activos

| |
|-----------------------------------------------------------------|
| i) Acréscimos de Proveitos (+ Proveitos ⇒ + Resultados) |
|-----------------------------------------------------------------|

Acréscimos de proveitos: são proveitos a reconhecer no próprio exercício, cujas receitas só serão (eventualmente) obtidas em exercícios posteriores.

⁷¹ Ver, «**Regime Contabilístico do Acréscimo:** os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrerem (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago) sendo registados nos livros contabilísticos e relatadas nas demonstrações financeiras dos períodos com as quais se relacionem » (IASCF & OROC, 2004, p.1672).

Por exemplo, nos termos do PGC: **Proveitos a facturar (conta 37.3)** - esta conta, de natureza devedora, serve para registar os proveitos a reconhecer no próprio exercício, para os quais ainda não tenha sido emitida a respectiva documentação vinculativa, e cujo recebimento se realiza em exercício(s) posterior(es).

No(s) exercício(s) seguinte(s), esta conta deverá ser saldada por contrapartida da respectiva conta de Terceiros, após ter sido emitida a respectiva documentação vinculativa.

ii) Custos Diferidos (- Custos ⇒ + Resultados)

Custos diferidos: são desembolsos no próprio exercício, cujos custos só devam ser reconhecidos nos exercícios seguintes.

Por exemplo, nos termos do PGC: **Encargos a repartir por períodos futuros (conta 37.4)** - esta conta, de natureza devedora, destina-se a registar os valores pagos como despesas, mas que devam ser reconhecidos como custos apenas no ou nos exercícios seguintes.

No exercício ou exercícios em que os encargos devam ser reconhecidos como custos, esta conta deverá ser creditada por contrapartida da conta de custos apropriada.

Para um maior controlo dos movimentos a incluir nesta conta, poderão ser abertas duas sub-contas, uma de natureza devedora e outra de natureza credora, destinadas a controlar, respectivamente, o valor inicial diferido e o total do valor já transferido para resultados em exercícios subsequentes. Neste caso, no final de cada ano, o total dos encargos a repartir por exercícios futuros é dado pelo saldo líquido das sub-contas utilizadas.

3.3.2.2. Acréscimos e Diferimentos Passivos

i) Acréscimos de Custos (+ Custos ⇒ - Resultados)

Acréscimos de custos: são custos ocorridos no próprio exercício, cujas despesas só venham a ocorrer em exercícios posteriores.

Por exemplo, nos termos do PGC: **Encargos a pagar (conta 37.5)** - esta conta, de natureza credora, serve para registar os custos a reconhecer no próprio exercício, para os quais ainda não tenha sido recebida a respectiva documentação vinculativa, e de cuja despesa só tem lugar no(s) exercício(s) seguinte(s).

No(s) exercício(s) seguinte(s), esta conta deverá ser saldada por contrapartida da respectiva conta de terceiros após ter sido recebida a respectiva documentação vinculativa.

ii) Proveitos Diferidos (- Proveitos ⇒ - Resultados)

Proveitos diferidos: são embolsos no próprio exercício, cujos proveitos só devam ser reconhecidos nos exercícios seguintes.

Por exemplo, nos termos do PGC: **Proveitos a repartir por períodos futuros (conta 37.6)** - esta conta, de natureza credora, destina-se a registar os valores recebidos como receitas, mas que devam ser reconhecidos como proveitos apenas no ou nos exercícios seguintes.

No exercício ou exercícios em que devam ser reconhecidos como proveitos esta conta deverá ser debitada por contrapartida da conta de proveitos apropriada.

Para um maior controlo dos movimentos a incluir nesta conta, poderão ser abertas duas sub-contas, uma de natureza credora e outra de natureza devedora, destinadas a controlar, respectivamente, o valor inicial diferido e o total do valor já transferido para resultados em exercícios subsequentes. Neste caso, no final de cada ano, o total dos proveitos a repartir por exercícios futuros é dado pelo saldo líquido das sub-contas utilizadas.

Importante notar que:

Finalmente, a *informação proporcionada pela contabilidade deve permitir de uma forma sistemática, e não apenas no final do exercício*, a determinação dos resultados da empresa e da sua posição financeira. Desta exigência qualitativa resulta que a especialização dos custos e dos proveitos relevantes deve ser feita mensalmente. Exemplos: subsídio de natal, subsídio de férias, juros a receber e a pagar, amortizações, etc. No **Sector Financeiro** já é prática corrente este tipo de procedimento, quanto aos **juros** (activos por empréstimos concedidos; e passivos pelos depósitos dos clientes).

OBSERVAÇÃO:

Este capítulo é complementado com exercícios de aplicação a serem preparados e distribuídos em separado.

IV - IMOBILIZADO E AS AMORTIZAÇÕES

4.1. IMOBILIZADO TANGÍVEL E INTANGÍVEL

A classe do Imobilizado inclui os bens patrimoniais, corpóreos (*tangíveis*) ou incorpóreos (*intangíveis*)⁷².

Para os efeitos deste estudo, vamos-nos reter essencialmente no imobilizado *tangível*, que são os meios detidos com carácter de continuidade ou de permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa. Ou seja, bens que a empresa utiliza como meios para alcançar os seus objectivos. A sua *depreciação*, tomada como um *custo*, deve afectar apenas os períodos da sua vida útil.

De acordo com a “*IAS 16*” (*Imobilizações Corpóreas*), as Imobilizações Corpóreas são activos que:

- São possuídos por uma empresa para uso na produção ou no fornecimento de bens ou serviços, para arrendar ou alugar a terceiros ou para fins administrativos,
- E se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Factores Predominantes

Normalmente, **na classificação** de um bem em imobilizado há que se ter em conta os seguintes Factores:

- ✚ **Duração**: deve ter uma vida útil mínima de um ano (um exercício económico);
- ✚ **Materialidade**: caso o valor seja materialmente irrelevante, o valor do bem pode ser considerado um custo (*gasto*)⁷³.

4.2. AMORTIZAÇÕES E REINTEGRAÇÕES

4.2.1. Aspectos Gerais

i) Conceito

Amortização, consiste na imputação sistemática a custos extintos (**gastos**) da quantia *depreciável* de um activo imobilizado durante a sua vida útil⁷⁴. Ou seja, é o reconhecimento contabilístico do desgaste ou depreciação “moral” de um elemento do activo imobilizado, resultado do uso ou passar do tempo. Isto é, as amortizações são custos que não correspondem a desembolsos efectivos. Daí que as amortizações se podem considerar como remanescentes que permanecem na empresa, favorecendo o financiamento de outro activo fixo novo, permitindo substituir o que já tenha chegado ao fim da sua vida útil⁷⁵.

⁷² Ver **IAS 16** (Activos Fixos Tangíveis) e **IAS 38** (Activos Intangíveis).

⁷³ O valor considerado relevante pode variar de empresa para empresa ou, então, estabelecido por lei.

⁷⁴ Chama-se a atenção para a diferença de terminologia entre a legislação contabilística (*amortização*) e a legislação fiscal (*amortização e reintegração*) (Costa & Alves, 2001, p.759). No caso de um **activo intangível**, o termo “amortização” é geralmente usado em vez de “depreciação”. Os dois termos têm o mesmo sentido (**IAS 16.6** e **36.6**). Ter em atenção as diferentes terminologias usadas em diversas situações: *amortização*, *reintegração* e *depreciação*.

⁷⁵ Ao imobilizado e às amortizações está associada a **Imparidade** de Activos (**IAS 36**), que significa, em princípio, na “*perda de valor de um activo para além da decorrente da sua utilização normal*”.

ii) Finalidade da Amortização

- ✚ Reconhecer que alguns activos fixos se desgastam ou se depreciam; e
- ✚ Ter um fundo para substituir os imobilizados antigos por novos, situação esta possível em economias não inflacionadas.

iii) Condições de Aceitação das Amortizações

- ✚ Podem ser objecto de amortização os elementos do activo imobilizado sujeitos a deprecimento (vida útil limitada); e
- ✚ O momento de início da amortização dos elementos corpóreos, começa a partir da sua entrada em funcionamento ou do seu uso; e dos elementos incorpóreos, começa a partir da sua aquisição ou do início de actividade, ou ainda a partir da sua utilização para o fim de que foi tomado.

Os **terrenos** (em geral) têm uma *vida útil ilimitada*, logo não estão sujeitos a deprecimento, por isso não são amortizáveis. Assim se passa com as imobilizações em curso, que são activos fixos em construção, pois não se amortizam até que estejam totalmente construídas. Há excepção, no que se refere aos terrenos onde se exploram recursos naturais, que, como parece óbvio, estão sujeitos a deprecimento, logo, as amortizações nestes casos são aceites.

4.2.2. Elementos para o Cálculo da Amortização

- **V_o** = Valor de Aquisição, de Produção ou de Construção
- **V_n** = Valor a Amortizar (**V_o - V_r**)
- **n** = Vida Útil
- **V_r** = Valor Residual ou de Sucata
- **T_x** = Taxa de Amortização⁷⁶
- **Q** = Quota de Amortização ou de Reintegração.

i) Valorimetria dos Elementos Amortizáveis

Para efeitos de cálculo das Amortizações, os elementos do activo imobilizado devem ser valorizados do seguinte modo:

- ✚ Valor de aquisição ou custo de produção, consoante se trate, respectivamente, de elementos adquiridos a terceiros a título oneroso ou de elementos fabricados ou construídos pela própria empresa;
- ✚ Valor resultante de reavaliação, nos termos da lei;
- ✚ Valor real ou estimado, à data da abertura da escrita, para os bens objecto de avaliação ou estimativa, quando não seja conhecido o valor de aquisição ou o custo de produção, podendo ser o mesmo valor objecto de correcção, para efeitos fiscais, quando se considere excedido.

ii) Período de Vida Útil

A **vida útil**, é definida em termos de utilidade esperada dos bens, e pode ser mais curta do que a sua vida económica⁷⁷.

⁷⁶ As **taxas de reintegrações e amortizações**, em vigor no país, foram aprovadas pela **Portaria n.º 755/72**, de 26 de Outubro, corrigidas de acordo com o **B.O. n.º 70/73**, I Série, e **Portaria n.º 57/74**, de 24 de Janeiro (de acordo com Pereira, 1974, pp.432/36).

⁷⁷ Ver, também, o Plano Geral de Contabilidade (edição do Ministério das Finanças, 2001, pp.142/49).

Para **efeitos fiscais**, a vida útil é o período durante o qual se amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo *Valor Residual*.

Qualquer que seja o método de amortização utilizado considera-se o período mínimo ou máximo de vida útil de um elemento do activo immobilizado o que se deduz das taxas que podem ser aceites pela administração fiscal.

iii) Valor Residual

O valor Residual ou de *Sucata*, é o valor sobranete após a amortização de um bem immobilizado. Correntemente é, também, considerado como o valor de venda do activo amortizável no fim da sua vida útil⁷⁸.

4.2.3. Métodos de Cálculos de Amortizações

Dentre os vários métodos existentes para se efectuar o cálculo das amortizações dos bens do activo immobilizado, passamos a enumerar alguns dos quais se destacam os seguintes⁷⁹:

i) **Amortização Linear** ou de *Quotas Constantes*: a quota de amortização anual calcula-se dividindo o valor a amortizar pela sua vida útil. Pressupõe-se, neste método, que o activo immobilizado amortiza-se de forma constante, ao longo da sua vida útil. Este método parte dos pressupostos que a utilidade económica do bem é idêntica ao longo da sua vida útil e que não há variações significativas com os custos de conservação e reparação em cada um dos anos. Sabe-se que, embora tais pressupostos não se verificam em grande número de casos, este, é um método de aceitação geral e até de fácil aplicação;

ii) **Amortização Funcional**: as quotas anuais de amortização fixam-se com base no funcionamento efectivo ou do *desgaste funcional*, ou ainda no uso que se faz do activo a amortizar. Este método aplica-se quando a vida útil do bem depende do número de horas utilizadas, quilómetros percorridos ou do número de produtos fabricados;

iii) **Amortização Acelerada**⁸⁰: consiste em amortizar o bem num número de anos inferior à sua vida útil. A quota anual de amortização (quota constante) dos primeiros anos é igual ao valor amortizável dividido pelo número de anos em que se amortizará. Há autores que consideram incluído neste os demais métodos de *amortização decrescente*, pretendendo com isso que a amortização afecte mais os primeiros exercícios em que o bem está ao serviço da empresa do que os últimos. Justifica-se tal procedimento por considerarem que os custos com a conservação e as reparações tendem a aumentar no final da vida útil dos bens, ficando os resultados de tais exercícios nivelados se se efectuarem maiores amortizações nos primeiros anos.

4.2.4. Mapa de Amortizações

O mapa ou quadro de amortizações, é um esquema em que se pormenorizam essencialmente o ano de aquisição e/ ou de entrada em funcionamento, a quota de

⁷⁸ Consiste na quantia líquida que uma entidade espera obter de um activo no final da sua vida útil após deduzir os custos de alienação esperados (IAS 16.6).

⁷⁹ Entre os demais, há ainda a referir os métodos de amortização Crescente e Decrescente; os métodos da *Soma dos Dígitos* e dos *Coefficientes Constantes* ou Percentagem Fixa (ver Salas, 1986, pp.160/63).

⁸⁰ Também chamado método das *Quotas Degressivas* ou Decrescentes, mas com conteúdo mais amplo e diversificado (ver Costa & Alves, 2001, p.764).

amortização e a percentagem anual, o valor por amortizar no início de cada ano de vida útil de um bem e a amortização acumulada⁸¹.

O formato do quadro pode ser livre ou normalizado. Os elementos do activo imobilizado são descritos por grupos homogéneos, em ordem de datas, ou de acordo com a legislação específica.

OBSERVAÇÃO:

Este subcapítulo é complementado com um mapa síntese de amortizações com os elementos essenciais exigidos pela administração fiscal. Com os dados fornecidos pelo docente, os discentes deverão ser capazes de preencher o mapa em branco (tendo em conta os conhecimentos já adquiridos em contabilidade geral), apresentando os respectivos cálculos efectuados. Posteriormente, é entregue a “chave” do exercício aos discentes e feitos os devidos comentários, em sessão lectiva.

4.3. Contabilização e Aplicação do Cálculo das Amortizações

4.3.1. Contabilização das Amortizações

A contabilização da amortização do imobilizado é feita através do critério de imputação mensal ou anual, conforme se enumera:

i) Imputação Mensal: as amortizações devem ser contabilizadas, em cada exercício, através do sistema de duodécimos, ou seja a partir do mês em que efectivamente o activo imobilizado começa a gerar benefícios para a empresa.

ii) Imputação Anual: consiste no registo das amortizações no final do exercício.

Para qualquer um dos critérios de imputação das amortizações, existem dois Métodos de contabilização (directo e indirecto), a saber:

- **Método Directo:** a contabilização consiste em cada exercício registar, por débito de uma conta de “*custos extintos*” (gastos), directamente a crédito da respectiva conta do activo imobilizado, de acordo com o lançamento seguinte:

 **Amortizações do Exercício**
a) Imobilizações

- **Método Indirecto:** o registo das referidas amortizações faz-se creditando uma conta do activo, denominada amortizações acumuladas, e que se resume no lançamento seguinte:

 **Amortizações do Exercício**
a) Amortizações Acumuladas.

Nota: no método *directo* o valor do imobilizado apresenta-se no Balanço de forma líquida, desaparecendo do mesmo após a completa amortização. Não permite, a todo momento, obter o valor ilíquido do imobilizado através da simples leitura do Balanço. O mesmo não acontece no método *indirecto* em que o imobilizado se apresenta de forma

⁸¹ Para efeitos fiscais, os mapas de reintegrações e amortizações devem conter os elementos essenciais constantes do Artº 50º do Código do Imposto Industrial (ver Carvalho, 1974, pp.437/41).

ilíquida no Balanço e cuja compensação, da amortização em cada exercício, se reflecte em amortizações acumuladas.

4.3.2. Aplicação do Cálculo das Amortizações

PROBLEMA: *No mês de Janeiro do ano “N” a empresa Luar, Lda, adquiriu para os seus serviços uma viatura ligeira pelo preço de kz. 19.951,92, à Auto Penacar, Lda.*

PEDIDOS:

1. Elaborar o quadro de amortizações da nova viatura utilizando os seguintes métodos e critérios:
 - a) **Método das quotas constantes** ou Linear;
 - b) **Método do funcionamento** Efectivo ou do Desgaste Funcional, considerando que a viatura percorrerá durante a sua vida útil 400.000 Kms, assim distribuídos:
Ano 1 = 80.000 Kms
Ano 2 = 90.000 Kms
Ano 3 = 110.000 Kms
Ano 4 = 120.000 Kms
 - c) **Método dos Dígitos.**
2. Se decidir, como é aconselhável, **duodecimar** os custos de amortização, qual será o valor contabilístico a imputar mensalmente?

RESOLUÇÃO:

1.a) - MÉTODO LINEAR OU DAS QUOTAS CONSTANTES

Elementos para o Cálculo da Amortização Anual

- **Vo** = Valor de Aquisição, de Produção ou de Construção
- **Vn** = Valor a Amortizar (**Vo - Vr**)
- **n** = Vida Útil
- **Vr** = Valor Residual ou de Sucata
- **Tx** = Taxa de Amortização
- **Q** = Quota de Amortização ou de Reintegração

Neste método, as quotas de reintegração ou de amortização são dadas pela expressão seguinte:

$$Q = \frac{V_o - V_r}{n}$$

No caso de **Vr = 0**, então a fórmula teria a seguinte configuração:

$$Q = \frac{V_o}{n}$$

Dados:

$V_o = \text{Kz. } 19.951,92$
 $n = 4 \text{ anos}$
 $T_x = 25\% \text{ a.a}$
 $Q = ?$

Resolução:

$Q = 19.951,92 / 4 = \text{Kz. } 4.987,98$
Logo:
 $Q_1 = Q_2 = Q_3 = Q_4 = \text{Kz. } 4.987,98$

NOTA: *ao mesmo resultado se chegaria aplicando directamente a taxa de 25% a.a (ao ano), isto é, $100\% / 4 \text{ anos}$. **Vejamos:** $Q = 19.951,92 \times 25\% = \text{Kz. } 4.987,98$*

1.b) - MÉTODO FUNCIONAL

Neste método, e no caso em apreciação, as quotas de reintegração ou de amortização são calculadas em função do número de Kms percorridos em cada ano pela viatura. Assim sendo, é preciso calcular desde logo o custo por cada Km percorrido, ou seja:

$$19.951,92\text{kz} / 400.000\text{km} = 0,0498798 \text{ Kz/Km}$$

Teremos, então as quotas anuais seguintes:

$$\text{Ano 1} = 0,0498798 \times 80.000 = 3.990,38$$

$$\text{Ano 2} = 0,0498798 \times 90.000 = 4.489,18$$

$$\text{Ano 3} = 0,0498798 \times 110.000 = 5.486,78$$

$$\text{Ano 4} = 0,0498798 \times 120.000 = 5.985,58$$

1.c) - MÉTODO (da soma) DOS DÍGITOS

É uma forma de *amortização decrescente*, já que se amortiza mais nos primeiros anos que nos últimos, constituindo assim uma das variantes do método de Amortização Acelerada. A quota de amortização anual é calculada dividindo o valor a amortizar pela soma dos dígitos dos anos de vida útil, multiplicado pelo dígito do ano correspondente (com início, a partir do dígito do último ano).

No exercício, como a amortização da viatura é efectuada em 4 anos, teremos a soma dos dígitos da seguinte forma: $4+3+2+1 = 10$

Assim, as quotas de amortização anuais são dadas pelas expressões seguintes:

$$Q1=V_o \times 4/10; Q2=V_o \times 3/10; Q3=V_o \times 2/10; Q4=V_o \times 1/10.$$

Logo:

$$\text{Ano 1} = 19.951,92 \times 4/10 = 7.980,77$$

$$\text{Ano 2} = 19.951,92 \times 3/10 = 5.985,58$$

$$\text{Ano 3} = 19.951,92 \times 2/10 = 3.990,38$$

$$\text{Ano 4} = 19.951,92 \times 1/10 = 1.995,19$$

Quadro Resumo de Amortizações Anuais

| Métodos | Ano 1 | Ano 2 | Ano 3 | Ano 4 | TOTAL |
|------------------|----------|----------|----------|----------|------------------|
| <i>Linear</i> | 4,987.98 | 4,987.98 | 4,987.98 | 4,987.98 | 19,951.92 |
| <i>Funcional</i> | 3,990.38 | 4,489.18 | 5,486.78 | 5,985.58 | 19,951.92 |
| <i>Dígitos</i> | 7,980.77 | 5,985.58 | 3,990.38 | 1,995.19 | 19,951.92 |

2) DUODÉCIMOS DOS CUSTOS DE AMORTIZAÇÃO

Basta dividir os valores anuais por 12 meses, para obter o valor (em Kz) a contabilizar todos os meses, como custo de amortização da viatura.

Quadro Resumo de Amortizações Mensais

| Métodos | Ano 1 | Ano 2 | Ano 3 | Ano 4 | Controlo |
|------------------|--------|--------|--------|--------|-----------------|
| <i>Linear</i> | 415.67 | 415.67 | 415.67 | 415.67 | 1,662.68 |
| <i>Funcional</i> | 332.53 | 374.10 | 457.23 | 498.80 | 1,662.66 |
| <i>Dígitos</i> | 665.06 | 498.80 | 332.53 | 166.27 | 1,662.66 |

V – CONTRATOS PLURIANUAIS: *o caso dos Contratos de Construção*

5.1. Enquadramento e Bases Gerais

No nosso país, na sua generalidade, os contratos são regulados pelo Código Civil. Dentre os demais contratos, e para os efeitos do presente estudo, temos a considerar os contratos administrativos que são regulados pelo **Decreto 16-A/95**, de 16 de Novembro. Porém, nas especificações do contrato administrativo constam, entre outros, os contratos de empreitadas de obras públicas, regulados particularmente pelo **Decreto 40/05**, de 8 de Junho. E para os efeitos de tributação, a este último decreto, está, também, associado a **Lei 7/97** (*da tributação das empreitadas*), de 10 de Outubro. Temos, ainda, o **Decreto 7/96** (*da realização das despesas públicas, prestação de serviços e aquisição de bens*, entre outros), de 16 de Fevereiro; e a **Lei 4/03** (*das cláusulas gerais dos contratos*), de 18 de Fevereiro.

5.1.1. Noção de Contrato

Contrato: é um acordo de vontade (escrito ou verbal) entre duas ou mais partes, tendo por objecto a criação ou extinção de obrigações e direitos entre as partes.

Nos termos das “IASs”, o **Contrato**, é um acordo entre duas ou mais partes que tenha claras consequências económicas relativamente às quais as partes tenham pouca, se alguma, possibilidade de evitar onde surgem direitos e obrigações entre as partes. Assim, os contratos podem tomar formas variadas não necessitando de ser formalizado por escrito (IAS 32.13).

Os contratos são **plurianuais** ou *pluriennais*, quando a sua execução se faz para além de um ano.

Desta forma, para o nosso estudo seleccionamos, entre os demais, o caso dos contratos de construção e assimilados pelos grandes meios (materiais, financeiros e humanos) a utilizar na fase de reconstrução do nosso país. Pela ligação intrínseca que tem com os contratos administrativos, iniciamos com uma breve abordagem sobre os mesmos.

5.1.2. Contrato Administrativo

i) **Conceito:** contrato administrativo é um acordo de vontade pelo qual é constituída, modificada ou extinta uma relação jurídica de direito público entre a Administração e um particular, tendo como **finalidade** a realização de um interesse público.

ii) **Especificação** (são contratos administrativos, designadamente, os contratos de):

- ✓ **Empreitada de obras públicas;**
- ✓ Concessão de obras públicas e de serviços públicos;
- ✓ Entre outros, (...); e a
- ✓ Prestação de serviços para fins de imediata utilidade pública.

iii) **Poderes da Administração:** modificar unilateralmente o conteúdo das prestações, desde que seja respeitado o objecto do contrato e o seu equilíbrio financeiro; rescindir unilateralmente os contratos por imperativo de interesse público devidamente fundamentado, sem prejuízo do pagamento de justa indemnização; entre outros (...).

iv) Formação do contrato: com as necessárias adaptações são aplicáveis à formação do contrato administrativo, as disposições contidas na respectiva Lei relativas aos procedimentos administrativos.

v) Escolha do co-contratante: salvo regime especial, nos contratos que visem associar um particular ao desempenho regular de atribuições administrativas, o co-contratante deve ser escolhido por *concurso* público, por concurso limitado **ou** por *ajuste directo*.

vi) Forma dos contratos: os contratos administrativos são sempre celebrados *por escrito*, salvo se a lei estabelecer outra forma.

vii) Execução forçada das prestações: salvo disposição legal em contrário, a execução forçada das prestações contratuais em falta só pode ser obtida através dos tribunais competentes. (...) ⁸²

5.2. Contratos de Construção e Assimilados

5.2.1. Contratos de Construção

i) Conceito: contrato de construção, é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou inter-dependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final (IAS 11.13).

ii) Âmbito: a “IAS 11.13” deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das contratadoras (contratantes).

iii) Modalidades ou Formas de Retribuição ⁸³:

De acordo com o **Decreto 40/05**, o modo ou formas de retribuição do empreiteiro (contratado) nas empreitadas de obras públicas pode ser estipulado por (nº 1, art. 3º):

a) Preço Global: a remuneração da empreitada é fixada antecipadamente numa soma certa, correspondente à realização de todos os trabalhos necessários para a execução da obra ou parte da obra, objecto do contrato (artigo 6º).

b) Série de Preços: a remuneração da empreitada resulta da aplicação dos preços unitários previstos no contrato para cada espécie de trabalho a realizar, tendo em conta a quantidade da execução real dos trabalhos (artigo 16º).

⁸² Para mais informações, ver a **Lei 16-A/95** (em particular, o artigo 66º e os artigos 120º a 129º).

⁸³ Nos termos das “IASs”, as formas de retribuição dos contratos de construção podem ser por:

a) Contrato de Preço Fixado: é um contrato de construção em que o contratador (contratante) concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de *output*, que nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados;

b) Contrato de “Cost Plus” (Sobrecusto ou por Percentagem): é um contrato de construção em que o contratado é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada (IASCF & OROC, 2004, p.484).

c) **Porcentagem:** o empreiteiro assume a obrigação de executar a obra por preço correspondente ao seu custo, acrescido de uma percentagem destinada a cobrir os encargos de administração e a remuneração normal da empresa (artigo 41º).

5.2.2. Contratos de Obras Públicas

i) Conceitos e Âmbito de Aplicação

Obras Públicas (conceito): entende-se por quaisquer obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, limpeza, restauro, adaptação, beneficiação e demolição de bens imóveis, executadas por um dono de obras públicas.

Contrato de Obras Públicas (conceito): é o contrato pelo qual uma das partes (empreiteiro) se obriga em relação à outra (dono da obra) a realizar certa obra de utilidade pública, mediante um preço.

Aplicação: aplica-se às empreitadas destinadas a realização de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, limpeza, restauro, adaptação, beneficiação e demolição de bens imóveis que *corram total ou parcialmente por conta do OGE* (Orçamento Geral do Estado) (parte do nº 1, art.1º, Decreto 40/05).

ii) Alguns Termos Relacionáveis com a Contabilização dos Contratos de Obras Públicas:

- ⇒ **Adjudicação da Obra:** é a decisão pela qual, o dono da obra, aceita a proposta do concorrente preferido (artigoº 100º, Decreto 40/05) ⁸⁴.
- ⇒ **Custo dos Trabalhos:** é o que resultar da soma dos dispêndios correspondentes a materiais, pessoal, direcção técnica, estaleiros, transportes, seguros e encargos inerentes a depreciação de instalações, de utensílios e de máquinas e a tudo o mais necessário para a execução dos trabalhos, desde que tais dispêndios sejam feitos com o acordo do dono da obra, nos termos estabelecidos no caderno de encargos. Não se inclui no custo dos trabalhos qualquer encargo puramente administrativo (art.42º, Decreto 40/05).
- ⇒ **Caução de Garantia de Boa Execução:** obtém-se através de uma percentagem sobre o valor global do contrato, incluído obrigatoriamente no clausulado do contrato, mediante depósito numa conta específica ou garantia bancária, até ao limite de tempo acordado, que visa assegurar os danos ou defeitos a ocorrer por conta do empreiteiro no período referenciado (art.67º, Decreto 40/05).
- ⇒ **Consignação da Obra:** acto pelo qual o representante do dono da obra *faculta* ao empreiteiro os locais onde hajam de ser executados os trabalhos, e as peças

⁸⁴ **Adjudicação,** é o acto administrativo pelo qual a entidade competente para autorizar a despesa escolhe a proposta (artigo 69º, do **Decreto 7/96**, de 16 de Fevereiro).

escritas ou desenhadas, complementares do projecto, que sejam necessárias para que se possa proceder a essa execução (art.130º, Decreto 40/05).

⇒ **Agentes de Fiscalização** (partes do art.159º e 160º, do Decreto 40/05)

- Fiscalização do Dono da Obra (Fiscal);
- Fiscalização Tutelar (Alvarás);
- Fiscalização Autárquica (Licenças locais);
- Fiscalização do Tribunal de Contas (Visto nos Actos e Contratos);
- Outros Agentes “Especiais”: (IGAE-*Inspecção Geral da Administração do Estado*, INF-*Inspecção Nacional de Finanças*, AN-*Assembleia Nacional*, ANIP-*Agência Nacional de Investimento Privado*, etc).

iii) Especificação de Alguns Conceitos e Classificações

a) Rédito (IAS 18.7): é entendido como o *influxo* bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade, quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.

b) Rendimentos (“Income”, nos termos da IAS 18): são os aumentos de benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de *influxos* ou aumentos de activos ou de diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos sócios.

É de notar que a definição de Rendimentos engloba tanto os réditos (*revenue*) como os ganhos (*gains*)⁸⁵.

Isto é:

| |
|---------------------------------------|
| Rendimentos = Réditos + Ganhos |
|---------------------------------------|

Enquanto os Réditos provêm do decurso das actividades ordinárias das entidades, tais como: vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* (resultante de patentes e marcas), etc, os Ganhos podem ou não provir dessas actividades.

c) Custo (“Cost”, nos termos das IASs 16 e 38): é a quantia de dinheiro ou seu equivalente paga ou o *justo valor* de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a tal activo quando inicialmente reconhecido de acordo com as exigências específicas de outras “*IFRSs*” (Normas Internacionais de Relato Financeiro).

d) Gastos (“Expenses”): são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de *exfluxos* ou de redução de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com as distribuições aos sócios.

⁸⁵ IASCF & OROC, 2004, pp.654-55. **Ganhos**, são aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito (idem, p.1658).

É de notar que a definição de Gastos, também, engloba quer as Perdas (*losses*), quer os Custos que resultem da actividade normal de uma entidade, tais como: custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, os salários e as amortizações⁸⁶.

Nas Perdas incluem-se as situações resultantes de tragédias naturais (incêndios, terremotos, inundações), bem como as que resultam da alienação de activos não correntes.

Isto é: $\text{Gastos} = \text{Custos} + \text{Perdas}$

e) **Receitas:** são as contrapartidas financeiras que a entidade tem a receber, imediatamente ou a prazo, pelas vendas que efectuou ou pelos serviços que prestou.

f) **Recebimentos:** são as entradas de meios de pagamento (notas, moedas, cheques e similares) na entidade, qualquer que seja a sua proveniência.

g) **Despesas:** são as contrapartidas financeiras que a entidade tem a pagar, imediatamente ou a prazo, pela aquisição de bens e serviços.

h) **Pagamentos:** são as saídas de meios de pagamento (notas, moedas, cheques e similares) na entidade, qualquer que seja o seu destino.

Assim sendo:

- Os Réditos e os Gastos são componentes, respectivamente, positivos e negativos dos Resultados; tanto que são conceitos de tipo Económico.
- Se as Vendas e as Compras forem realizadas a prazo (*crédito*), significa que há, respectivamente, o direito e a obrigação de, na data acordada, vir a receber ou a pagar o preço convencionado. Diz-se então, no primeiro caso, que o vendedor tem um “*crédito*” sobre o cliente; e no segundo caso, que o comprador tem um “*débito*” ao fornecedor.
- As Receitas e as Despesas acabam, pois, por dar origem a Recebimentos e a Pagamentos.
- Se as Vendas e as Compras forem realizadas a pronto, significa que há coincidência entre receita e recebimento; e entre despesa e pagamento; tanto que são conceitos de tipo Financeiro⁸⁷.

⁸⁶ Com a nova terminologia resultante da tradução das IASs e IFRSs, o termo “**Proveito**” deve ser substituído por “Rédito” e o termo “**Custo**”, quando referido na óptica da demonstração dos resultados, por “Gasto”. Há quem prefira a expressão “**Custo Extinto**” para significar “Gasto” (Costa & Alves, **Contabilidade Financeira**, 5ª. Edição, 2005, pp.133/135 e 300). **Perdas**, são diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos (IASCF & OROC, 2004, p.1669).

⁸⁷ Costa & Alves, 2005, pp.302/303.

5.3. Problemática Contabilística dos Contratos de Construção

5.3.1. Custos Acumuláveis aos Contratos de Construção

Na determinação dos custos inventariáveis (acumuláveis ao contrato), geralmente, é necessário ter em conta **dois aspectos distintos**:

i) definição do período de imputação (*transferência*) aos custos: a identificação dos custos atribuíveis ao contrato decorre entre a data da adjudicação (confirmada com a notificação) e a data da conclusão da obra.

- os custos antes da adjudicação, vão para resultados do exercício (gastos) quando não haja fortes indícios de que o contrato venha a celebrar-se; pois, não tem retorno (*feedback*) em anos seguintes.
- os custos com a garantia, são imputados ao contrato à data da conclusão, se os houver, ou hajam possibilidades de serem estimados com razoabilidade, e serem imputados de forma sistemática.

ii) definição da natureza de custos objecto de imputação: os custos gerais relacionáveis são imputados no fim do ano, com base numa chave de repartição ou de forma sistemática (mensal) com base em taxas pré-determinadas. Por exemplo, são os casos da direcção técnica, serviços técnicos, seguros, etc.

De acordo com a “IAS 11”, são custos a imputar nos Contratos de Construção⁸⁸:

- a) **Custos de produção**: os directamente relacionados com o contrato específico (material utilizado+ mão-de-obra-directa +gastos gerais directos) +penalizações +custos com garantia. Na realidade estes custos não reflectem os custos totais, porquanto existem remunerações (adicionais) pagas ao ano e não são tidas em conta (13º mês, subsídio de férias, etc). Por outro lado, as penalizações/multas fiscais não são tidas em conta pelo fisco. *Em princípio, exclui-se do custo de produção, os custos que não têm relação directa com a produção ou com o segmento da empresa responsável pela produção, a saber: custos de distribuição, de administração geral e financeiros.*
- b) **Custos gerais** (relacionados com os contratos de construção em geral, mas que podem ser atribuíveis a um contrato específico): imputados no fim do ano, ou de forma sistemática, com base já referida anteriormente.
- c) **Outros custos** imputáveis, conforme clausulado no contrato.

⁸⁸ Adaptado de Costa & Alves (2001). Ver, também, IASCF & OROC, 2004, pp.487-88.

5.3.2. Réditos Inerentes aos Contratos de Construção

Réditos dos Contratos de Construção: de acordo com a «IAS 18», são inerentes aos Contratos de Construção as seguintes naturezas de **Réditos** (variação de proveitos):

- o valor inicialmente negociado;
- os valores resultantes das variações introduzidas na quantidade de trabalho a efectuar (trabalhos a mais ou a menos);
- as revisões de preços;
- as indemnizações quantificáveis recebidas ou a receber pelo construtor⁸⁹.

5.3.3. Tratamento Contabilístico dos Contratos de Construção

Os Contratos de Construção têm constituído um problema especial de valorimetria no que respeita às existências de actividades de carácter plurianual designadamente construção de edifícios, estradas, barragens, pontes, navios e outros similares, em que o início e o termo de construção recaem normalmente em períodos contabilísticos diferentes e exigem um período de construção frequentemente superior a um ano.

Nestes termos, o tratamento contabilístico a ser aplicado aos contratos de construção devem satisfazer cumulativamente as seguintes **características**:

- ✓ respeitarem à construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único; e
- ✓ As datas de início e de conclusão, da respectiva obra, situarem-se em períodos contabilísticos diferentes.

*Tendo em conta que o resultado apurado é em função de cada contrato, se torna indispensável a existência de registos contabilísticos apropriados (**contabilidade de custos**) que permitam determinar os custos e os réditos imputáveis a cada contrato.*

5.3.3.1. Métodos para a Contabilização dos Contratos de Construção

Existem, basicamente, **dois métodos** para a contabilização dos contratos de construção, a saber:

i) Método de Contrato Terminado (praticamente em desuso a nível internacional): neste método não se reconhecem quaisquer lucros antes do contrato se encontrar concluído ou substancialmente concluído. **Por exemplo:** num contrato por preço global os custos incorridos são acumulados e apresentados no **Activo** (em Existências) como produtos e trabalhos em curso, enquanto os pagamentos fraccionados efectuados pelos clientes são apresentados no **Passivo** como adiantamentos de clientes. É de notar que têm surgido alguma confusão nesta matéria, sendo emitidas facturas referentes às prestações contratuais – sem relação directa com o

⁸⁹ As indemnizações contingentes ou de difícil quantificação não devem ser consideradas como rédito do contrato (Costa & Alves, **Contabilidade Financeira**, 5ª. Edição, 2005, p.567).

grau de acabamento – as quais são geralmente evidenciadas como proveitos e, posteriormente, reclassificados para proveitos diferidos.

ii) Método de Percentagem de Acabamento: segundo este método, o Resultado é reconhecido e evidenciado à medida do desenvolvimento físico da obra. A percentagem de acabamento é tida pela relação entre os custos reais incorridos e o custo total estimado. É considerado internacionalmente o mais apropriado, sob certas condições, na medida em que permite reflectir, de forma sistemática (mensal), o desempenho da actividade efectivamente desenvolvida pela empresa. Neste método, são excluídos os custos com materiais, subempreitadas e outros que não reflectam trabalho efectivamente realizado.

GRAU (ou percentagem) DE ACABAMENTO:

$$\text{Grau de Acabamento (GA)} = \frac{\text{Custos Incorridos (Ci)}}{\text{Custo Total Estimado (Cte)}} \times 100$$

.....
Custos Incorridos (Ci) = Custos reais suportados até a data ($\sum C_n$)
Custo Total estimado (Cte) = Custos incorridos (Ci) + Custos estimados para terminar (Cet)

OBSERVAÇÃO: outros critérios têm em conta a *proporção física do trabalho realizado* ou mesmo a *medição do trabalho* já feito (assim sendo, em face de boa gestão, a execução física deve ser superior à execução financeira).

iii) Condicionalismos na Aplicação do Método de Percentagem de Acabamento

- a) A aplicação do método da percentagem de acabamento exige que o desfecho do contrato (término) possa ser fiavelmente estimado. De acordo com a “IASC” o desfecho de um contrato de preço fixado pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:
- o rédito possa ser fiavelmente medido;
 - seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a empresa;
 - tanto os custos para completar o contrato como a fase de acabamento, na data do Balanço, possam ser fiavelmente medidos;
 - os custos atribuíveis ao contrato sejam claramente identificados e fiavelmente medidos, podendo ser comparados com estimativas prévias.
- b) Nos casos em que o desfecho não possa ser estimado com fiabilidade:
- o rédito apenas deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos sejam recuperáveis;
 - os custos do contrato devem ser reconhecidos como “gastos” no período em que são incorridos.

5.3.3.2. Contabilização e Representação dos Contratos de Construção

Do ponto de **vista contabilístico**, a nível internacional, é frequentemente adoptado o *critério dos Produtos e Trabalhos em Curso* se manterem evidenciados no Balanço até ao final do contrato, valorizados ao preço de mercado (custos incorridos+resultado reconhecido) e deduzidos da facturação parcial emitida; pois, a apresentação é efectuada no Activo ou no Passivo, conforme a relação existente⁹⁰.

O “*IASC*” considera que uma empresa deve apresentar no **Activo** a quantia bruta devida por clientes (*débito de*) relativa aos trabalhos do contrato e no **Passivo** a quantia bruta devida a clientes (*débito a*), a qual deve respeitar à seguinte soma algébrica:

| |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| $QB \text{ (Quantia Bruta)} = (\text{Custos incorridos} + \text{lucros reconhecidos} - \text{prejuízos reconhecidos}) - \text{facturação em curso}$ |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Para melhor apreciação, apresenta-se como exemplo o seguinte:

QUADRO REPRESENTATIVO DE UM CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

| DESCRIÇÃO | Estimativas Totais Iniciais | Período de Execução | | |
|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------|---------------------|-------|-------|
| | | Ano 1 | Ano 2 | Ano 3 |
| Réditos totais estimados (<i>Preço Total Fixado</i>) | 1.800 | 1.800 | 1.800 | 1.800 |
| Custos totais (custos incorridos + custos estimados para terminar) | 1.500 | 1.500 | 1.550 | 1.530 |
| Custos incorridos anualmente | | 250 | 990 | 290 |
| Custos estimados para terminar | | 1.250 | 310 | 0 |
| Facturação emitida | | 220 | 1.130 | 450 |
| | | | | |

Os elementos apresentados, no quadro anterior, conduzem a que anualmente sejam reconhecidos os seguintes **Resultados**:

| DESCRIÇÃO | Estimativas Totais Iniciais | Período de Execução | | |
|------------------------------------|-----------------------------|---------------------|---------------|--------------|
| | | ano 1 | Ano 2 | ano 3 |
| Grau/Percentagem (%) de acabamento | | 16,6% | 80% | 100% |
| Resultados a reconhecer anualmente | | | | |
| Réditos | 1.800 | 300 | 1140 | 360 |
| Gastos | (1.500) | -250 | -990 | -290 |
| Resultado (positivo) | 300 | 50 | 150 | 70 |
| Margem Prevista | 16,6% | 16,6% | 13,16% | 19,4% |

⁹⁰ Por exemplo, em **Portugal só no POC/89** previu a possibilidade de os *produtos e trabalhos em curso* serem valorizados, no final do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento, ou seja, pelo método do contrato terminado.

ANO 1:

Grau/Percentagem de acabamento: $(1.500-1.250/1.500) \times 100 = 16,6(6)\%$

Réditos imputáveis ao exercício: $16,6(6)\% \times 1.800 = 300$

Resultados a reconhecer no exercício: $300-250$ ou $300 \times 16,6(6)\% = 50$

ANO 2:

Grau/Percentagem de acabamento: $(1.550-310/1.550) \times 100 = 80\%$

Réditos imputáveis ao exercício: $80\% \times 1.800 - 300 = 1.140$

Resultados a reconhecer no exercício: $1.140-990$ ou $250 \times 80\% - 50 = 150$

ANO 3:

Grau/Percentagem de acabamento: $(1.530/1.530) \times 100 = 100\%$

Réditos imputáveis ao exercício: $1.800 - 1.140 = 360$

Resultados a reconhecer no exercício: $360-290$ ou $270 - (50+150) = 70$

É de sublinhar que, sendo a **Margem Global** do contrato de 15% ($270/1.800$), as margens reconhecidas em cada exercício são sempre diferentes por via da alteração das estimativas, a saber:

Margem Global prevista (*Inicial*) 16,6(6)% $\therefore \dots 300/1800$

Margem prevista do ano 1 16,6(6)% $\dots = \dots 50/300$

Margem prevista do ano 2 13,16% $\dots = \dots 150/1.140$

Margem prevista do ano 3 19,4% $\dots = \dots 70/360$

Margem Global (final) 15,0% $\dots = \dots 270/1.800 \rightarrow \rightarrow 270 = 50+150+70$

Em termos de **DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**, teríamos:

i) DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

| NATUREZA | Total Geral | Exercícios | | |
|-----------------------------|----------------|------------|------------|-----------|
| | | ano 1 | Ano 2 | ano 3 |
| Réditos | 1.800 | 300 | 1.140 | 360 |
| Gastos incorridos | (1.530) | -250 | -990 | -290 |
| | | | | |
| Resultado (positivo) | 270 | 50 | 150 | 70 |

ii) BALANÇO

| RUBRICAS | Total Geral | Exercícios | | |
|-------------------------------------------------|----------------|------------|------------|-----------|
| | | ano 1 | ano 2 | ano 3 |
| ACTIVO | | | | |
| Existências | | | | |
| <i>Produtos e trabalhos em curso</i> | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Acréscimos e diferimentos | | | | |
| <i>Acréscimos de proveitos (não facturado)*</i> | 170 | 80 | 90 | 0 |
| | .. | .. | .. | .. |
| CAPITAL PRÓPRIO | | | | |
| Resultado líquido do exercício | 270 | 50 | 150 | 70 |

* O **ACRÉSCIMO DE PROVEITO do primeiro ano** (APi) é obtido através da fórmula seguinte: $\boxed{APi = \text{Réditos} - \text{Facturação}}$

ANO 1: AP = 300 - 220 = 80;

ANO 2: AP = (1.140 - 1.130) + 80 = 90;

ANO 3: AP = (360-450) + 90 ou (360+90) - 450 = 0

N.B.:

Informações complementares a estas demonstrações são remetidas às Notas às Contas.

5.3.3.3. Perdas Potenciais Referentes aos Contratos de Construção

Quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um “gasto”.

A quantia de tal perda é determinada independentemente de:

- ter começado o trabalho do contrato;
- a fase de acabamento da actividade do contrato; ou
- a quantia de lucros que se espere que surjam noutros contratos que não são tratados como um contrato de construção único.

Assim, todos os prejuízos potenciais decorrentes do contrato devem, por via do princípio da prudência, ser reconhecidos nas Demonstrações Financeiras logo que deles se tome conhecimento.

Tomemos exemplo de Algumas Ocorrências:

a) Caso a empresa adopte o método do contrato terminado, a provisão deve ser desdobrada tendo em consideração o trabalho já realizado e o trabalho a realizar, originando uma provisão para redução de um activo e uma provisão para riscos e encargos.

b) Nas situações em que a empresa adopte o método da percentagem de acabamento, apenas há lugar à provisão para riscos e encargos, a qual será igual ao prejuízo total do contrato deduzido dos resultados já apurados por via do método adoptado⁹¹. (...)

É de notar que o tratamento contabilístico a adoptar relativamente a cada situação depende da possibilidade da sua ocorrência e da possibilidade de se quantificar o respectivo efeito.

c) **CAUÇÃO de garantia de boa execução:** considera-se como **proveito diferido** a reconhecer nos exercícios em que forem suportados os custos decorrentes da garantia das obras, sendo o remanescente considerado como rédito do exercício no momento em que se verificar a recepção definitiva (*exemplo de proveito associado ao custo*).

⁹¹ Do ponto de vista fiscal estas provisões não são aceites.

5.3.3.4. Fisco e a Retenção na Fonte

i) **Fisco:** do **ponto de vista fiscal**, os Contratos de Construção e *Assimilados* são tributados através da **Lei 7/97** (da tributação das empreitadas), que a dado passo, no seu preâmbulo, se refere que “*no sentido de garantir o tratamento tributário justo para todos os operadores ..., permitindo a igualdade de ónus e oportunidades e assegurando ... a certeza e eficácia da sujeição dos rendimentos gerados no exercício ... se institui ... um regime de liquidação especial do Imposto Industrial devido pelo exercício de actividade de empreitada, sub-empreitada ou prestação de serviços (...)*”.

Contratos Assimilados a Empreitadas: isto é, entende-se que no conceito de **empreitada** consideram-se incluídas as actividades que concorram parcial ou totalmente para completamento de obras ou serviços, que sejam ou possam vir a ser considerados **custos**, contabilizados ou não em território nacional pelo adjudicador, contratante ou beneficiário dos serviços (recurso ao nº 2, do artigo 2º, da Lei 7/97)⁹².

ii) **Retenção na Fonte** (de acordo com a **Lei 7/97**): a administração fiscal ao admitir esta forma especial de liquidação do imposto, as empresas ficam obrigadas à aplicação do **método da percentagem de acabamento** na medida que se verificam **pagamentos de facturações parciais do preço** estabelecido, cuja **realização física** das obras devem corresponder ao **grau de acabamento** dos **montantes facturados**.

5.3.3.5. Divergências entre Normas Contabilísticas e Normas Fiscais

Existem divergências significativas entre normas contabilísticas e as normas fiscais, das quais se salientam as seguintes:

i) em **termos Fiscais**, o método da **percentagem de acabamento** só é obrigatório na medida em que se encontre estabelecido o respectivo preço e exista facturação emitida. Nestas circunstâncias, o reconhecimento do Resultado está limitado à obra realizada e facturada, o que nem sempre reflecte a actividade efectivamente desenvolvida.

ii) de igual modo, não são admitidas **provisões para perdas previsíveis**. Em compensação permite-se o diferimento de uma percentagem dos réditos inerentes à obra realizada.

iii) nos mesmos termos, as **Revisões de Preços** que, segundo as normas contabilísticas, fazem parte do rédito total do contrato são tratadas autonomamente e reconhecidas como réditos no exercício em que são facturadas.

⁹² São **assimilados a contratos de construção**, os contratos de prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo e os contratos para a destruição ou restauro de activos, bem como do meio envolvente após a demolição (Costa & Alves, 2001, p.555).

O exemplo anteriormente apresentado, conduziria aos seguintes **Resultados**, caso fossem adoptadas as **Regras Fiscais**:

| DESCRIÇÃO | Total Anos | Exercícios | | |
|-------------------------------------------------------|------------|------------|------------|-------------|
| | | ano 1 | Ano 2 | ano 3 |
| Custos incorridos anualmente | 1.530 | 250 | 990 | 290 |
| Custos acumulados | | 250 | 1240 | 1530 |
| Custos para terminar | | 1250 | 310 | 0 |
| Facturação emitida anualmente | 1.800 | 220 | 1130 | 450 |
| Facturação acumulada | | 220 | 1350 | 1800 |
| Percentagem (%) de acabamento (acumulada) | * | 16,6% | 80% | 100% |
| Percentagem (%) de facturação (acumulada) | ** | 12,2% | 75% | 100% |
| Rédito do exercício (anualmente) (1) | 1.800 | 220 | 1130 | 450 |
| Gastos do exercício (anualmente) | 1.530 | (2) 183 | (3) 980 | (4) 367 |
| Resultado (positivo) (anualmente) | 270 | 37 | 150 | 83 |
| Produtos e trabalhos em curso (<i>por facturar</i>) | | 67 | 77 | 0 |
| Acréscimos de proveitos | 0 | 0 | 0 | 0 |

(*) **Percentagem de Acabamento (Acumulada):**

$$250/1500 \times 100 = 16,6\%; \quad 1240/1550 \times 100 = 80\%; \quad 1530/1530 \times 100 = 100\%$$

(**) **Percentagem de Facturação (Acumulada):**

$$220/1.800 \times 100 = 12,2\%; \quad 1350/1800 \times 100 = 75\%; \quad 1800/1800 \times 100 = 100\%$$

(1) admitindo a inexistência de *rédito diferido* para cobertura dos custos a incorrer durante o período de garantia, cuja taxa admitida tem como limite máximo 5%.

$$(2) \quad 12,2\% \times 1.500 = 183$$

$$(3) \quad 75\% \times 1.550 - 183 = 980$$

$$(4) \quad 1.530 - (183+980) = 367$$

OBSERVAÇÃO:

a) os Resultados agora determinados, mostram-se inferiores no 1º ano e superiores no 3º ano, em virtude da percentagem de facturação ser inferior à percentagem de acabamento nos dois primeiros exercícios. Nesta situação, a quantia do Rédito corresponde sempre ao montante facturado, sendo os trabalhos por facturar evidenciados em produtos e trabalhos em curso.

VEJAMOS:

- Rédito ↔ Montante Facturado.

- Trabalhos por Facturar ↔ Produtos e Trabalhos em Curso.

Nesta circunstância verifica-se que existe, portanto, actividade desenvolvida cujo Rédito não é reconhecido, o que contraria a essência do método.

b) nos **casos em que a percentagem de facturação excede a percentagem de acabamento**, o rédito é determinado de acordo com as normas contabilísticas, excepto no que respeita à problemática das revisões de preços e ao efeito que decorre dos custos a incorrer durante o período de garantia, conforme anteriormente referido.

c) em **ambiente de grande incerteza**, o reconhecimento do Rédito pode ter que ser diferido, mas esta solução só deve ser admitida em situações em que o mesmo não é mensurável com fiabilidade ou os gastos associados (incluindo possíveis incobráveis) não são fiavelmente estimados.

VI – IMPOSTO SOBRE OS RENDIMENTOS

6.1. Aspectos Gerais

i) Imposto

Nos termos do *Direito Fiscal*, o imposto é definido com base em três elementos, a saber: um elemento objectivo, um elemento subjectivo e um elemento teleológico (ou finalista).

- Objectivamente, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva;
- Subjectivamente, o imposto é uma prestação, com as características objectivas (atrás referenciadas), exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas; e
- em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para realização dessas funções, conquanto que não tenham carácter sancionatório.

Isto é (em termos de objectivo, e para os efeitos da matéria em estudo): o Imposto integra uma relação de carácter obrigacional, concretizada em dinheiro, com carácter de permanência, determinada por lei, não lhe correspondendo qualquer *contraprestação específica* a favor do contribuinte⁹³.

ii) Rendimentos (“Income”, IAS 18)

Já nos referimos, anteriormenete, que a definição de Rendimento engloba quer os réditos (*revenue*) quer os ganhos (*gains*).

Exemplificando: **Rendimentos = Réditos + Ganhos**

Assim sendo, definido que está o Imposto e o Rendimento, para os aspectos que nos interessam nesta matéria, podemos focalizar **dois tipos de Impostos sobre o Rendimento**, a saber: Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares (IRpS) e o Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Colectivas (IRpC).

iii) Obrigatoriedade de Inscrição

Nos termos da legislação fiscal, devem proceder obrigatoriamente a inscrição fiscal nos cadastros do Registo Geral de Contribuintes, junto das Repartições Fiscais do Ministério das Finanças, todas as pessoas singulares ou colectivas passíveis de Impostos sobre o Rendimento; obtendo um Cartão de Identificação Fiscal de Pessoa Singular (CIPES) ou um Cartão de Identificação Fiscal de Pessoa Colectiva (CIPEC)⁹⁴.

⁹³ Adaptado de NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2ª Edição refundida e aumentada (reimpressão), Almedina, Coimbra, 2004, pp.11-12.

⁹⁴ Regulado pelo **Decreto 29/92**, de 3 de Julho, Diário da República 26, I Serie.

6.2. Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (IRpS)

No nosso ordenamento jurídico-fiscal, o IRpS está conformado (em parte) no Imposto de Rendimento de Trabalho (IRT), regulado pela **Lei 10/99** e pelo **Dec.Exec 62/03**, de 7 de Novembro (Diário da República 88, I Série).

Esta matéria já é conhecida, pois, foi tratada na disciplina de Contabilidade Geral (contabilização dos salários e outras remunerações), bem como aquando do estudo da disciplina de Fiscalidade.

i) Definições

a) Rendimentos do Trabalho: constituem todas as remunerações percebidas a título de ordenados, vencimentos, salários, honorários, avenças, gratificações, subsídios, prémios, comissões, participações (inclusive em multas), senhas de presença, emolumentos, custas e outras remunerações acessórias (nº 2 e seguinte, do artigo 1º, da **Lei 10/99**).

b) Rendimentos do Trabalho por Conta de Outrem: todas as remunerações atribuídas ou pagas por uma entidade patronal (nº 1, do art. 3º, da **Lei 10/99**); (ver nova tabela em **Decreto Executivo 62/03**).

c) Rendimentos do Trabalho por Conta Própria: os auferidos no exercício, de forma independente, de profissão em que predomine o carácter científico, artístico ou técnico da actividade pessoal do contribuinte ou pela prestação, também de forma independente, de serviços não tributados por outro imposto (nº 1, do art. 3º, da **Lei 10/99**).

ii) Incidência

O **Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (IRT)**, incide sobre os rendimentos (*de pessoas singulares*) por conta própria ou por conta de outrem, expressos em dinheiro ou em *espécie*, de natureza contratual ou não contratual, periódicos ou ocasionais, fixos ou variáveis, independentemente da sua proveniência, local, moeda, forma estipulada para o seu cálculo e pagamento (nº 1, do artigo 1º, da **Lei 10/99**).

IRT – Imposto de Rendimento de Trabalho, pode ser:

- Por conta de outrem (quando há uma entidade patronal); e
- Por conta própria (quando exercido por meio de profissão liberal, previsto na lei)

iii) Contabilização

O **Imposto de Rendimento de Trabalho (IRT)**, é uma conta de natureza credora e destina-se a registar o imposto deduzido aos potenciais contribuintes passíveis do referido imposto, devido pelos rendimentos do seu trabalho.

A) Processamento

| |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  Custos com Pessoal a) Estado e outros entes públicos/ IRT Processamento do IRT |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

B) Pagamento

A conta “Estado e outros entes públicos/IRT” será saldada por contrapartida de meios monetários, aquando do respectivo pagamento ao Estado.

Estado e outros entes públicos/ IRT
a) *Caixa ou Banco*
Pagamento do IRT

6.3. Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas (IRpC)

No nosso ordenamento jurídico-fiscal, o IRpC está conformado (em parte) no Imposto Industrial, regulado pelo **CII-Código de Imposto Industrial** (de acordo com o **Diploma Legislativo 35/72**, de 29 de Abril), e subsidiariamente, pelos **Decretos 29/92 e 36/00**, pelas **Leis 18/92 e 7/97**; e pelas **Leis 5/99 e 8/99**.

i) Imposto Industrial: é a quota parte que o Estado vai buscar aos lucros reais, corrigidos ou presumíveis das pessoas singulares ou colectivas, nacionais ou estrangeiras que exerçam uma actividade comercial ou industrial, ou como tal, considerada por lei.

ii) Incidência: estão sujeitos ao imposto industrial as pessoas singulares ou colectivas, sem distinção, que exerçam qualquer actividade de natureza comercial ou industrial, ou assim considerada pelo Código (CII), incluindo a de prestação de serviços de carácter científico ou técnico e as exercidas por conta própria, quando não tributadas em Imposto de Rendimento do Trabalho.

- **Actividade Comercial:** são considerados actos de comércio, todos aqueles que se acharem especialmente regulados no Código Comercial e, além desses, todos os contratos e obrigações dos comerciantes que não forem de natureza exclusivamente civil, se o contrário do próprio acto não resultar.
- **Actividade Industrial:** por indústria entende-se o conjunto das operações necessárias para a transformação das matérias-primas e para a produção das riquezas.

O conceito de indústria é muito lato/amplo. Para efeitos de tributação, também, se entendem todas as actividades constantes na **Tabela de Lucros Mínimos**, referida no Artº 76º do Código (CII). Acresce-se, ainda, que para os mesmos efeitos, “**indústria**” não é apenas o conceito económico de transformação de matérias-primas com o fim de lhes aumentar o valor ou produzir novas utilidades, mas antes o significado que lhe é atribuído na sua aceção mais lata/ampla; isto é, ***toda a actividade que tenha por fim um lucro***.

- **Prestação de Serviços:** pode ser feita por pessoas singulares ou colectivas. Tratando-se de uma pessoa singular exercendo uma actividade por conta própria, incluída na Tabela das Actividades de Conta Própria anexa ao Código de Rendimento do Trabalho, a tributação é feita por este imposto. Não se encontrando incluída no referido imposto (IRT), a tributação da pessoa singular é feita pelo Código do Imposto Industrial (CII).

Assim, a Administração Fiscal repartiu os contribuintes fiscais, sujeitos ao Imposto Industrial, em **três Grupos**, a saber (Art.º 5º do CII):

- a) **Grupo «A»**: obrigatoriamente, são tributadas as empresas estatais; sociedades anónimas e em comandita por acções; as demais sociedades comerciais e civis sob a forma comercial, com capital superior a 35 UCFs; as instituições de crédito, casas de câmbio e sociedades de seguros; os contribuintes cujo volume de negócios seja, na média dos últimos três anos, superior a 70 UCFs (art. 6º do CII, e actualizado de acordo com o **Dec. Exec. 65/95**, de 15 de Dezembro, conforme os Instrutivos nºs 1 e 5/96 da Direcção Nacional de Impostos, do Ministério das Finanças); com tributação incidente nos lucros efectivamente obtidos pelos contribuintes e determinados através da sua contabilidade. Isto é, para as médias e grandes empresas (incluindo os Grandes Contribuintes, com regime especial), obrigatoriamente devem ter a contabilidade organizada. (**Lucro Efectivo**)
- b) **Grupo «B»**: engloba os contribuintes, “*de permeio*”, entre o Grupo “A” e o Grupo “C”; com tributação sobre os lucros que presumivelmente os contribuintes obtiveram. Isto é, para pequenas empresas e “*empresários*”/ comerciantes em nome individual - com ou sem organização contabilística. (**Lucro Presumível**)
- c) **Grupo «C»**: para contribuintes por conta própria, com auxiliares não superior a três; com escrita rudimentar ou não; não mais de dois automóveis; volume anual de negócios não superior a 13 UCFs (art. 9º do CII, e actualizado de acordo com o **Dec. Exec. 65/95**, de 15 de Dezembro, conforme os Instrutivos 1 e 5/96 da Direcção Nacional de Impostos); com tributação baseada nos lucros que os contribuintes normalmente podiam ter obtido. Isto é, para as pequenas e micro actividades económicas; e incluindo, também, o exercício de actividades por conta própria não sujeitas a Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (nº 2, do art. 1º, da **Lei 18/92**). (**Lucro Normal Estimado**)

6.4. Imposto Corrente e o Imposto Diferido

i) **IMPOSTO CORRENTE**: é a quantia a pagar (*ou a recuperar*) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (*ou ao prejuízo fiscal*) de um dado período contabilístico (IAS 12.5)⁹⁵.

É de realçar que o Imposto a considerar na Demonstração dos Resultados e que, por consequência, afecta o resultado líquido do exercício, resulta não só dos **impostos correntes**, mas também dos **impostos diferidos**.

OBSERVAÇÃO:

- Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como **passivos**;

⁹⁵ IASCF & OROC, 2004, p.1659. De outra forma, o Imposto Corrente, *é o imposto que se estima venha a ser liquidado com referência a matéria colectável do período* (Costa & Alves, 2001, nota de página nº3, a p.999).

Isto é: Impostos a Pagar (correntes + transitados) → **Passivo** (*obrigação*).

- Nos casos em que a quantia já paga exceda tais impostos, o excesso deve ser reconhecido como um **activo**.

Isto é: Impostos a Recuperar (Imposto Pago > Imposto a Pagar) → **Activo** (*direito*).

ii) IMPOSTO DIFERIDO (ID): é a quantia que se obtém da relação entre o Imposto Corrente (IC) e o Imposto Real (IR).

Isto é: → $ID = IC - IR$

Destas relação surgem **3 (três) situações**, a saber:

- a) Se $IC > IR$ → $ID > 0$ → Activo por Imposto Diferido;
- b) Se $IC = IR$ → $ID = 0$ → Não há Imposto Diferido a reconhecer;
- c) Se $IC < IR$ → $ID < 0$ → Passivo por Imposto Diferido.

É assim que:

A contabilização dos impostos sobre o rendimento, embora aparentemente fácil, reveste-se de alguma complexidade, face a **diferença** geralmente existente entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

Isto é:

- Enquanto o Resultado Contabilístico é determinado **de acordo com princípios e normas contabilísticos**;
- o Resultado Fiscal (lucro tributável ou prejuízo fiscal), é apurado **em função de regras fiscais**, existindo em muitas situações divergências significativas e até mesmo conflitantes.

De um modo geral, as diferenças resultam do facto de existirem custos contabilísticos que, pela sua natureza, nunca são fiscalmente aceites (**diferenças permanentes ou definitivas**); ou, de outro modo, resultante do desfasamento temporal existente entre o reconhecimento contabilístico de certos custos e proveitos e a sua aceitação em termos fiscais (**diferenças temporárias, tempestivas ou reversíveis**)⁹⁶.

iii) DIFERENÇAS PERMANENTES ou Definitivas: diferenças resultantes de custos nunca aceites pela Administração Fiscal.

Por exemplo:

- despesas confidenciais ou não documentadas;
- multas fiscais e os juros compensatórios;
- indemnizações por eventos seguráveis;

⁹⁶ Deve ainda considerar-se que existem **operações contabilizadas directamente no capital próprio**, as quais, embora não afectando o resultado contabilístico do exercício, **podem concorrer para a formação do resultado fiscal**. São as chamadas **variações patrimoniais** positivas ou negativas (Costa & Alves, 2001, nota de página nº1, a p.997. Ver, também, informação sobre factos patrimoniais modificativos.

- certos custos além dos limites fixados;
- o próprio imposto sobre o rendimento (estimativa no exercício, passível de correção fiscal, e o efectivo no exercício seguinte).

Deste tipo de diferenças não resulta qualquer dificuldade contabilística, na medida em que afectam o resultado fiscal no exercício em que são reconhecidas na demonstração dos resultados.

iv) DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS (ou **diferenças tempestivas**): são diferenças resultantes do desfazamento temporal entre a *base tributável de um activo ou de um passivo* e a quantia escriturada nas demonstrações financeiras (IAS 12.5). Isto é, as diferenças que se originam num exercício e se revertem num ou mais exercícios seguintes⁹⁷.

Por exemplo:

- provisões para aplicações de tesouraria;
- provisões para clientes de cobrança duvidosa;
- provisões para garantias a prestar a clientes.

Base Fiscal ou Tributável de um Activo ou de um Passivo: é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

Base Fiscal ou Tributável de um Activo: é a quantia que será deduzida para efeitos fiscais aos benefícios económicos que fluam para a entidade quando ela recupera a quantia escriturada do activo. Se os benefícios económicos não forem tributáveis, a base tributável do activo é igual a quantia por que se encontra registada.

Base Fiscal ou Tributável de um Passivo: é a quantia por que se encontra registada, deduzida de qualquer outra que seja dedutível para efeitos fiscais relacionada com tal responsabilidade em períodos futuros. No caso de réditos que sejam recebidos adiantadamente, a base fiscal do passivo resultante é a sua quantia registada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.

AS DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS podem ser:

a) Diferenças Temporárias Dedutíveis: diferenças que resultam em quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável ou do prejuízo fiscal de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

Estas diferenças dão lugar a activos por impostos diferidos. Para estes, concorrem ainda o reporte de prejuízos fiscais e o transporte de créditos não utilizados.

b) Diferenças Temporárias Tributáveis: diferenças de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável ou do prejuízo fiscal de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

Estas diferenças dão lugar a passivos por impostos diferidos.

⁹⁷ IASCF & OROC, 2004, pp.510/11, 1645, 1655 e 1669.

Activos Por Impostos Diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a diferenças temporárias dedutíveis; o reporte de perdas fiscais não utilizadas; e o reporte de créditos fiscais não utilizados.

Passivos Por Impostos Diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

6.5. Contabilização do Imposto sobre os Lucros

Em função do que já vimos, anteriormente, no que se refere ao IRpC, devido a sua tributação incidente nos Rendimentos, mas tendo como base fiscal ou tributável os Lucros (*efectivos, presumíveis* ou *normalmente* obtidos), conclui-se que o referido imposto é, por excelência, um **Imposto sobre os Lucros**.

Para a sua melhor compreensão vamos fazer uma pequena incursão a determinados conceitos relacionáveis, que passamos a apresentar⁹⁸:

Lucro: é a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriados) terem sido deduzidos dos rendimentos. Qualquer quantia acima ou abaixo da exigida para manter o capital no início do período é lucro.

Lucro contabilístico: é o resultado de um período antes da dedução do gasto do imposto.

Gasto de imposto (*rendimento de imposto*): é a quantia agregada incluída na determinação do resultado do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos. Os gastos de impostos (*rendimento de impostos*) compreendem o gasto corrente de impostos (*rendimento corrente de impostos*) e o gasto de impostos diferidos (*rendimentos de impostos diferidos*).

Lucro tributável (*prejuízo fiscal*): é a quantia de lucro (*prejuízo*) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (*recuperáveis*) impostos sobre o rendimento. (*serve de base ao apuramento do imposto a pagar ou a recuperar*).

Resultado contabilístico: é o resultado global positivo ou negativo, de um período, antes da dedução do respectivo imposto sobre os lucros.

Imposto sobre os lucros: é a quantia de imposto incluída na determinação do resultado líquido do período.

Imposto a pagar (*recuperar*): é a quantia a pagar (receber) correntemente de impostos respeitantes ao lucro tributável de um período.

Taxa efectiva de imposto: é a relação entre a quantia de imposto sobre os lucros e o resultado contabilístico, determinada através da divisão da primeira pelo segundo.

Deste modo, já vimos que o **Imposto Corrente** tem como referência a matéria colectável; enquanto que o **Imposto do Exercício** é calculado com base nos valores

⁹⁸ Ver IASCF & OROC, 2004, pp.1658 e 1663.

contabilísticos, tomando em consideração as diferenças permanentes ou definitivas existentes.

Por sua vez, os passivos e activos por impostos correntes traduzem as dívidas ao e do Estado relativas ao imposto corrente do período e, eventualmente, de períodos anteriores, as quais integram o imposto estimado, as retenções na fonte efectuadas por terceiros, os pagamentos por conta e possíveis liquidações ou anulações relativas a exercícios anteriores. Os impostos correntes decorrem, portanto, do resultado determinado com base nas regras estabelecidas na legislação fiscal, que são naturalmente diferentes, em muitos aspectos, das regras contabilísticas; situação essa que justifica a apresentação do imposto sobre o rendimento ainda que em termos muito gerais. No entanto, para que as demonstrações financeiras apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade e os resultados das operações realizadas no período, há que tomar em consideração o efeito fiscal das diferenças temporárias.

Desta feita, o Imposto incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação pelos sujeitos passivos do Imposto industrial, sendo a base do imposto constituída pelo lucro⁹⁹.

O lucro tributável deve ser objecto de periodização, sendo os proveitos e os custos assim como as outras componentes, positivas ou negativas, do lucro tributável, imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

É de notar, que as componentes consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando, na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Conclui-se que, independentemente da *influência que a fiscalidade* exerce sobre a contabilidade, existem praticamente sempre diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro tributável, sendo umas permanentes e outras *reversíveis* (temporárias).

O apuramento do lucro tributável é feito através do modelo normalizado da declaração de rendimentos, a analisar em ponto específico.

O facto dos impostos sobre o rendimento serem normalmente determinados com base num resultado diferente do apurado segundo os princípios e normas contabilísticos, por via das correcções impostas pela legislação fiscal, tem conduzido a diferentes tratamentos contabilísticos, havendo países em que os efeitos tributários derivados de tais diferenças ainda não são geralmente considerados; e outros em que tal procedimento constitui prática corrente¹⁰⁰.

⁹⁹ Admitindo a existência de lucro (contabilístico), pode haver prejuízo fiscal (adaptado de Costa & Alves, 2001, nota de página nº14, a p.1010).

¹⁰⁰ De acordo com o PGC, ficam temporariamente suspensas a obrigatoriedade de divulgação nas Notas às Contas do valor dos **impostos diferidos**; bem como ficam excluídas do PGC a determinação, registo e divulgação de impostos diferidos, não se opondo às entidades que tenham condições para o fazer, desde que se conformem com as normas da **IFAC**.

Assim, o total do imposto apurado (Imposto sobre o Rendimento do exercício calculado pela entidade) é contabilizado segundo dois métodos, a saber: *Método de Contabilização do Imposto a Pagar* e o *Método de Contabilização dos Efeitos Tributários* (que tem assumido diversas variantes).

Segundo Costa & Alves¹⁰¹, no primeiro método, o imposto relativo ao período corrente é, normalmente, igual à estimativa para impostos a pagar, ainda que no Anexo do balanço e à demonstração dos resultados devam ser divulgados os efeitos tributários. A aplicação do método pressupõe que os impostos sobre os lucros são mais distribuições do que gastos, não atendendo, por consequência, aos princípios de contabilidade geralmente aceites, nomeadamente o do acréscimo.

Nos métodos de contabilização que tomam em consideração os efeitos tributários, os impostos sobre o rendimento são reconhecidos de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceites, conduzindo à existência de activos ou de passivos por impostos diferidos, conforme as circunstâncias.

A “IAS 12” original admitia dois métodos de contabilização dos impostos diferidos: a) **Método do Diferimento**; e b) **Método de Passivo**. Ambos os métodos se baseiam nas diferenças existentes entre os resultados contabilísticos e os resultados fiscais, pelo que o segundo método é também conhecido por Método de passivo da demonstração de resultados.

Sendo adoptado o Método do Diferimento (já em desuso), os efeitos fiscais referentes às diferenças temporárias resultantes do ajustamento entre resultados contabilísticos e resultados fiscais são diferidos e imputados aos exercícios em que as diferenças se invertem, sem que sejam efectuados quaisquer ajustamentos decorrentes da alteração na taxa do imposto ou do lançamento de novos impostos.

No caso do Método de Passivo, os saldos dos impostos diferidos são ajustados em função das alterações verificadas na taxa de imposto ou do lançamento de novos impostos.

6.5.1. Método de Contabilização do Imposto a Pagar

A) Processamento do Imposto Corrente¹⁰²

| |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  <i>Imposto sobre os Rendimentos/ Imposto Corrente</i> a) <i>Estado e outros entes públicos/ Imposto Corrente</i> Contabilização do imposto corrente estimado |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

B) Apuramento do Imposto a Pagar

| |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  <i>Estado e outros entes públicos/ Imposto Corrente</i> a) <i>Estado e outros entes públicos/ Pagamentos por Conta</i> a) <i>Estado e outros entes públicos/ Retenções na Fonte</i> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

¹⁰¹ Costa & Alves, 2005, pp.1037/38.

¹⁰² O PGC refere que a conta 87 (*imposto sobre os lucros*) destina-se a registar a estimativa de imposto sobre os lucros relacionada com resultados líquidos do exercício, devendo ser distinguida a parte relativa a resultados correntes e a parte relativa a resultados extraordinários. A quantia estimada de imposto deverá ser contabilizada por contrapartida da conta 34.1. *Estado e outros entes/Impostos sobre os lucros*.

a) *Estado e outros entes públicos/ Imposto a Pagar*
Apuramento do Imposto a pagar

C) Pagamentos por Conta e Retenções na Fonte

Do ponto de vista contabilístico, cada Pagamento por Conta ou Retenção na Fonte (efectuada por terceiros) darão origem aos lançamentos seguintes¹⁰³:

C.1) Pagamentos por Conta

Estado e outros entes públicos/ Pagamentos por Conta
a) *Caixa ou Banco*
Pagamento por conta através do Caixa ou Banco

C.2) Retenções na Fonte

Estado e outros entes públicos/ Retenções na Fonte
b) *Estado e outros entes Públicos/ Imposto Corrente*
Retenções efectuadas por terceiros

A “IAS 12” (*Impostos sobre o Rendimento*) assenta sobre **dois princípios base**:

- **primeiro princípio**: usado para determinar quando se está em presença de um imposto diferido. Nos termos da norma, existe um imposto diferido passivo ou activo se a recuperação ou a liquidação da quantia registada originar no futuro pagamentos de impostos maiores ou menores do que aqueles que seriam devidos se tal recuperação ou liquidação não tivessem quaisquer consequências fiscais.
- **segundo princípio**: uma entidade deve contabilizar os efeitos fiscais da mesma maneira que contabiliza as transacções ou eventos que lhe estão subjacentes. Assim sendo, os efeitos fiscais são reconhecidos:
 - a) na demonstração dos resultados se as transacções e outros eventos envolvidos forem reconhecidos na demonstração de resultados;
 - b) directamente no capital próprio se as transacções e outros eventos envolvidos foram, eles próprios, considerados no capital próprio; etc.

6.5.2. Método de Contabilização dos Efeitos Tributários

Um exemplo simples permite ilustrar o *impacto dos efeitos tributários no resultado líquido do exercício*

Exemplo:

Em **31.12.00** a Empresa X provisionou, na totalidade, uma dívida a receber de clientes com antiguidade inferior a seis meses, no montante de kz 1.000.000,00. Não sendo a provisão fiscalmente aceite, o resultado contabilístico de kz 8.000.000,00 foi incrementado naquela quantia para efeito da determinação do lucro tributável e do correspondente imposto a pagar, cuja taxa global é de **35,2%**.

¹⁰³ Ver legislação aplicável aos pagamentos por conta e as retenções na fonte (Leis 5/99 e 7/97, respectivamente). De um modo geral, as retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta.

Em **2001** a Empresa X interpôs acção judicial pelo que a provisão passou a ser aceite como **custo fiscal** na totalidade.

Neste exercício (2001) o resultado contabilístico de kz 5.000.000,00 será deduzido da quantia adicionada e tributada em 2000.

Em Resumo teremos:

Quadro Resumo da Contabilização dos Efeitos Tributários

| RUBRICAS | 2000 | 2001 | Taxa Inicial |
|--------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------|
| Resultado antes de impostos | 8.000.000,00 | 5.000.000,00 | |
| Provisoes não aceites pelo fisco | 1.000.000,00 | | |
| Redução prov.tributados exerc.anteriores | | -1.000.000,00 | |
| LUCRO TRIBUTÁVEL | 9.000.000,00 | 4.000.000,00 | |
| Imposto Corrente (corrigido do exercício) | 3.168.000,00 | 1.408.000,00 | 35,20% |
| Taxa real (efectiva) | 39,60% | 28,16% | |
| IMPOSTO Real (efectivo)* | 2.816.000,00 | 1.760.000,00 | 35,20% |
| Activo por IMPOSTOS DIFERIDOS | 352.000,00 | 0,00 | |

* *Gasto* a reconhecer de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Cálculos:

IMPOSTO DIFERIDO: (imposto corrente – imposto real)

3.168.000 – 2.816.000 = 352.000,00 ou

1.000.000,00 x 35,2% = 352.000,00

Contabilização com **BASE NO MÉTODO DE PASSIVO:**

A) Processamento do Imposto Corrente de 2000

| | | | |
|----------|---------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| | Imposto sobre os Rendimentos/ Imposto Corrente | 3.168.000,00 | |
| a | Estado e outros entes públicos/ Imposto Corrente | | 3.168.000,00 |
| | (Contabilização do Imposto Corrente estimado) | | |
| | Controlo | 3.168.000,00 | 3.168.000,00 |

B) Especialização (parte) do Imposto de 2000

| | | | |
|--|------------------------------------------------------------------|------------|--|
| | Acréscimos e Diferimentos/ Activos por Impostos Diferidos | 352.000,00 | |

| | | | |
|----------|-----------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| | Imposto sobre os Rendimentos/ Impostos | | |
| a | Diferidos | | 352.000,00 |
| | (Diferimento de impostos) | | |
| | Controlo | 352.000,00 | 352.000,00 |

Taxa inicial (indicativa): $3.168/9.000 = 35,2\%$; $1.408/4.000 = 35,2\%$

| |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Taxa real (efectiva): $3.168/8.000 = \mathbf{39,6\%}$; $1.408/5.000 = \mathbf{28,16\%}$ |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|

Taxa corrigida (inicial): $2.816/8.000 = 35,2\%$; $1.760/5.000 = 35,2\%$

CONSTATAÇÃO:

O exemplo apresentado permite constatar o seguinte:

- que por via das **diferenças temporárias** o imposto corrente de **2000** corresponde a uma taxa de **39,6%** do resultado contabilístico antes de impostos; enquanto em **2001** a taxa resultante é de apenas **28,16%**;
- Caso o imposto não fosse corrigido do efeito fiscal decorrente das diferenças temporárias o resultado do exercício não seria determinado de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceites.

VII - TRABALHOS E OPERAÇÕES DE FIM DE EXERCÍCIO

7.1. Introdução

A **organização contabilística** (clássica) consiste na recepção, preparação, lançamento, extracção e apresentação das “**Contas**”, jogando um papel importante a documentação e o arquivo.

Chegado ao fim de cada exercício, e cumprido os pressupostos da sequência anterior, há que se proceder às operações e trabalhos de fim de exercício.

Assim, são considerados **trabalhos e operações de fim de exercício** todos os registos contabilísticos não correntes, com vista ao apuramento de resultados, bem como a elaboração do balanço, da demonstração de resultados e dos anexos; tendo como ponto de partida os elementos fornecidos pelo Balancete de Verificação do Razão e pelo Inventário Anual do património da entidade, reportados aos 31 de Dezembro de cada exercício¹⁰⁴.

Correntemente, os trabalhos e as operações de fim de exercício são abordadas segundo **duas ópticas distintas**, a saber:

- ⇒ Uma, respeitante a sequência das operações e registos a efectuar referentes a rectificação das contas e ao apuramento dos resultados; e
- ⇒ Outra, relativa à elaboração de mapas: Balanço, Demonstração dos Resultados, Anexos, demais peças contabilísticas e extra-contabilísticas.

¹⁰⁴ Adaptado de Noel, 1973, p.309 e Nabais, 2003, pp.424-449.

7.2. Balancete de Verificação e o Inventário Anual

i) Balancete de Verificação

Balancete de Verificação ou de *Situação*: permite verificar o débito, o crédito e o saldo de cada conta e a igualdade da soma dos mesmos.

ii) Inventário Físico Anual

Inventário Físico (definido como o arrolamento dos factos patrimoniais): é de natureza física ou material, obtendo-se pela inspecção directa, através da sua contagem ou medição e pela atribuição às mesmas do respectivo valor. Isto é, a elaboração deste inventário visa determinar o valor real dos elementos patrimoniais, de modo a rectificar alguns valores contabilísticos não coincidentes, expressos no balancete de verificação. Na prática, o inventário geral é formado pela reunião de vários inventários parciais, dentre os quais os mais utilizados são: inventário das *disponibilidades*; dos *créditos* e dos *débitos*; das *existências* e das *imobilizações*.

7.3. Conciliação e a Regularização das Contas

i) Conciliação das Contas

Conciliação (ou, também designada, *Reconciliação*) das Contas: é feita, essencialmente, através dos extractos bancários e da *circularização*, para se ajustarem prováveis diferenças resultantes de desfasamentos temporais ou outros.

ii) Regularização das Contas

Regularização das Contas: consiste em pôr o respectivo saldo de acordo com os valores que elas representam. Têm como base os elementos fornecidos pelo balancete de verificação (reportado a 31 de Dezembro de cada exercício) e pelo inventário que se deverá proceder nesta data, e permitir adaptar os saldos contabilísticos das contas aos seus *saldos reais*, registando as diferenças encontradas em ambos.

As **regularizações mais correntes** ou vulgares de fim de exercício estão relacionadas com os lançamentos de:

- ✓ Registo de diferenças encontradas (diferenças de caixa, dos saldos bancários, das quebras ou sobras de existências, etc.);
- ✓ Registo de custos ou de proveitos do exercício, mas que ainda não houve, respectivamente, a despesa e a receita correspondentes (ver, *Acréscimos e Diferimentos*);
- ✓ Rectificação de despesas ou de receitas do exercício que devam ser consideradas como custos ou proveitos, respectivamente, do exercício seguinte (ver, *Acréscimos e Diferimentos*);
- ✓ Constituição, reforço, anulação e reposição de provisões;
- ✓ Registo das quotas de **Amortizações** do imobilizado;
- ✓ Rectificação das existências, principalmente, quando se utiliza o sistema de inventário intermitente ou periódico;
- ✓ Estimativa para impostos.

7.4. Balancete Rectificado e o Apuramento dos Resultados

i) Balancete Rectificado

Balancete Rectificado *ou de Inventário*: uma vez solucionada a concordância entre os valores contabilístico e real das contas, o balancete rectificado é obtido quando são feitos os lançamentos de regularização. Neste, as contas apresentam-se já com saldos reais, visto que os seus valores foram rectificados. *Aqui reside a diferença fundamental entre o Balancete de Verificação e o Rectificado: a forma é a mesma, contudo, a sua composição (valores das contas) é distinta.*

É de notar que a última designação deste balancete está relacionada com a apresentação das contas com saldos coincidentes com o inventário, motivo porque se lhe chamam de *balancete de inventário*¹⁰⁵.

ii) Lançamentos de Apuramento dos Resultados

Após a elaboração do balancete rectificado e com base nele, podemos proceder ao apuramento dos resultados, transferindo para as contas principais os saldos das contas subsidiárias, com vista a determinar os resultados líquidos.

7.5. Balancete de Encerramento e as Demonstrações Económicas e Financeiras

i) Balancete de Encerramento

Balancete de Encerramento *ou Final*: este balancete é obtido quando são feitos os lançamentos de transferência (de custos e proveitos por natureza) para a conta final de resultados de exercício dos saldos das suas subsidiárias referenciadas e transposto os mesmos ao Razão.

ii) Demonstrações Económicas e Financeiras

Os trabalhos e as operações efectuados anteriormente permitem que os responsáveis pela contabilidade elaborem as demonstrações económicas e financeiras.

As Demonstrações Económicas e Financeiras¹⁰⁶ “tradicionalis” se conformam nas componentes que se resumem no estabelecimento do Balanço e da Demonstração de Resultados do Exercício e são obtidos da seguinte forma:

- **Balanço do Exercício**: os saldos das contas constantes do balancete final permitem compor directamente o Balanço de exercício. Assim, os totais dos saldos do balancete final são iguais aos totais do balanço.
- **Demonstração de Resultados do Exercício**: a acompanhar o Balanço apresenta-se sempre o desenvolvimento da conta de Resultados de Exercício, comparando os seus proveitos e ganhos com os seus custos e perdas, advindo daí um lucro ou prejuízo, consoante se os primeiros forem maior que os segundos, ou vice-versa, respectivamente.

¹⁰⁵ Normalmente, elaboram-se ambos os balancetes (rectificado e de encerramento) ou substituindo-os apenas por um, designado correntemente de Balancete Final ou de Inventário. Dada a sua elaboração nas diversas fases do trabalho de fim de exercício, são designados, muitas vezes, por **balancetes progressivos** (Borges & al., 2001, p.707).

¹⁰⁶ Terminologia adoptada por Nabais, 2003, p.436.

Há, ainda, a acrescentar outras componentes das Demonstrações Económicas e Financeiras que se conformam no seguinte:

- ⇒ Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos;
- ⇒ Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- ⇒ Demonstração de Alterações no Capital Próprio;
- ⇒ Notas às Contas (conformadas em anexos ao Balanço e à Demonstração dos Resultados).

Estas demonstrações são representadas em modelos normalizados e seguem um conjunto de regras e princípios contabilísticos que permitem uma fácil leitura e compreensão por todos aqueles que as utilizam.

7.6. Encerramento e a Reabertura das Contas

i) Encerramento das Contas

Estabelecido o Balanço e a Demonstração dos Resultados, procede-se ao encerramento das contas que apresentam saldo (contas do Balanço) mediante um lançamento de **4ª fórmula** (Diversos/Diversos) no Diário, em que as contas de saldos devedores são creditadas pela importância destes e as de saldos credores são debitadas pelos seus correspondentes, conforme se apresentam no balancete final e no Balanço. Passando este lançamento ao Razão, todas as contas ficam saldadas, procedendo-se ao seu **fecho**. As subcontas também são fechadas com a junção do respectivo saldo ao lado de menor importância. **Isto é**, para se encerrar uma conta procede-se do seguinte modo:

- ⇒ Creditam-se as contas com saldo devedor (contas do **Activo**);
- ⇒ Debitam-se as contas com saldo credor (contas de **Capital próprio** e do **Passivo**).

ii) Reabertura das Contas

As contas, anteriormente encerradas por efeitos de Balanço, são reabertas no início do ano seguinte com exactamente os mesmos saldos, mediante um lançamento de **4ª fórmula** (inverso ao de encerramento). Passado este lançamento ao Razão, todas as contas ficam reabertas.

Isto é:

- ⇒ Debitam-se as contas com saldo devedor (contas do **Activo**);
- ⇒ Creditam-se as contas com saldo credor (contas de **Capital próprio** e do **Passivo**).

7.7. Aplicação dos Resultados

i) Determinação dos Resultados

Os Resultados podem ser determinados através de dois processos, a saber:

a) Utilizando as Contas de Gestão

Já sabemos que os Proveitos e Ganhos (Rendimentos) fazem aumentar os Resultados e que os Custos e Perdas (Gastos) os fazem diminuir.

Da comparação de [(Proveitos + Ganhos)=**Rendimentos**] com [(Custos + Perdas)=**Gastos**] resulta:

| | | |
|---------------------------------------|---|------------------------------------------|
| Resultado Líquido do Exercício | = | (Proveitos + Ganhos) - (Custos + Perdas) |
| ou | = | Rendimentos - Gastos |

b) Através das Variações do Capital Próprio

Já sabemos que o Capital Próprio ou Situação Líquida inclui: o Capital Inicial e o Capital Adquirido (retido e no exercício).

Da comparação do Capital Próprio final (CPf) com o Capital Próprio no Início do ano (Cpi.a) resulta:

| | | |
|---------------------------------------|---|---------------|
| Resultado Líquido do Exercício | = | (CPf - Cpi.a) |
|---------------------------------------|---|---------------|

ii) Os Resultados e a sua Aplicação

A aplicação dos Resultados do Exercício deve ser objecto de lançamento no início do exercício seguinte, para que o respectivo saldo possa figurar no Balanço.

- **Na Empresa Individual:** a aplicação do resultado depende apenas da vontade do “*empresário*” único; tanto que o lançamento faz-se por simples ordem deste, devendo movimentar-se a conta Capital, pois é esta que aumenta ou diminui com o resultado positivo ou negativo, se não for logo retirado ou repostado, respectivamente.
Exemplo de lançamento:

| |
|--------------------------------|
| Resultados do Exercício |
|--------------------------------|

| |
|-------------------|
| a) Capital |
|-------------------|

| |
|-----------------------------------------------------------|
| <i>Transferência do lucro do exercício</i> ¹⁰⁷ |
|-----------------------------------------------------------|

- **Na Empresa Colectiva (Sociedade):** o resultado é aplicado de acordo com a lei, o pacto social (estatutos) e a própria vontade dos sócios, manifestada na respectiva assembleia geral que ocorre sempre no início do exercício seguinte.

¹⁰⁷ É de notar, que se houvesse prejuízo o lançamento seria inverso (cfr. Armando, 1986, pp.105/6).

Exemplo de lançamento:

| |
|--------------------------------------------------------------------|
| Resultados do Exercício |
| a) Diversos |
| a) Reserva Legal (5%, nos termos do art.191º, do Código Comercial) |
| a) Reservas com fins Especiais |
| a) Reservas Livres |
| a) Dividendos/Lucros Distribuídos |
| Aplicação (Repartição) do lucro do exercício ¹⁰⁸ |

É de notar que a parte não aplicada é levada a conta de Resultados Transitados.

VIII –RELATO FINANCEIRO E O IMPACTO DA FISCALIDADE NOS SISTEMAS CONTABILÍSTICOS

Anteriormente fizemos referências às demonstrações económicas e financeiras, tendo-as distinguido de forma separada (*económica* e *financeira*).

De acordo com a maioria da literatura consultada, em particular a relacionada com as normas internacionais de contabilidade, não fazem separação aquando do relato financeiro congregando tudo no conjunto denominado “*Demonstrações Financeiras*”, tomando como residual as demonstrações propriamente económicas, para os efeitos dos utentes externos.

Desta forma, e por questão de comodidade de exposição, começaremos primeiro a analisar as *Demonstrações Financeiras* para depois nos debruçarmos da sua conexão com o Relato Financeiro. E, por fim, constatar a influência da fiscalidade nas diversas opções contabilísticas.

8.1. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

As *Demonstrações Financeiras*, objecto da nossa exposição, estão relacionadas com as que estão em uso no país, normalizadas de acordo com o Plano Geral de Contabilidade (PGC), aprovado pelo **Decreto nº 82/01**, de 16 de Novembro.

i) Demonstrações Financeiras (conceito): são uma representação financeira esquematizada da posição financeira e das transacções de uma entidade. São, por essa razão, úteis (como forma de proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira de uma entidade) a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. **Isto é**, consistem no conjunto das componentes capazes de dar resposta às necessidades de informação, essencialmente para efeitos externos.

Outras Designações de Demonstrações Financeiras: na literatura consultada encontramos outros vocábulos/expressões para designar as demonstrações financeiras, como sendo: peças finais; mapas finais; *demonstrações contabilístico-financeiras*; documentos de síntese; “documentos de prestação de contas”; Contas anuais, ou simplesmente **Contas**.

¹⁰⁸ Ver, também, Armando, 1986, pp.105/06). Para as **Empresas Públicas**, ver distribuição de acordo com o **Dec. 8/02**, de 12 de Abril.

ii) Os Utentes e as Necessidades de Informação

Existem informações sobre as entidades que são úteis para determinados utentes por permitirem avaliações e tomada de decisões importantes das quais se destacam:

a) Nível Externo

| Utentes | Utilidade da Informação |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Investidores | Avaliar o retorno do investimento. Auxiliar na tomada de decisão sobre comprar, deter ou vender. Determinar a capacidade da empresa de pagar dividendos. |
| Financiadores | Determinar a capacidade da entidade em solver, dentro do prazo, os compromissos com eles assumidos: empréstimos e juros. |
| Fornecedores e outros credores | Determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas dentro do prazo. Avaliar a capacidade da entidade em operar de forma continuada, caso estejam dependentes da entidade. |
| Clientes | Avaliar a capacidade da entidade em operar de forma continuada, caso hajam assumido compromissos de longo prazo com a entidade ou dela estejam dependentes. |
| Governo e seus Departamentos | Avaliar a capacidade de alocação de recursos. Regulamentar a actividade das entidades. Estabelecer políticas de tributação. Servir de base ao apuramento do Rendimento Nacional e de estatísticas semelhantes. |
| Público | Ajudar a avaliar a utilidade da entidade em diversos níveis, como por exemplo: a capacidade de emprego e de desenvolvimento de negócios como cliente. |

b) Nível Interno

| Utentes | Utilidade da Informação |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gestores | Auxiliar o cumprimento das suas responsabilidades de planeamento, tomada de decisões e controlo. |
| Empregados | Avaliar a capacidade da entidade de proporcionar emprego, remuneração e benefícios de reforma. |

iii) Objectivos das Demonstrações Financeiras

Objectivo das Demonstrações Financeiras: é o de proporcionar informação acerca da posição financeira (*Balanço*), do desempenho (*Demonstração de Resultados*) e das alterações na posição financeira (*Demonstração de Fluxos de Caixa*) de uma entidade, por forma a permitirem avaliações e tomada de decisões importantes de interesse a um vasto leque de utentes, a nível externo, bem como a nível interno no sentido de auxiliar no cumprimento das suas responsabilidades de planeamento, tomadas de decisões e de controlo.

As demonstrações preparadas com este propósito vão de encontro às necessidades comuns da maioria dos utentes, mas não proporcionam toda a informação de que estes possam necessitar para tomarem as suas decisões uma vez que:

- Retratam efeitos financeiros de acontecimentos passados;

- Não proporcionam necessariamente informação não financeira.

a) Posição Financeira:

A posição financeira de uma entidade é afectada pelos seguintes elementos:

| Elementos | Utilidade da Informação |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Recursos económicos controlados e capacidade de modificar estes recursos | Predição da capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa no futuro. |
| Estrutura financeira | Predição de futuras necessidades de empréstimos. Predição de como os lucros futuros e fluxos de caixa serão distribuídos entre os que têm interesses na entidade. Predizer o sucesso que a entidade terá com a obtenção de fundos adicionais. |
| Liquidez e solvência | Predizer a capacidade da entidade de satisfazer os seus compromissos financeiros à medida que se vencem. |

b) Desempenho

O desempenho e a variabilidade do desempenho de uma entidade é útil para prever:

- A capacidade da entidade em gerar fluxos de caixa a partir dos recursos básicos existentes;
- As alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro.

c) Alterações na posição financeira

As alterações na posição financeira de uma entidade são úteis para:

- Avaliar as suas capacidades de investimento, financiamento e operacionais durante um período;
- Determinar a capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e equivalentes e as necessidades de utilização desses fluxos, no futuro.

iv) Responsabilidade pela Preparação das Demonstrações Financeiras

A Gerência e/ou outro órgão de gestão da entidade é responsável pela preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras.

Embora as Demonstrações financeiras dêem informação sobre a forma de condução dos negócios pela Gerência e sobre a forma como esta geriu os recursos que lhe foram confiados, esta poderá necessitar de preparar informações adicionais que vão de encontro às suas próprias necessidades. Tais informações, por terem uma utilidade limitada, não têm que respeitar as disposições do PGC, em vigor.

8.1.1. Principais Componentes das Demonstrações Financeiras

O conjunto das componentes capazes de dar resposta às necessidades de informação, para efeitos externos, referidas, anteriormente, nas Demonstrações financeiras estão conformadas no seguinte:

| Informação | Bases essenciais da prestação da informação |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">. Posição financeira. Alterações na posição Financeira. Alterações nos Capitais Próprios ou alterações nos Capitais Próprios que não tenham como origem em transacções de capital ou distribuição de resultados a accionistas. | <ul style="list-style-type: none">- Balanço.- Demonstração de Fluxos de Caixa.- <i>Demonstração de Alterações nos Capitais Próprios.</i> |
| <ul style="list-style-type: none">. Desempenho | <ul style="list-style-type: none">- Demonstração de Resultados. |

As componentes das demonstrações financeiras, atrás referidas, inter-relacionam -se, porque reflectem diversos aspectos dos mesmos factos, razão pela qual é provável que nenhuma componente responda por si só, de forma isolada, a cada uma das referidas necessidades.

Adicionalmente, estas componentes apenas dão resposta integral às necessidades de informação se acompanhadas por notas explicativas, razão pela qual são também consideradas como componentes das Demonstrações financeiras as **Notas** anexas **às Contas** as quais contêm a divulgação das políticas contabilísticas adoptadas e outras notas complementares.

8.1.2. Componentes de Preparação Obrigatória

São de preparação obrigatórias as seguintes componentes das demonstrações financeiras¹⁰⁹:

i) BALANÇO

a) Conceito: o Balanço é uma demonstração contabilística destinada a evidenciar, quantitativamente e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira de uma entidade.

É de realçar que:

- na perspectiva patrimonialista, o Balanço é classificado como um quadro que evidencia a situação patrimonial da organização, ou seja o conjunto de bens,

¹⁰⁹ Um **conjunto completo de demonstrações financeiras** inclui: balanço; demonstração dos resultados; demonstração de alterações do capital próprio; demonstração de fluxos de caixa; e notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas (IAS 1.8, -F.7).

direitos (Activo) e obrigações (para com terceiros – Passivo; e para com os sócios - Situação líquida) que lhe estão afectos.

- na ***perspectiva financeira***, o Balanço traduz um conjunto de aplicações de capital (Activo), bem como as correspondentes origens ou fontes de financiamento (Fontes próprias e Fontes alheias, isto é: o Capital Próprio e o Passivo, respectivamente) ¹¹⁰.

Porém, é de notar que outros autores consideram este tipo de informação como constituindo um outro tipo de demonstração (complementar ao balanço) que é a “*demonstração de origens e aplicações de fundos*”, conformada por um conjunto de:

- ⇒ **Aplicações de capital** (*aplicações de fundos*) em: imobilizações, existências, dívidas a receber e disponibilidades;
- ⇒ **Fontes de financiamento** (*origens dos fundos*): capital social, dívidas a terceiros e os resultados gerados pela empresa.

Isto é:

A **Aplicação de Fundos**, está relacionada com os aumentos do Activo, reduções do Passivo e de Capital próprio; enquanto que a **Origem de Fundos**, está relacionada com as reduções do Activo, aumentos do Passivo e do Capital próprio.

A «*Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos*», é um instrumento tradicional da ***Análise Financeira*** e constitui um excelente elemento de apoio ao estudo da **liquidez**.

b) Conteúdo

O Balanço é constituído pelas seguintes ***Massas Patrimoniais Gerais***:

b.1) Activo: - Recursos (bens e direitos) controlados por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros. Estes recursos podem dividir-se em duas categorias principais:

- **Activos não correntes**, que se espera que permaneçam na posse da entidade por um período superior a um ano;
- **Activos correntes**, que se espera que permaneçam na posse da entidade por um período até um ano.

b.2) Passivo: - Obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados e dos quais se espera que resultem *exfluxos* de recursos da empresa incorporando benefícios económicos. Estas obrigações podem dividir-se em duas categorias principais:

- **Passivos não correntes**, que se espera que venham a ser pagos pela entidade num período superior a um ano.
- **Passivos correntes**, que se espera que venham a ser *liquidados* (pagos) pela entidade num período até um ano.

b.3) Capital Próprio: - *Interesse* residual no Activo, depois de deduzido o Passivo.

¹¹⁰ Ver (informação e esquemas em) Borges & al., 2001, pp.723/24.

c) Estrutura (forma esquematizada):

..... (ver modelo no PGC; e esquemas alternativos)

ii) DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

a) Conceito

A Demonstração de Resultados é uma demonstração contabilística destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações de uma entidade.

b) Conteúdo

De acordo com o Plano Geral de Contabilidade (PGC) a Demonstração de Resultados é constituída pelos seguintes elementos¹¹¹:

b.1) Proveitos: - aumentos dos benefícios económicos, durante o período, na forma de influxos ou melhorias de activos ou, ainda, diminuições de passivos que resultem em aumento dos capitais próprios, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no Capital Próprio.

b.2) Custos: - Diminuição nos benefícios económicos, durante o período, na forma de *exfluxos* ou perdas de valor de activos ou, ainda, no aumento de passivos que resultem em diminuição dos capitais próprios, que não sejam os relacionados com as distribuições aos participantes no Capital Próprio.

d) Estrutura

As demonstrações de carácter (propriamente) económico têm por finalidade evidenciar os resultados obtidos pela empresa, e que são expressos segundo duas perspectivas:

- ⇒ **Demonstração dos Resultados por natureza (DRN):** pela natureza dos custos e dos proveitos; e
- ⇒ **Demonstração dos Resultados por funções (DRF):** pela afectação funcional dos custos e dos proveitos.

A estrutura da Demonstração de resultados deve obedecer a um dos modelos seguintes:

d.1) Modelo de Demonstração de Resultados (por natureza)

..... (ver modelo no PGC)

d.2) Modelo de Demonstração de Resultados (por função)

..... (ver modelo no PGC)

iii) DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

Geralmente, a informação acerca dos fluxos de caixa permite:

- ⇒ Conhecer as fontes de caixa a que a empresa teve acesso durante um determinado período de tempo e o destino que lhe foi dado. Em suma, dá a

¹¹¹ De acordo com o que já nos referimos anteriormente, em nosso entender, o PGC apresenta uma situação restrita da Demonstração de Resultados; porquanto, visto de uma forma mais abrangente podemos considerar como elementos nele intergrantes os seguintes: **a) Rendimentos** (réditos+ganhos) e **b) Gastos** (custos+perdas).

possibilidade de saber como foi gerado e utilizado o dinheiro no período em análise;

- ⇒ Aos utentes, melhorar os conhecimentos das variações ocorridas na estrutura financeira (*liquidez e solvabilidade*) e a capacidade de gerar meios de pagamento e em que momentos, de modo a melhor adaptar-se a situações de mudança e de oportunidade de mercado.

É de notar que o resultado apurado e divulgado pelas empresas depende, em certa medida, das políticas contabilísticas adoptadas pelas respectivas administrações, as quais, ainda que definidas em função de princípios de contabilidade geralmente aceites, são susceptíveis de variar de empresa para empresa. Por outro lado, importa salientar, que o **lucro** ou **prejuízo** apurado num determinado exercício tem *significado económico* e não *financeiro*. A obtenção de lucro não traduz a existência de dinheiro, pois uma empresa pode gerar lucros e não dispor de disponibilidades que lhe permitam a distribuição de dividendos aos detentores de capital ou para pagar qualquer tipo de dívida anteriormente contraídas. Os desfazamentos existentes, entre o que é económico e o que é financeiro, justificam a necessidade crescente de complementar as demonstrações financeiras “tradicionalistas” com demonstrações de fluxo de caixa.

a) Conceito

A Demonstração de Fluxos de Caixa, é uma demonstração contabilística destinada a evidenciar como foi gerado e utilizado o dinheiro no período em análise.

b) Conteúdo

Por forma a evidenciar como foi gerado e utilizado o dinheiro no período em análise, a Demonstração de fluxos de caixa mostra, por actividades:

- as fontes de caixa e *equivalentes de caixa* a que a empresa teve acesso durante um determinado período de tempo¹¹²; e
- o destino que foi dado a tais fontes.

Assim, a Demonstração de Fluxos de caixa tem os seguintes componentes:

Componentes

| | |
|-------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Fluxos resultantes das actividades <i>operacionais</i> | Fluxos resultantes das principais actividades geradoras de proveitos da entidade e de outras actividades que não sejam de investimento ou de financiamento. |
| Fluxos resultantes das actividades de <i>investimentos</i> | Fluxos resultantes da aquisição e alienação de activos a longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa. |
| Fluxos resultantes das actividades de <i>financiamento</i> | Fluxos resultantes das actividades que têm como consequência alterações na dimensão e composição do capital próprio e nos empréstimos pedidos pela entidade. |

¹¹² **Equivalentes de Caixa** : são investimentos a curto prazo, altamente líquidos, que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor (IAS 7.6) (IASCF & OROC, 2004, p.1657).

c) Estrutura

A estrutura da Demonstração de Fluxos de caixa deve obedecer a um dos modelos propostos no PGC.

Estes modelos contêm a informação mínima que deverá ser relatada e deverá ser tido em conta que:

- As linhas a tracejado relativas a resultados extraordinários deverão ser substituídas por designação apropriadas;
- Podem ser criadas outras rubricas nas restantes linhas que se encontram a tracejado.

c.1) Modelo de Demonstração de Fluxos de Caixa (método directo)

..... (ver modelo no PGC)

c.2) Modelo de Demonstração de Fluxos de Caixa (método indirecto)

..... (ver modelo no PGC)

iv) NOTAS ÀS CONTAS

a) Conceito

Notas às Contas: são um conjunto de divulgações (descrições narrativas e detalhes de quantias) destinadas a fornecer informação adicional, que seja relevante às necessidades dos utentes, acerca das rubricas do Balanço, da Demonstração de Resultados, da Demonstração de Fluxos de Caixa e dos riscos e incertezas que afectam a entidade, bem como quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no Balanço.

Assim é, de modo que as Demonstrações Financeiras retratam, essencialmente, efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira; por isso, adicionalmente, estas componentes apenas dão resposta integral às necessidades de informação aos seus utentes se acompanhadas por notas explicativas; razão pela qual, são também consideradas como componentes das Demonstrações Financeiras as Notas às Contas, as quais contêm a divulgação das políticas adoptadas e outras notas complementares.

b) Conteúdo

É de notar que, no Plano Geral de Contabilidade, convencionou-se que para efeitos de preparação das Notas às Contas não é obrigatória a elaboração das notas para as rubricas que apresentem valores inferiores a: **10% do total do Activo**, no caso de rubricas de Balanço; **5% do total dos Proveitos operacionais**, para as rubricas da Demonstração de resultados, assim como as divulgações dos critérios valorimétricos correspondentes a tais rubricas podem igualmente ser omitidas.

c) Estrutura

Os anexos às Demonstrações Financeiras são variáveis em função das políticas contabilísticas adoptadas, acrescendo às demonstrações de acordo com as necessidades de informação em um dado momento.

..... (ver modelo no PGC)

8.1.3. Algumas Disposições Gerais Relacionadas com as Demonstrações Financeiras

Constam do PGC informações gerais que devem ser tomadas em conta nas diversas demonstrações financeiras e informações complementares que a seguir se enumeram:

i) Identificação

Todas as componentes das Demonstrações financeiras devem identificar:

❖ a) Nome da entidade que relata

- o nome da entidade que relata deve incluir a sigla identificadora da forma jurídica que tal entidade tem.

❖ b) Período de relato

- As Demonstrações Financeiras abrangem, regra geral, um período de 12 meses – com início em 1 de Janeiro e término em 31 de Dezembro.

Sempre que tal se justifique, as demonstrações financeiras podem, excepcionalmente:

- Referirem-se a um período com término diferente de 31 de Dezembro;
- Abranger um período inferior a 12 meses;
- Contudo, em qualquer das situações, as Demonstrações financeiras devem ser preparadas em referência ao último dia do último mês do período a que dizem respeito.

❖ c) Moeda de relato e a respectiva grandeza

- É obrigatório que o relato seja efectuado na moeda oficial do País, que no nosso caso presente, de momento, é o Kwanza (Kz).

Nada obsta a que a entidade elabore, em simultâneo, Demonstrações financeiras usando outra moeda de relato, como por exemplo: o Dólar Americano (USD).

Na moeda de relato obrigatória a respectiva grandeza não deverá ser inferior à unidade de milhar.

Em outras moedas de relato a decisão sobre a respectiva grandeza fica ao critério da entidade que relata.

ii) Disposição, nomenclatura e número de ordem

Não são permitidas quaisquer alterações à disposição, nomenclatura e número de ordem das rubricas constantes dos modelos das componentes das Demonstrações financeiras definidas no PGC.

iii) Rubricas em valores

As rubricas constantes dos modelos das componentes das demonstrações financeiras definidas no PGC, que não apresentem qualquer valor no período a que se refere o relato, poderão ser omitidas desde que os saldos ou quantias do período precedente, apresentadas para efeitos comparativos, se apresentem igualmente sem valor.

Ainda que tais rubricas sejam omitidas, o número de ordem das restantes rubricas deve manter-se inalterado.

iv) Notas não aplicáveis

As notas constantes do modelo de Notas às Contas definidas no PGC, que não sejam aplicáveis, poderão ser omitidas desde que não sejam aplicáveis também em referência aos comparativos do exercício precedente. Esta opção fica condicionada à divulgação da sua não aplicabilidade.

Ainda que tais Notas sejam omitidas, o número de ordem das restantes notas deve manter-se inalterado.

v) Derrogações às políticas contabilísticas

Regra geral, não são permitidas **derrogações**¹¹³ às políticas contabilísticas definidas no PGC.

A **título excepcional**, estas políticas contabilísticas poderão ser derrogadas:

- a)** se tal for necessário para que as demonstrações financeiras representem uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da entidade que relata; e
- b)** desde que tal facto seja adequadamente divulgado nas Notas às Contas.

Em contrapartida, o uso de uma política contabilística que ponha em causa a imagem verdadeira e apropriada das Demonstrações financeiras não poderá ser considerada adequada ainda que se encontre devidamente divulgada nas Notas às Contas.

¹¹³ Entende-se por *invalidações/anulações parciais ou totais* do que está legislado, em relação às políticas contabilísticas contidas no PGC.

8.2. RELATO FINANCEIRO *versus* PRESTAÇÃO DE CONTAS

i) Prévio

Não vamos fazer um “debate” sobre os conceitos em referência, mas tão-somente apresentar breves noções relacionáveis para a compreensão dos mesmos e fazê-los enquadrar dentro do espírito da *normalização* e *harmonização* contabilística; tendo em conta, particularmente, a *especialização*, a *legislação* e os propósitos da *administração* de qualquer *organização*, entre outros.

ii) Conceitos

Relato: é o acto ou efeito de narrar, *de descrever um facto ou um acontecimento*.

Data de Relato: é o final do último período abrangido pelas demonstrações financeiras ou por um relatório financeiro intercalar (*IFRS 1.A*)¹¹⁴.

Entidade que Relata: é uma entidade para a qual existem utentes que dependem das demonstrações financeiras de âmbito geral da entidade para terem informação que lhes será útil na tomada de decisões acerca da imputação de recursos. Uma entidade que relata pode ser uma única entidade ou um *grupo*, compreendendo uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias (*IFRS 3.A*).

De forma mais breve, é tida como uma entidade relativamente à qual existem utentes que confiam nas demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira acerca da entidade¹¹⁵.

Relatório: exposição (escrita) dos factos *ou acontecimentos* relativos a uma administração *ou gerência*.

Relato Financeiro: compreende as informações fornecidas pelas demonstrações financeiras de finalidades gerais e/ou específicas que ajudam a interpretar um conjunto completo de demonstrações financeiras ou melhorar a capacidade dos utentes para tomarem decisões económicas eficazes¹¹⁶.

Relato financeiro intercalar: é um relatório financeiro contendo um conjunto completo ou condensado de demonstrações financeiras para um período intercalar (*IAS 34*).

- **Período intercalar** (*período intermédio*): é um período de relato financeiro mais curto do que um ano financeiro completo (geralmente, trimestral ou semestral).
- **Objectivo e Âmbito da IAS 34:** é o de descrever o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar e de descrever os princípios de reconhecimento e de mensuração em demonstrações financeiras completas ou condensadas para um período intercalar. A tempestividade e a fiabilidade do mesmo melhora a capacidade dos investidores, credores e de outros para compreender a capacidade de uma entidade gerar resultados e fluxos de caixa e a sua situação financeira e liquidez. Realça-se que os governos, os reguladores de valores mobiliários, as bolsas de valores e as organizações contabilísticas exigem,

¹¹⁴ IASCF & OROC, 2004, p.1653.

¹¹⁵ Idem, p.1657.

¹¹⁶ Idem, p.14.

muitas vezes, que as entidades cuja dívida ou valores de mobiliários de capital próprio sejam publicamente negociados e publiquem relatórios financeiros intercalares¹¹⁷.

Relato por Segmentos: consiste na informação acerca dos diferentes tipos de produtos e serviços que uma entidade produz e das diferentes áreas em que ela opera (IAS 14)¹¹⁸.

- **Objectivo da IAS 14:** é o de estabelecer princípios para relatar informação financeira por segmentos (informação acerca dos diferentes tipos de produtos e serviços que uma entidade produz e das diferentes áreas em que ela opera) para ajudar os utentes de demonstrações financeiras a:
 - a) compreender melhor o desempenho passado da entidade;
 - b) avaliar melhor os riscos e retornos da entidade; e
 - c) fazer juízos de valor mais informados acerca da entidade como um todo.

Muitas entidades fornecem grupos de produtos e serviços ou operam em áreas geográficas que estão sujeitas a taxas de lucratividade, oportunidades de crescimento, perspectivas futuras e riscos diferenciados. A informação acerca de tipos de produtos e serviços diferentes de uma entidade e das suas operações em áreas geográficas diferentes – muitas vezes denominadas *informação por segmentos* – é relevante para avaliar os riscos e retornos de uma entidade diversificada ou *multinacional*, mas pode não ser determinável a partir dos dados agregados. Por isso, a informação por segmentos é de forma geral vista como necessária para satisfazer as necessidades de utentes de demonstrações financeiras.

- **Âmbito da IAS 14:** esta norma deve ser aplicada a conjuntos completos de demonstrações financeiras publicadas que se conformem com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Esta norma deve ser aplicada por entidades cujos títulos de capital próprio ou de dívida sejam negociados publicamente e por entidades que estejam no processo de emissão de títulos de capital próprio ou de dívidas em mercados públicos de títulos. Qualquer outra entidade que escolher divulgar informação por segmento é-lhe encorajada a proceder como tal, mas essa entidade deverá cumprir inteiramente os requisitos da Norma.
- **Segmento de Negócio:** é um componente *distinguível* de uma entidade que esteja comprometido em fornecer um produto ou serviço individual ou um grupo de produtos ou serviços relacionados e que esteja sujeito a riscos e retornos que sejam diferentes dos de outros (*segmentos de*) negócio(s). Os **Factores** que devem ser considerados ao determinar se os produtos e serviços estão relacionados incluem:
 - a) a natureza dos produtos e serviços;
 - b) a natureza dos processos de produção;
 - c) o tipo ou classe de cliente dos produtos ou serviços;
 - d) os métodos usados para distribuir os produtos ou proporcionar os serviços; e
 - e) se aplicável, a natureza de ambiente regulador, como por exemplo: a banca, os seguros ou os serviços públicos.

¹¹⁷ Ver IASCF & OROC, 2004, pp.1041-42.

¹¹⁸ IASCF & OROC, 2004, pp.571/73 e 590/97. Ver, também, definições de Rébito, Gasto, Resultado, Activos e Passivos de Segmento, bem como as Políticas Contabilísticas do Segmento (Idem, pp.574/78).

- **Segmento Geográfico:** é um componente distinguível de uma entidade que esteja comprometido em fornecer produtos ou serviços adentro de um ambiente económico particular e que esteja sujeito a riscos e retornos que sejam diferentes dos componentes que operam em outros *ambientes económicos*. Os **Factores** que devem ser considerados na identificação de segmentos geográficos incluem:
 - a) similitude de condições económicas e políticas;
 - b) relacionamentos entre unidades operacionais em áreas geográficas diferentes;
 - c) proximidade das unidades operacionais;
 - d) riscos especiais associados a unidades operacionais numa área particular;
 - e) regulamentos de controlo cambial; e
 - f) os riscos de moeda subjacentes.
- **Segmento Relatável:** é um segmento de negócio ou um segmento geográfico identificado, baseado nas definições anteriores relativamente ao qual esta Norma exige que seja divulgada a informação por segmentos.

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs): são as normas e interpretações contabilísticas emitidas pela **IASB**, organização independente estabelecida para fixar normas contabilísticas para aplicação global. As **IFRSs** definem requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados com transacções e acontecimentos que sejam importantes nas demonstrações financeiras de finalidades gerais e/ ou específicas. As **IFRSs** destinam-se a ser aplicadas às demonstrações financeiras de finalidades gerais e a outros financeiros de todas as **entidades com fins lucrativos**¹¹⁹.

Prestação de Contas: em termos gerais, integra uma relação de carácter obrigacional (*prestação*), e consiste em dar a conhecer a síntese de informação contabilístico-financeira (*contas*) de uma determinada entidade aos seus utentes. A mesma é conformada por relatórios e documentos obrigatórios, e quando exigidos, também, por informações e documentos complementares. Para o efeito, existem formalidades, regras contabilísticas e fiscais a ter em conta.

Prestação de Contas Intercalar: em termos gerais, consiste no mesmo sentido da prestação de contas, diferenciando-se pelo seu regime intermédio, flexibilidade e destinatários finais.

Prestação de Contas por Segmentos: o mesmo que o anterior, à semelhança da prestação de contas anuais, diferenciando-se essencialmente pelo seu objectivo, âmbito e destinatários finais.

Em Resumo:

Sem a pretensão de chegarmos a uma conclusão (precipitada) da relação entre os conceitos “relato financeiro *versus* prestação de contas”, preferimos antes sugerir

¹¹⁹ No seu início, o **IASB** adoptou o corpo de **IASs** emitidas pelo seu antecessor, o **IASC**. O termo «**Normas Internacionais de Relato Financeiro**» inclui **IFRSs**, interpretações do **IFRIC**, das **IASs** e do **SIC**. De notar que a partir de 2003 deixaram de ser publicadas novas **IAS** uma vez que estas passaram a designar-se por **IFRS** (Idem, pp.v, xx e xxv).

como reflexão o que se deve entender por “**dar balanço e prestar contas**”, de acordo com o Código Comercial, que nos vamos referir no ponto a seguir.

8.3. PRESTAÇÃO DE CONTAS E SUA DIVULGAÇÃO

O Código Comercial, ainda em vigor, diz-nos que: *tal como os comerciantes em nome individual, as sociedades são também obrigadas a dar balanço e prestar contas, nomeadamente a dar balanço anual ao seu activo e passivo nos três primeiros meses do ano imediato e a lançá-los no livro de inventário e balanços. O ano comercial/social coincide com o ano civil, sendo obrigatório para todos os comerciantes o encerramento das contas com referência a 31 de Dezembro de cada ano*¹²⁰.

A expressão «**dar balanço**», mencionada no artigo 62º do Código Comercial, emprega-se para designar o conjunto das operações a que todo o *empresário* deve proceder com vista ao apuramento da situação patrimonial num determinado momento e (ou) à determinação dos resultados conseguidos ao fim de um certo período de actividade. Não deve confundir-se *dar balanço* com **inventariação** (arrolamento e avaliação) e **balanceamento** (sinónimo de confrontação, comparação), expressões de significado mais simples¹²¹.

O dever de relatar a gestão e apresentar contas está, também, contemplado na legislação sobre as Sociedades Comerciais, as Empresas Públicas e seus regulamentos.

Para que se cumpra o que atrás foi referido é preciso que a empresa prepare um determinado conjunto de **documentos** e informações que, depois, deverão ser divulgados para os seus utentes.

Documento: é o principal suporte material de informação numa determinada empresa, servindo de elemento de consulta, estudo ou de prova. Pode ser em forma de uma declaração escrita (relatório), de uma demonstração (mapa ou esquema) ou misto.

Numa empresa, a documentação fixa materialmente a informação relativa às operações económicas e constitui a base do conhecimento de toda a actividade desenvolvida.

O conjunto de documentos, o número de cópias e o seu destino constitui o «**Sistema Documental da Empresa**». Todas as operações realizadas entre os diversos agentes económicos devem ser descritos e comprovados por documentos, devidamente modelados e redigidos para que não subsistam quaisquer dúvidas sobre os factos neles relatados, no momento ou posteriormente, quanto ao seu objectivo e condições.

¹²⁰ Adaptado de Carvalho, 1974, p.425.

¹²¹ Ver o nº 4 do artigo 18º e o artigo 62º do Código Comercial (ver Morgado, 21ª edição, adaptado de “ Veiga Beirão”, de 1888; bem como o artigo 37º do **Dec. 16731**, de 13 de Abril de 1929).

Principais funções de um Documento

- ✚ Informar ou relatar objectivamente o facto ocorrido;
- ✚ Comprovar a ocorrência do facto na data referida;
- ✚ Responsabilizar os participantes da ocorrência relatada através da sua assinatura.

Requisitos a observar para validação de um Documento

- ✚ Estar datado e assinado pela pessoa competente (autorizada);
- ✚ Não conter emendas nem rasuras;
- ✚ Não utilizar as entrelinhas nem as margens;
- ✚ Não deixar linhas em branco;
- ✚ Escrever por extenso o valor final (total).

i) Documentos de Prestação de Contas Anuais (DPCA)

Os documentos de prestação de contas anuais, designados genericamente de «*Relatório e Contas*», estão conformados essencialmente pelos seguintes elementos¹²²:

- **Relatório de Gestão** (deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios e a situação da Sociedade/Empresa)¹²³;
- **Contas** (*Demonstrações Financeiras*); e
- **Notas às Contas**.

ii) Documentos de Prestação de Contas Intercalares (DPCI)

De notar que os documentos de prestação de contas intercalares são os mesmos os referidos para os anuais. A diferença reside, essencialmente, no horizonte temporal por um lado. Por outro lado, na maior parte das situações, são exigidos somente alguns documentos, outros até de forma resumida ou consolidada. Assim, os documentos de prestação de contas intercalares são preparados para períodos inferiores a um ano e podem compreender, normalmente, períodos trimestrais ou semestrais, principalmente para uso das empresas cotadas em *Bolsas de Valores*.

iii) Documentos de Prestação de Contas por Segmentos (DPCS)

À semelhança dos documentos de prestação de contas anuais, a prestação de contas por segmentos aplica-se a um conjunto completo de demonstrações financeiras que inclui um balanço, uma demonstração de resultados, uma demonstração de fluxos de caixa,

¹²² Os elementos de escrituração (livros e demais documentos relacionáveis) devem ser conservados em boa ordem durante os **cinco anos civis** subsequentes. É de notar, que este prazo só tem efeitos fiscais e não dentro do direito comercial, que se refere a um espaço temporal de *vinte anos*, não sendo aplicável (ao Ultramar) o **Decreto-Lei 41/72**, que reduziu para dez anos o prazo referido no artº 40º do Código Comercial (ver artº 106º, do CII, p.628, cfr. Carvalho, 1974).

¹²³ Ver artigos 70º e 71º da **Lei 1/04**, de 13 de Fevereiro (Lei das Sociedades Comerciais). Ver, também, Plano Geral de Contabilidade e demais legislação afim.

uma demonstração de alterações no capital próprio e notas, como disposto na *IAS 1 (Apresentação de Demonstrações Financeiras)*¹²⁴.

iv) Certificação das Contas

A par dos **Relatórios sobre os documentos de prestação de contas**, para além do relatório e parecer do **Fiscal** único ou do Conselho Fiscal, acrescenta-se para certo tipo de empresas/sociedades, a *Certificação legal das Contas*.

Assim, como forma de dar credibilidade às Demonstrações Financeiras, é usual as empresas/sociedades recorrerem aos serviços prestados por entidades externas, conhecidas internacionalmente por **auditores**, antes de aprovarem e publicarem as suas Contas. A responsabilidade dos auditores consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no exame efectuado às Demonstrações Financeiras de uma dada empresa ou entidade¹²⁵.

A certificação legal das contas, bem como a declaração da sua impossibilidade, são dotadas de fé pública só podendo ser impugnadas por via judicial, quando arguidas de falsidade¹²⁶.

iv) Apreciação das Contas e sua Aprovação

O Plano Geral de Contabilidade é obrigatoriamente aplicável às Sociedades Comerciais (**SCs**) e Empresas Públicas (**EPs**), o mais tardar, a partir do primeiro exercício económico com início em 1 de Janeiro de 2002¹²⁷.

Ficam dispensados aqueles que exerçam actividade a título individual. E, também, o Plano Geral de Contabilidade não é aplicável a entidades que exerçam actividade para a qual esteja prevista a existência de planos de contas específicos, nomeadamente a actividade **bancária** e a **seguradora**, bem como outras que futuramente venham a estar sujeitas a idêntico regime.

A apreciação das contas e a respectiva aprovação devem ser vistas em separado, nas sociedades comerciais e nas empresas públicas, por se acharem diferentes os seus modos de tratamento:

a) Nas Sociedades Comerciais (SCs)

A apreciação das Contas é feita , numa primeira instância pelos órgãos de gestão, pelo fiscal ou conselho fiscal e posteriormente remetidas aos sócios/accionistas, que aprovarão em Assembleia Geral.

b) Nas Empresas Públicas (EPs)

O mesmo que o anterior, a apreciação das Contas é feita , numa primeira instância pelos órgãos de gestão, pelo fiscal ou conselho fiscal e em seguimento remetido ao órgão de tutela para homologação, com posterior remessa ao órgão de *superintendência* para aprovação¹²⁸.

¹²⁴ IASCF & OROC, 2004, p.571.

¹²⁵ A auditoria é tida como um campo específico da contabilidade (Costa & Alves, 2001, pp.37 e 44).

¹²⁶ Costa & Alves, 2001, p.58.

¹²⁷ Artigos 2º ao 5º, do **Decreto 82/01**, de 16 de Novembro.

¹²⁸ Ver artigo 31º, alínea "g", nº 1 e 2 (*homologação das contas*); e artigo 33º (*documentos de prestação de contas*), da **Lei 9/95**. Alínea "a", nº 3, art.33º (*aprovação das contas*), do **Dec.8/02**. E, acessoriamente, o art.10º (*prestação de contas de organismos orçamentados*), do **Dec.44/01**, de 6 de Julho, DR. 30, I Série.

v) Divulgação das Contas a Terceiros

São, portanto, as Contas e Informações referidas anteriormente que as empresas no geral devem preparar, apresentar, submeter à fiscalização, à apreciação e à divulgação no final de cada exercício económico (no principal Jornal diário e no Diário Oficial)¹²⁹.

Para além da divulgação das contas no principal Jornal diário e no Diário Oficial, há toda a necessidade de se proceder a devida remessa às seguintes entidades:

- a) - **Ministério de Tutela** (para as empresas públicas ou de capitais maioritariamente públicos);
- b) - **Administração Fiscal** (empresas e organismos, passíveis de controlo fiscal, de acordo com a legislação própria).
- c) - **Tribunal de Contas** (para as empresas públicas ou de capitais maioritariamente públicos de grande dimensão e organismos orçamentados)¹³⁰;

Nesta breve exposição não nos vamos referir, em particular, em cada uma das entidades atrás referenciadas, mas devido ao relacionamento muito estreito e permanente entre a empresa e a administração fiscal, trataremos desta situação no ponto que se segue, referido à *«prestação de contas para efeitos fiscais»*.

8.4. PRESTAÇÃO DE CONTAS para Efeitos Fiscais

i) Prévio

Como já nos referimos, a obrigatoriedade das *sociedades*, à semelhança dos comerciantes em nome individual a *dar balanço e prestar contas*, nomeadamente a dar balanço anual ao seu activo e passivo nos três primeiros meses do ano imediato, a lançá-los no livro de inventário e balanços; e ao ser *obrigatório o encerramento das contas com referência a 31 de Dezembro* de cada ano, faz com que a administração fiscal tome em boa conta os requisitos exigidos pelo Código Comercial, Código de Imposto Industrial, Leis das Sociedades Comerciais e das Empresas Públicas (seus regulamentos e suas actualizações) e demais legislação afim, bem como os Instrutivos e Circulares internos produzidos essencialmente pela Direcção Nacional de Impostos, do Ministério das Finanças.

Assim, para que se cumpra o que atrás foi referido é preciso que a empresa prepare um determinado conjunto de documentos e informações a ser presente à administração fiscal, que se conformam nos *documentos de prestação de contas para efeitos fiscais*.

¹²⁹ O artigo 194º do Código Comercial refere que os balanços das sociedades anónimas, depois de apresentados e discutidos em assembleia geral, serão publicados com os relatórios da administração e parecer do Conselho Fiscal (publicação na Folha oficial e Jornal oficial da localidade). Estão previstas penalidades por falta de divulgação/publicação no prazo de 60 dias, após aprovação da assembleia (artº 37º do CII).

¹³⁰ Ver “entidades sujeitas à prestação de contas” (em particular, alínea “e”, artº 10º, da Lei 5/96).

ii) Documentos de Prestação de Contas para Efeitos Fiscais

As empresas são, também, obrigadas a apresentar as suas contas anuais à administração fiscal, para efeitos de liquidação e pagamento (ou simplesmente de fiscalização) do imposto de rendimentos a que estão sujeitas.

As contas anuais a apresentar aos diversos interessados nas informações contabilísticas, quaisquer que elas sejam, não podem deixar de ser as mesmas, sendo apenas diferentes, quanto muito, a sua forma de apresentação.

No entanto, haverá necessidade, de facto, de elaborar outros documentos (ou simplesmente a efectivação de novos cálculos), sendo fundamental, para efeitos tributários, o apuramento do *lucro tributável*, o que se fará com base no saldo revelado pela conta de resultados, corrigido nos termos do respectivo Código (CII), ou seja, adicionado dos custos e deduzido dos proveitos não considerados fiscalmente, para além de outras deduções possíveis.

No que concerne aos documentos de prestação de contas para efeitos fiscais, os mesmos, se redundam praticamente na apresentação da *Declaração de Rendimentos* apresentada em modelo próprio normalizado e advindo da administração fiscal, tomando o cunho de uma “*Declaração Fiscal de Rendimentos*” (de acordo com o **Dec. 60/04**, que instituiu o modelo actual, em vigor).

Aquando da vigência do artigo 2º da **Lei 18/92**, era dispensado ao contribuinte de juntar à referida Declaração Fiscal os documentos que conformam a exigência do artigo 49º do CII¹³¹. Aconselhava-se, no entanto, aos profissionais contabilísticos que, nos seus arquivos e referente a cada exercício, mantivessem instruídos os seus processos de acordo com o constante em tal artigo, no tempo em que a legislação determinar em relação aos demais documentos contabilísticos, tendo em conta as razões seguintes:

- para mais rapidamente e fielmente responderem a qualquer fiscalização (quando solicitados);
- Para interiorizarem em si e aos demais colaboradores, cada vez mais, o profissionalismo e a deontologia, que devem pautar os profissionais da classe em apreço.

Revogado o artigo 2º, da **Lei 18/92**, os documentos a apresentar à Administração Fiscal com a declaração «*Modelo Um*» (**Declaração Anual de Rendimentos**) são constituídos por um “*Dossier Fiscal*”.

¹³¹ O artigo 2º, da **Lei 18/92**, de 3 de Julho, foi revogado, primeiro, pelo artigo 1º, do **Dec.36/00**, de 29 de Setembro; e, posteriormente, pela alínea a), do artigo 2º, da **Lei 10/01**, de 31 de Maio.

O «*Dossier Fiscal*» é composto, geralmente, pelos seguintes documentos¹³²:

- Relação dos representantes permanentes, administradores, gerentes e membros do conselho fiscal;
- Relatório e Contas anuais da gerência;
- Relatório Técnico (Notas às Contas);
- Parecer do Fiscal ou Conselho Fiscal;
- Documento de certificação das contas - quando legalmente exigidos;
- Acta da reunião ou assembleia de aprovação de contas ou a declaração justificativa de não aprovação no prazo legal - quando legalmente exigida;
- Balancetes sintéticos (antes e após o apuramento);
- Mapa das amortizações e reintegrações contabilizadas.

8.5. Declaração Anual de Rendimentos e Anexos

i) Declaração de Rendimentos: é uma declaração a apresentar pelos contribuintes à Administração Fiscal, que reproduz de forma resumida os Rendimentos e os Gastos ou alguns dos seus componentes, de acordo com os modelos oficiais - de preenchimento e de apresentação obrigatória - e exigidos pela Administração Fiscal, nas condições e datas por ela determinadas¹³³.

Já vimos em sede própria que a Administração Fiscal repartiu os contribuintes fiscais, sujeitos ao Imposto Industrial, em **três Grupos**, a saber: Grupos A, B e C (artº. 5º do CII).

A Declaração de Rendimentos que aqui nos vamos debruçar está relacionada com as empresas do «*Grupo A*», já que nos restantes grupos não ser obrigatória a elaboração da contabilidade, nem a apresentação das respectivas demonstrações financeiras.

Empresas/ Contribuintes do Grupo A: anteriormente já referenciadas, são entidades colectivas (empresas/sociedades) com tributação incidente nos lucros efectivamente obtidos e determinados através da sua contabilidade, de acordo com os princípios geralmente aceites.

Nos termos da lei, até ao fim do mês de Maio de cada ano decorre a obrigatoriedade da entrega da declaração fiscal de rendimentos das empresas do *Grupo A* (Modelo 1), bem como proceder-se à sua *liquidação definitiva*. Assim é, porque ao imposto apurado para liquidação, ou seja **35%** sobre a matéria colectável (**Leis 5 e 8/99**) há que deduzir, não só toda e qualquer *liquidação provisória* ou de início de actividade, mas também todas as retenções na fonte que as entidades, enquanto contratadas de qualquer empreitada ou serviço, tenham cativado valores (ao abrigo da **Lei 7/97**).

¹³² De acordo com o artigo 49º, do CII (Código do Imposto Industrial), acrescido das respectivas actualizações.

¹³³ Ver o artº 3º e seguintes da **Lei 18/92**, de 3 de Julho; e o **Dec. 60/04**, de 24 de Maio, que aprova o novo modelo. Por outro lado, os contribuintes, antes do início de actividade, deverão apresentar na repartição fiscal da sua área fiscal a declaração-modelo, de início de actividade (adaptado do Artº 88º, do CII).

É de notar, que a taxa para as actividades exclusivamente agrícolas, silvícolas e pecuárias é de **20%** (*artigo 72º, do CII, e actualizado pelo nº 2, do artigo 2º, da Lei 5/99*).

Determinação da Matéria Colectável

Em regra, é determinada a matéria colectável com base na declaração do contribuinte, a ser apresentada anualmente, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal. Na falta desta, compete à administração fiscal, quando for caso disso, a determinação da matéria colectável (art. 48º do CII).

Determinação do Lucro Tributável

O *Lucro tributável*, reporta-se ao saldo revelado pela conta de Resultados do exercício elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os Proveitos e ganhos realizados no exercício e os Custos e perdas imputáveis ao mesmo exercício (anterior àquele a que o ano fiscal respeitar), uns e outros eventualmente corrigidos, nos termos do Código (art. 22º do CII).

Realça-se que, nos termos do art. 46º do CII, os prejuízos verificados em determinado exercício devem ser deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um, ou mais, dos três anos posteriores.

ii) Anexos à Declaração Anual de Rendimentos

Já vimos que os sujeitos passivos do Imposto Industrial ou os seus representantes são obrigados a apresentar uma declaração periódica à administração fiscal.

A Declaração Anual de Rendimentos está normalizada e tem como anexos os documentos que nos referimos como "***Dossier Fiscal***".

..... (ver modelo no **Dec. 60/04**, de 24 de Maio)

Porém, convém referir que os documentos apresentados para a prestação de contas para efeitos fiscais bem como os documentos que conformam a prestação de contas anuais, têm como fonte originária as demonstrações económicas e financeiras já estudadas.

OBSERVAÇÃO:

Este subcapítulo é complementado com um mapa síntese de «Declaração Anual de Rendimentos» com os elementos essenciais do modelo normalizado pela administração fiscal. O modelo preenchido é apresentado pelo docente aos discentes, em sessão lectiva, devendo os discentes serem portadores duma cópia do modelo normalizado e serem capazes de o preencher com o acompanhamento do docente.

8.6. IMPACTO DA FISCALIDADE NOS SISTEMAS CONTABILÍSTICOS

i) Prévio

A contabilidade e a fiscalidade coexistem, passando a segunda a servir-se da primeira para aprimorar a sua acção de forma consistente. Isto é, a fiscalidade utiliza a contabilidade como meio de suporte para aferir o seu mandato. Desta feita, a fiscalidade através de mecanismos próprios procura influenciar que a contabilidade seja feita de acordo com os seus desígnios, embora, nem sempre bem sucedida por chocar com princípios contabilísticos geralmente aceites, e que o seu cumprimento levaria a falsear os seus resultados em sede dos princípios já enunciados. Para se colmatarem as situações então surgidas têm sido procuradas alternativas por forma a conformar tais situações sem criar grandes embaraços em qualquer das partes¹³⁴.

ii) Alguns Conceitos Relacionáveis

IMPACTO – ou impacte: *efeito* induzido por uma determinada intervenção (a curto, médio ou longo prazo, positivo ou negativo, primário ou secundário, induzido por uma determinada intervenção, directa ou indirectamente, previsto ou não)¹³⁵. Outro significado (**embate, choque**).

EFEITO (*outcome*): o que uma determinada intervenção alcançará ou alcançou (no curto, médio ou longo prazo)¹³⁶.

ACOMPANHAMENTO: processo contínuo de recolha sistemática de informações, segundo indicadores seleccionados, para fornecer aos gestores e aos detentores de interesse (*stakeholders*) de uma intervenção de desenvolvimento em curso, os elementos sobre os progressos realizados, os objectivos atingidos e os recursos afectados¹³⁷.

FISCALIDADE: designação dada, em geral, ao conjunto dos impostos em vigor num determinado espaço.

SISTEMA: pode ser entendido como uma combinação de partes coordenadas entre si e que concorrem para um resultado ou para formarem um conjunto.

8.6.1. SISTEMAS CONTABILÍSTICOS

Sistema Contabilístico: é todo o conjunto de regras que permite descrever quantitativamente a situação líquida e os fluxos de custos e proveitos de cada unidade económica, de acordo com determinados objectivos¹³⁸.

¹³⁴ Por outro lado, convém referir que a *fiscalidade é subsidiada pela contabilidade*; isto é, assenta nos princípios e nas práticas desta, para o apuramento do *lucro tributável* (Ferreira, 2005, p.71).

¹³⁵ Ver «Inquérito às necessidades de formação para as competências técnicas do sistema de planeamento - Desenvolvimento de metodologias de preparação de programas sectoriais e provinciais (projecto inserido no programa ‘Economic Management Technical Assistance – EMTA’)», financiado pelo Banco Mundial (MINPLAN, Julho, 2006).

¹³⁶ Idem.

¹³⁷ Idem.

¹³⁸ Adaptado de Pereira, 1978, p.24. Ver, Borges & al., 2005, pp.102/19 e Santos/José, 2006, pp.519/24.

Os sistemas contabilísticos ou de contabilidade são formados por um *sistema de contas* e um *sistema de escrituração* ou de coordenação.

i) Sistema de Contas

O volume e a natureza das contas a criar numa determinada entidade, estão intimamente ligados, quer com a própria dimensão da entidade, quer com o tipo de informação que se deseja obter e o grau de pormenores que se pretenda.

Em cada entidade as contas não devem ser consideradas isoladas, pelo contrário, devem estar relacionadas entre si de forma a constituírem um conjunto coerente.

Assim, um **Sistema de Contas** é, pois, *um conjunto organizado de contas de modo a que mantenham uma certa coerência e ligação entre si.*

Na articulação das contas há a considerar os seguintes **Sistemas**:

a) **Monista**: quando a contabilidade externa e interna estão reunidas. Isto é, existe apenas uma única contabilidade, uma vez que as contas da contabilidade analítica são integradas na contabilidade geral, a saber:

a.1) - Único Indiviso, *radical* ou *puro*: quando as contas típicas da contabilidade analítica figuram no Razão geral a par de todas as contas.

a.2) - Único Diviso: quando as contas da contabilidade analítica aparecem representadas no Razão Geral por uma ou poucas contas.

b) **Dualista**: formadas por duas contabilidades autónomas (externa e interna), embora mutuamente subsidiadas, a saber:

b.1) - Duplo Contabilístico: quando existe duas contabilidades claramente separadas, ambas realizáveis pelo método digráfico. A contabilização por partidas dobradas das operações internas obriga a criar maior ou menor número de contas de contrapartida a que também se dá o nome de **contas reflectidas**.

b.2) - Duplo Misto: quando a parte da contabilidade correspondente aos apuramentos internos é executada através de registos extradigráficos; portanto, não se faz por partidas dobradas, mas por meio de mapas, não havendo necessidade de pôr duas vezes em destaque o mesmo montante.

ii) Sistema de Escrituração ou de Coordenação

O **Sistema de Escrituração ou de Coordenação**, consiste no *conjunto de livros de registo, sua configuração e forma de escrituração onde se lançam os factos patrimoniais e que constituem, entre si, conjuntos ordenados.*

Entre os vários **Sistemas de Escrituração**, é usual referirem-se aos seguintes:

a) **Clássico**, Básico ou *Italiano*: Memorial ou Borrão, Diário e Razão.

b) **Diário-Razão** ou *Americano*: livro único composto por Diário-Razão direccionado para as entidades com poucas contas.

c) **Centralizador** ou *Francês*: adopção de vários diários divisionários (Caixa, Bancos, Compras, Vendas, etc., e de Operações Diversas) que depois são centralizados. Facilita a divisão do trabalho contabilístico.

A observância de tais regras acompanham o início, o desenvolvimento/expansão e mesmo a extinção da actividade, através de regulamentação apropriada¹³⁹.

Assim é, que antes do início de qualquer actividade económica o potencial contribuinte deve declarar da intenção à respectiva repartição fiscal e pagar as devidas taxas (art. 88º do CII - Código do Imposto Industrial). No final de determinado período económico deve prestar contas à mesma administração fiscal dos resultados obtidos, para efeitos de pagamento de impostos sobre os rendimentos. Em caso de extinção deverá proceder a devida comunicação e ajustar as contribuições e os impostos devidos.

O Plano Geral de Contabilidade (PGC), é um plano de contas oficial, cuja superintendência está sob alçada do **Ministério das Finanças**, através dos seus Departamentos especializados, contendo todos os requisitos de preparação e de apresentação das Demonstrações Financeiras. Além do mais, o PGC apresenta algumas considerações técnicas sobre a elaboração das contas anuais, modelos normalizados, um quadro e um código de contas, algumas notas explicativas sobre a movimentação das contas, alguns princípios contabilísticos e critérios valorimétricos. Isto é, o PGC aproveitou a oportunidade para introduzir modificações que a prática de aplicação recomendava, bem como para desenvolver conceitos, princípios e normas de aceitação geral, com especial relevo para as normas internacionais, embora, ainda de forma *mitigada*.

Posteriormente, foi aprovada a **Lei 1/04**, de 13 de Fevereiro, da regulação das Sociedades Comerciais, que procurou *regulamentar juridicamente a prestação de contas e a sua apreciação anual*.

ii) As Contas e o Impacto da Fiscalidade

É de notar que, hoje em dia, são diversas as obrigações que impendem sobre as empresas no tocante a prestação de contas de variados elementos de natureza contabilística, financeira e fiscal. Além das tradicionais obrigações de prestação de informações contabilístico-financeiras a sócios, gerentes, Administração Fiscal e público em geral, há que acrescer, também, em outras exigências para fins estatísticos e outras. É assim que as empresas e outras organizações estão sujeitas a um elenco de formalidades que devem cumprir dentro de prazos fixados.

Dentro do direito que lhe assiste na comparticipação dos lucros das empresas, o **Estado**, através das Repartições fiscais, tem uma intromissão efectiva na vida e gestão das mesmas. As decisões da administração de uma empresa, a sua gestão, a contabilidade, podem, em parte, não ter a concordância da administração fiscal, que acaba por impor, um rendimento que ela entende com a correcção do *lucro*, chamado *real*, nos contribuintes do grupo “A” e pela fixação do rendimento colectável, aos contribuintes dos Grupos “B” e “C”.

A intromissão do Fisco vai, pois, até aos actos da própria administração que controla segundo preceitos contidos em Instruções, Circulares, Despachos, Sugestões e

¹³⁹ A contabilidade, quer nos seus aspectos teóricos, quer na sua feição prática, é fortemente pressionada pela actividade legislativa. De facto, o Direito Comercial, o Direito das Sociedades, o Direito Fiscal, o Direito do Trabalho, o Direito Económico, etc., têm contribuído grandemente para o desenvolvimento teórico e prático da contabilidade (citado por Ferreira, 2005, p.83).

Jurisprudência - que por vezes até contradizem a legislação principal (ficando muitas das vezes ao conhecimento restrito somente dos próprios funcionários, que fazem deles elementos de pressão aos contribuintes, na sua maioria não avisados). Por exemplo, o Fisco controla as amortizações, as provisões e as reservas segundo taxas estabelecidas por si (na sua maioria há muito ultrapassadas); não aceita, por exemplo, mudanças nos critérios valorimétricos sem a sua prévia anuência e em conformidade com a sua decisão; não aceita como “custos” a contabilização fora do exercício respectivo; etc. (ver outros exemplos, no respectivo modelo normalizado de Declaração de Rendimento Anual).

No nosso ordenamento jurídico-fiscal encontramos vários exemplos de interferência nas práticas contabilísticas das empresas. Para corrigir os efeitos da degradação monetária foram consideradas disposições relativas às reavaliações dos balanços, apenas, para dois sectores, a saber: petrolífero e o diamantífero.

Vejamos um exemplo em concreto: “o caso da atualização dos Balanços tratado no **Despacho nº 104/91** (do Ministério das Finanças), de 18 de Outubro”. Refere-se a dado passo que *face a incidência que a desvalorização cambial do Novo Kwanza tem sobre a situação patrimonial das empresas dos sectores petrolífero e diamantífero e visando minimizar os seus efeitos de distorção sobre as condições contratuais acordadas, as mesmas, estão autorizadas a procederem ao ajustamento das contas do activo e passivo e da conta de resultados afectadas pela desvalorização (...).*

Num outro artigo, refere que *as diferenças resultantes dos ajustamentos previstos no artigo anterior serão contabilizados em contas de regularização para efeitos de compensação das variações positivas ou negativas resultantes desses ajustamentos e não constituirão ganhos ou perdas do exercício para efeitos fiscais.*

Em nosso entender, as empresas não devem ignorar a legislação fiscal, mas não são obrigadas a respeitar todas as suas prescrições. Por exemplo, sejam quais forem as disposições da legislação fiscal sobre o modo de calcular o lucro tributável, às empresas compete principalmente a determinação dos “Resultados Reais” do exercício. Pois, uma contabilidade subordinada a todas as prescrições fiscais perderia grande parte da sua credibilidade e utilidade, transformando-se num “perigoso” instrumento de gestão.

Dos possíveis constrangimentos em relação ao fisco e à contabilidade podem manifestar-se, sobretudo, em **dois aspectos**, de certo modo relacionados:

- a) no plano da aplicação prática dos conceitos económico-contabilísticos, muitas vezes deformados por influência da legislação fiscal; e
- b) no que diz respeito à “*economia fiscal*”, pois, sempre que não há observância dos preceitos fiscais conduz ao pagamento de impostos superiores ao realmente devidos (por exemplo: a utilização de taxas de amortização superiores às pré-definidas pela legislação, etc.).

Posicionamento:

De qualquer modo, somos defensores da ideia dos autores que recomendam que se deve evitar que a contabilidade das empresas se transforme numa contabilidade de cunho acentuadamente fiscal, salientando que o papel do contabilista não se poderá limitar a preparação das declarações a entregar nas Repartições Fiscais (...).

FIM

SÍNTESE DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS
DA COLECTA DO EXERCÍCIO DO ANO (n+1)
(Simulação)

MODELO 1 – IMPOSTO INDUSTRIAL
GRUPO A - EMPRESAS

| | RUBRICAS | | Ano (n+1) | Ano (n) |
|------------|---------------------------------------------------------------|-----|------------------|-----------------|
| I | DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS | | Kz | Kz |
| 1.1. | Total dos Proveitos e Ganhos (<i>Rendimentos</i>) | (+) | 183.064,90 | 38.516,70 |
| 1.2. | Total dos Custos e Perdas (<i>Gastos</i>) | (-) | 177.541,93 | 37.035,83 |
| 1.3. | RESULTADO LÍQUIDO do Exercício | | 5.522,97 | 1.480,87 |
| II | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL | | | |
| 2.1. | Resultado Líquido (<i>Lucro</i>) | (+) | 5.522,97 | 1.480,87 |
| 2.2. | Acrescer (<i>custos não considerados pelo fisco</i>) | (+) | 0,00 | 0,00 |
| 2.3. | Deduzir (<i>proveitos não considerados pelo fisco</i>) | (-) | 0,00 | 0,00 |
| 2.4. | LUCRO TRIBUTÁVEL | | 5.522,97 | 1.480,87 |
| III | APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL | | | |
| 3.1. | Lucro tributável | (+) | 5.522,97 | 1.480,87 |
| | Deduções à Matéria Colectável | | | |
| 3.2. | Prejuízos Fiscais (<i>3 anos anteriores</i>) | (+) | 0,00 | 0,00 |
| 3.3. | Benefícios Fiscais (<i>Lucros levados a reservas, etc.</i>) | (-) | 0,00 | 0,00 |
| 3.3. | MATÉRIA COLECTÁVEL | | 5.522,97 | 1.480,87 |
| IV | CÁLCULO DO IMPOSTO | | | |
| 4.1. | Imposto à taxa normal (35%) do <i>item 3.3.</i> ou | (+) | 1.933,04 | 518,31 |
| 4.2. | Imposto à taxa reduzida (20%) do <i>item 3.3.</i> | (+) | 0,00 | 0,00 |
| | Deduções à Colecta | | | |
| 4.3. | Imposto predial urbano | (-) | 0,00 | 0,00 |
| 4.5. | Benefícios Fiscais | (-) | 0,00 | 0,00 |
| 4.6. | Liquidações Provisórias (ou <i>início de actividade</i>) | (-) | 0,00 | 0,00 |
| 4.7. | Retenções na Fonte (<i>Lei 7/97</i>) | (-) | 0,00 | 0,00 |
| 4.8. | IMPOSTO A PAGAR (<i>Imposto devido</i>) | (+) | 1.933,04 | 518,31 |
| | Ou | | | |
| 4.9. | IMPOSTO A RECUPERAR (<i>Excedente de imposto</i>) | (-) | 0,00 | 0,00 |

Identificação do Representante Legal

Identificação do Contabilista