



AUDITORIA

Licenciaturas do ISEG

Ano Lectivo de 2016/2017

2. A Auditoria e o contexto normativo em que está inserida

- 2.1. Referenciais de relato financeiro aplicáveis e sua importância para a Auditoria
- 2.2. Os diferentes referenciais de relato financeiro existentes a nível mundial e a procura da harmonização contabilística
- 2.3. As normas contabilísticas portuguesas e as normas internacionais de contabilidade do IASB
- 2.4. Normas técnicas de auditoria: importância e insuficiência das normas técnicas; normas técnicas nacionais, estrangeiras e internacionais
- 2.5. Normas sobre ética e deontologia profissional e normas sobre controlo de qualidade
- 2.6. Acesso à profissão de auditor (Revisor Oficial de Contas)

A AUDITORIA E O CONTEXTO NORMATIVO EM QUE ESTÁ INSERIDA

A auditoria, dado o interesse público que lhe é inerente, desenvolve-se num contexto normativo muito vasto, o qual abrange não só o modo como deve ser realizada (**normas técnicas de auditoria, normas contabilísticas, normas de controlo de qualidade**), mas também aspectos **deontológicos, disciplinares e formativos** que lhe são essenciais. Em Portugal¹ tem sido a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) que, por outorga do Estado português, tem aprovado e imposto a aplicação destas normas no exercício profissional da actividade de auditor, ou como está consagrado legalmente no nosso País, de Revisor Oficial de Contas. A partir de 2016², sem prejuízo das competências legais mantidas pela OROC, o Estado atribuiu à CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários) a supervisão pública da auditoria, o que eventualmente irá produzir alterações nos normativos da OROC ainda em vigor.

Referenciais de relato financeiro aplicáveis e sua importância para a Auditoria

Em Portugal, no passado, isto é, até à aprovação em 2016 pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas do *Guia de Aplicação Técnica nº 1*, a opinião do auditor/ROC continha uma expressão que deixará de ser utilizada nas Certificações Legais das Contas a emitir futuramente: “princípios contabilísticos geralmente aceites” (PCGA). Esta frase,

¹ Excepto no tocante às normas de contabilidade, da responsabilidade da CNC - Comissão de Normalização Contabilística

² Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

cunhada internacionalmente³ por contabilistas e auditores e igualmente consagrada no nosso País⁴, significa as regras de natureza técnica - estabelecidas por uma entidade legal e/ou profissionalmente reconhecida, normalmente numa base territorial - que devem ser observadas na relevação contabilística e preparação de demonstrações financeiras, para que estas apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira e os resultados das operações das entidades/empresas a que respeitam. Esta designação ficou a dever-se ao facto destas regras contabilísticas terem sido estabelecidas ao longo dos tempos, no Reino Unido e nos E. U. A., não por imposição governamental, mas pelos próprios contabilistas e auditores, normalmente através das suas associações profissionais.

O *Guia de Aplicação Técnica nº 1* da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que entrou em vigor em 2016, modificou a tradição seguida nesta matéria, tendo passado a impor a especificação na Certificação Legal das Contas do **referencial contabilístico aplicável** na elaboração das DF auditadas, isto é, em vez de “princípios contabilísticos geralmente aceites” passará a constar, por exemplo, “Normas contabilísticas e de relato financeiro do Sistema de Normalização Contabilística”, ou “Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas”, ou “Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia”.

Até 2016:

Extracto de uma Certificação Legal das Contas, de acordo com as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da OROC que vigoraram até 2016

(...)

Opinião

7. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da *Sociedade Xxxx Xxxxxx, S.A.* em 31 de Dezembro de 2015, o resultado das suas operações, as alterações nos capitais próprios e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.

(...)

³ *generally accepted accounting principles (GAAP)*

⁴ *Vide Certificações Legais de Contas emitidas até 2016 no nosso País*

Futuramente (Após 2016):

Extracto de uma Certificação Legal das Contas de acordo com o *Guia de Aplicação Técnica nº 1 da OROC*, em vigor a partir de 2016

(...)

Opinião

7. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da *Sociedade Xxxx Xxxxxx, S.A.* em 31 de Dezembro de 2016 e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao período findo naquela data de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística.

(...)

Os referenciais de relato financeiro, ou **normas contabilísticas** contêm os princípios, métodos, procedimentos, critérios e/ou práticas a observar pelos profissionais da contabilidade e, como foi referido, são aplicáveis apenas na área de influência da autoridade normalizadora, normalmente um estado soberano. Na actualidade, cada Estado ainda adopta os seus próprios referenciais de relato financeiro, embora exista uma tendência mundial no sentido da convergência com os de raiz anglo-saxónica, a qual saiu reforçada, em 2005, com a adopção pela União Europeia das Normas Internacionais de Relato Financeiro do IASB na preparação das demonstrações financeiras consolidadas das sociedades cotadas nos seus diferentes estados-membros.

Os referenciais de relato financeiro constituem o **padrão de qualidade** a que recorrem os auditores para fundamentar a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras auditadas apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa das entidades a que respeitam.

- Se o auditor obtem prova de que, na elaboração das demonstrações financeiras de uma empresa **foi observado** o referencial de relato financeiro aplicável, emite a seguinte

⇒ **Opinião:** As demonstrações financeiras auditadas “apresentam de forma verdadeira e apropriada” a posição financeira da Empresa X em xx/xx/xxx e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao período findo

naquela data de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística.

- Se o auditor obtem prova de que, na elaboração das demonstrações financeiras de uma empresa, não foi observado, em determinadas situações, o referencial de relato financeiro aplicável, emite a seguinte

⇒ **Opinião:** ‘excepto quanto aos efeitos da matéria referida na secção “Bases para a opinião com reservas”’, as demonstrações financeiras auditadas “apresentam de forma verdadeira e apropriada” a posição financeira da Empresa X em xx/xx/xxx e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao período findo naquela data de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística.

Os diferentes referenciais de relato financeiro existentes a nível mundial e a procura da harmonização contabilística

⇒ Até à década de 90 do século XX

- **Financiamento das empresas ocorria nos mercados (bolsas) nacionais**
 - Empresas norte-americanas: New York
 - Empresas inglesas: Londres
 - Empresas alemãs: Frankfurt
 - Empresas francesas: Paris

Cada mercado tinha as suas regras próprias:

Regras de informação financeira de New York \neq
 \neq regras de informação financeira de Londres, Frankfurt, etc

Regras contabilísticas aplicáveis às sociedades cotadas:

- na New York Stock Exchange (NYSE):
USGAAP (SFASB - *Statements of the Financial Accounting Standards Board*)
- na bolsa de Londres:
UKGAAP (*FRS - Financial Reporting Standards* e *SSAP - Statements of Standard Accounting Practice do ASB*)
- na bolsa de Frankfurt:
Princípios contabilísticos contidos no Código Comercial alemão (*Handelsgesetzbuch*)
- na bolsa de Paris:
Plan Comptable Général
- na bolsa de Lisboa:
Plano Oficial de Contabilidade (POC)

Necessidade de informação dos investidores: as exigidas no respectivo país

⇒ A partir da década de 90 do século XX

- **Globalização:** mercados (bolsas) nacionais não são suficientes para o financiamento das empresas europeias

Empresas de todo o mundo ⇒ recurso à maior bolsa de valores mundial: New York Stock Exchange

Paradoxos da falta de harmonização contabilística mundial

Primeira grande operação de colocação de acções de sociedades europeias na NYSE: 1993 - *Daimler-Benz*, a maior empresa privada alemã à época

Exigência da NYSE para admissão de acções à cotação:

- demonstrações financeiras de acordo com as normas contabilísticas dos E. U. A. (US GAAP)

Daimler-Benz		
Reconciliação do Resultado e Capital Próprio aos US GAAP		
(milhões de DM)		
	Normas contabilísticas	
	Alemãs	US GAAP
Resultado 1993	615	-1.839
Capital Próprio 1993	18.145	26.281

Confusão nos mercados

Falta de confiança nas contas das empresas

**Dificuldade em interpretar/comparar
contas de empresas de países diferentes**

Quais são as melhores normas contabilísticas?



Necessidade da harmonização contabilística internacional

Contributos para o avanço da harmonização contabilística mundial

Não obstante a aproximação entre as diferentes correntes de pensamento contabilístico a que vimos assistindo no decurso do século XXI, até aos dias de hoje não foi possível obter unanimidade mundial em matéria de normas de contabilidade, **continuando a ser aplicável em cada país um referencial de relato financeiro nacional**, como sucede em Portugal com o SNC – Sistema de normalização contabilística.

O International Accounting Standards Board

O IASB é uma organização privada independente, com sede em Londres, constituída em 1973 e amplamente reestruturada em 2001 (anteriormente conhecida por *IASC - International Accounting Standards Committee*).

- Objecto

a elaboração, na perspectiva do interesse público, de um conjunto completo de normas contabilísticas globais de alta qualidade, compreensíveis e susceptíveis de aplicação, que exigem informação transparente e comparável nas demonstrações financeiras com finalidade genérica.⁵

- Responsável pela emissão de:

⁵ “The Board is committed to developing, in the public interest, a single set of high quality, understandable and enforceable global accounting standards that require transparent and comparable information in general purpose financial statements. In addition, the Board cooperates with national accounting standard setters to achieve convergence in accounting standards around the world”

- **Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeiro**
(*International Accounting Standards – IAS* -, as quais estão a ser revistas e irão sendo substituídas por normas que passarão a ser designadas por *IFRS – International Financial Reporting Standards*)
- **Interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade / Interpretações do IFRIC**
(anteriormente da responsabilidade do *Standard Interpretations Committee* e, por isso, conhecidas por SIC, e que passaram a ser emitidas pelo *IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee* e designadas por *IFRIC Interpretations*)

Desde 2002 que o IASB tem vindo a trabalhar conjuntamente com o FASB, responsável pelas normas de contabilidade dos E. U. A., no sentido da convergência entre as normas de ambas as organizações, estando em curso a preparação de novas regras contabilísticas em matérias como reconhecimento do rédito, locações, instrumentos financeiros, etc.. Os resultados entretanto obtidos permitiram que desde 2007 tenha passado a ser aceite pela SEC dos E. U. A. a apresentação de contas elaboradas segundo as normas do IASB por sociedades cotadas nas bolsas norte-americanas.

Tem vindo a ser crescente a adopção das normas internacionais de contabilidade do IASB pelas autoridades das principais economias mundiais (G20). A esse propósito recolheu-se no site do IASB a informação referente a 2016 contante da página seguinte:

The following table is a list of the 143 jurisdictions for which profiles are posted as of May 2016. The 119 jurisdictions that require IFRS Standards for all or most domestic publicly accountable entities are highlighted in red. The 12 additional jurisdictions that permit IFRS Standards are shown highlighted in light red.

Alghanistan	Bulgaria	Germany	Laos	Oman	St Vincent and the Grenadines
Albania	Cambodia	Ghana	Lesotho	Pakistan	Suriname
Angola	Canada	Greece	Liechtenstein	Palestina	Swaziland
Anguilla	Cayman Islands	Grenada	Lithuania	Panama	Sweden
Antigua and Barbuda	Chile	Guatemala	Luxembourg	Paraguay	Switzerland
Argentina	China	Guinea-Bissau	Macao	Peru	Syria
Armenia	Colombia	Guyana	Macedonia	Philippines	Taiwan
Australia	Costa Rica	Honduras	Madagascar	Poland	Tanzania
Austria	Croatia	Hong Kong	Malaysia	Portugal	Thailand
Azerbaijan	Cyprus	Hungary	Maldives	Qatar	Trinidad and Tobago
Bahamas	Czech Republic	Iceland	Malta	Romania	Turkey
Bahrain	Denmark	India	Mauritius	Russia	Uganda
Bangladesh	Dominica	Indonesia	Mexico	Rwanda	Ukraine
Barbados	Dominican Republic	Iraq	Moldova	Saint Lucia	United Arab Emirates
Belgium	Ecuador	Ireland	Mongolia	Saudi Arabia	United Kingdom
Belarus	Egypt	Israel	Montserrat	Serbia	United States
Belize	El Salvador	Italy	Myanmar	Sierra Leone	Uruguay
Bermuda	Estonia	Jamaica	Nepal	Singapore	Uzbekistan
Bhutan	European Union	Japan	Netherlands	Slovakia	Venezuela
Bolivia	Fiji	Jordan	New Zealand	Slovenia	Vietnam
Bosnia and Herzegovina	Finland	Kenya	Nicaragua	South Africa	Yemen
Botswana	France	Korea (South)	Niger	Spain	Zambia
Brazil	Gambia	Kosovo	Nigeria	Sri Lanka	Zimbabwe
Brunei	Georgia	Kuwait	Norway	St Kitts and Nevis	

O Financial Accounting Standards Board (FASB)

O FASB é uma organização privada não lucrativa, sediada nos E. U. A., cuja missão consiste no estabelecimento de normas de contabilidade aplicáveis a entidades não governamentais. As normas emitidas pelo FASB estão oficialmente reconhecidas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants*, sendo consideradas como os USGAAP.

Tal como referido anteriormente, o FASB tem vindo a trabalhar conjuntamente com o IASB desde 2002 no sentido da convergência entre as normas de ambas as organizações. O programa de convergência continua em execução, encontrando-se em curso a obtenção de um acordo sobre as seguintes matérias: instrumentos financeiros, reconhecimento do rédito, locações, etc..

A União Europeia

Após uma primeira fase (até 1984), em que, mesmo recorrendo a compromissos políticos, foi possível obter a aprovação de duas Directivas sobre contabilidade, auditoria e prestação de contas (a 4ª, a 7ª e a 8ª Directivas), o posterior aperfeiçoamento e aprofundamento desta legislação comunitária tornou-se inviável, o que obrigou a que, **em 2005, o Conselho Europeu tivesse optado por perfilhar as normas internacionais do IASB.**

Mais recentemente a União Europeia aprovou uma nova directiva sobre contabilidade (**Directiva 2013/34/UE**, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013) que introduziu algumas alterações no normativo contabilístico europeu, as quais, embora não causando impacto substancial, constituem, a nosso ver, um retrocesso no processo de harmonização contabilística com o IASB e o FASB.

- **Principal legislação aprovada pela União Europeia sobre contabilidade:**

- **4ª Directiva** (Directiva 78/660/CEE de 25 de Julho - 1ª versão: 1978):

estrutura das demonstrações financeiras, valorimetria, auditoria e publicação dos documentos de prestação de contas anuais

- **7ª Directiva** (Directiva 83/349/CEE de 13 de Junho - 1ª versão: 1983):

apresentação de contas consolidadas

- Directiva 2001/65/CE de 27 de Setembro:

Aceitação do justo valor como critério de mensuração de instrumentos financeiros

- Regulamento (CE) n.º. 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (19/7/2002):

Obrigatoriedade da aplicação das normas internacionais do IASB na elaboração das contas consolidadas das sociedades cotadas (a partir de 2005)

- Regulamento (CE) n.º. 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro de 2003 (e actos modificativos subsequentes)

Adopção de certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho

- Regulamento (CE) n.º. 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro de 2008

Incorporação num único texto das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela EU até à data. A partir desta data, sempre que tal se impõe, a Comissão Europeia publica no Jornal Oficial as novas normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, bem como as alterações ocorridas nas normas anteriormente adoptadas.

- Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013

Revoga as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho, simplificando as obrigações anteriormente previstas em matéria de informação financeira às sociedades europeias de pequena dimensão e fixando o tratamento contabilístico de certas operações.

- Incipiência da harmonização contabilística ao nível da União Europeia até 2005

Obstáculos de diferente natureza enfrentados pela EU no processo legislativo:

- Ordem jurídica
- Fiscalidade
- Práticas financeiras
- Cultura

Por forma a ser conseguida a aprovação das Directivas iniciais sobre contabilidade, os textos legais comunitários da União Europeia (à data CEE) previam tratamentos contabilísticos alternativos para diversas situações (por exemplo, para o leasing podia ou não ser aplicado o princípio da substância sobre a forma), podendo os Estados-membros optar pelos da sua preferência, o que impediu que fosse atingida uma verdadeira harmonização contabilística ao nível europeu.

- A aplicação (após 2005) das normas de relato financeiro do IASB na União Europeia

Após a aprovação pela União Europeia do Regulamento (CE) nº. 1606/2002 cada Estado-membro tomou as medidas

destinadas a assegurar o seu cumprimento. Actualmente, pelo menos no que respeita às contas consolidadas das sociedades cotadas, as normas internacionais de contabilidade do IASB estão em vigor em toda a União Europeia.

- A nova directiva 2013/34/EU da União Europeia

A nova directiva sobre contabilidade aprovada em 2013 pelas instâncias máximas da União Europeia está a ser transposta para o direito nacional dos diferentes estados-membros, sendo ainda cedo para uma apreciação fundamentada dos seus efeitos.

Portugal

Em Portugal, até 2004, o referencial de relato financeiro aplicável era o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei nº. 47/77, de 7 de Fevereiro, o qual foi inspirado pelo *Plan Comptable Général* que vigorava em França desde 1947.

O POC original foi objecto de profundas transformações ao longo da sua existência, as principais das quais em resultado de:

- a integração do País na Comunidade Europeia em 1986
- alinhamento que foi sendo feito com as orientações contabilísticas preconizadas pelo IASB (ao tempo IASC), sobretudo nos últimos anos da sua vigência.

É o caso das seguintes revisões e alterações principais:

- 1989: transposição 4^a Directiva da UE
- 1991: transposição 7^a Directiva da UE
- 1995: transposição de alterações às 4^a e 7^a Directivas da UE
- 1999: aplicação obrigatória da Demonstração de Resultados por funções e do sistema de inventário permanente

Não obstante as modificações operadas no POC ao longo dos anos no sentido de ir de encontro às orientações das normas de contabilidade internacionais do IASB, o certo é que subsistiam diferentes relevantes entre ambos os sistemas contabilísticos.

Conforme anteriormente referido, após a aprovação pela União Europeia do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, cada Estado-membro tomou as medidas destinadas a assegurar o seu cumprimento. Em Portugal, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, ficou estabelecido que, a partir de 2005, passaria a ser obrigatória a aplicação das Normas internacionais de contabilidade do IASB na elaboração das contas consolidadas das sociedades emitentes de valores mobiliários negociados em bolsa e, ainda, em outros casos específicos, mantendo-se o POC para as restantes situações.

O POC foi revogado por força do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho que instituiu o **Sistema de Normalização Contabilística (SNC)**, aplicável no País a partir de 2010.

A nova directiva europeia sobre contabilidade aprovada em 2013 foi transposta para o direito nacional pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de Junho, produzindo diversas alterações no SNC,

as quais são de aplicação obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2016.

Na actualidade coexistem, portanto, em Portugal dois referenciais de relato financeiro distintos, embora com bastante proximidade em termos de princípios:

- o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e
- as Normas internacionais de contabilidade / relato financeiro do IASB

As normas contabilísticas portuguesas e as normas internacionais de contabilidade do IASB

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é de aplicação obrigatória em Portugal às seguintes entidades:

- a) Entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;

- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- g) Entidades do setor não lucrativo (ESNL).

Excepções:

a) as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado estão obrigadas a elaborar as demonstrações financeiras **consolidadas** ⇒

⇒ em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** tais como adoptadas pela UE

b) as entidades, sem valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, cujas demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal das contas, podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras **consolidadas** ⇒

⇒ em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** tais como adoptadas pela UE

c) as entidades que estejam incluídas no âmbito da consolidação referida em a) e as subsidiárias de uma empresa-mãe regida pela legislação de um Estado membro da União Europeia cujas demonstrações financeiras sejam consolidadas podem elaborar as respetivas demonstrações financeiras **individuais** ⇒

⇒ em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** tais como adoptadas pela EU, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas

d) as entidades que estejam incluídas no âmbito da consolidação referida em b), podem optar por elaborar as respetivas **demonstrações financeiras individuais** ⇒

⇒ em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** tais como adoptadas pela EU, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas

e) as entidades do **sector financeiro** estão sujeitas à supervisão do Banco de Portugal, da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões e da CMVM relativamente à definição e aplicação das normas contabilísticas aplicáveis às respectivas demonstrações financeiras.

O Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho (e alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de Junho), tendo entrado em vigor em 2010. Substituiu o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e as Directrizes contabilísticas da CNC, anteriormente vigentes e, segue as orientações contidas nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB e adoptadas pela União Europeia (UE), conformando-se também com a Directiva da União Europeia que regula as matérias contabilísticas (Directiva 2013/34/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013).

Autonomamente às *Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro* (NCRF) do SNC foi aprovado um documento designado por *Estrutura Conceptual*, que contém os conceitos base subjacentes à preparação e apresentação de

Demonstrações Financeiras destinadas a utentes externos e que, em regra, orienta os normativos que integram o SNC

O SNC é composto pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF)
- Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF)
- Código de Contas (CC)
- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL)
- Norma Contabilística para Microentidades (NCME)
- Normas interpretativas (NI)

Sempre que as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) do SNC não contemplem aspectos particulares de natureza contabilística que os preparadores da informação financeira careçam para desenvolver o seu trabalho, devem recorrer **supletivamente**

em primeiro lugar

- Normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ao abrigo do Regulamento (CE) n° 1606/02 do PE e do Conselho, de 19 de Julho

em segundo lugar

- Normas internacionais de contabilidade (IAS e IFRS) emitidas pelo IASB e respectivas interpretações (SIC e IFRIC)
- Modelos de Demonstrações Financeiras e códigos de contas

São de aplicação obrigatória para quem está sujeito ao SNC e recomendados para as entidades que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas na EU.

- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

As NCRF constituem uma adaptação das normas internacionais de contabilidade do IASB, adoptadas na UE, garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas. De salientar que “o conjunto das NCRF pode não contemplar algumas normas internacionais e as NCRF podem dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes normas internacionais, embora garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas”⁶ As NCRF são propostas pela CNC e publicadas como Avisos no Diário da República, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas.

Existem actualmente 28 NCRF, a saber:

⁶ Vide ponto 5.1. do Sistema de Normalização Contabilística

NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO

- 1 Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
- 2 Demonstração de Fluxos de Caixa
- 3 Adopção pela primeira vez das NCRF
- 4 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros
- 5 Divulgação de Partes Relacionadas
- 6 Activos Intangíveis
- 7 Activos Fixos Tangíveis
- 8 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas
- 9 Locações
- 10 Custos de Empréstimos Obtidos
- 11 Propriedades de Investimento
- 12 Imparidade de Activos
- 13 Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas
- 14 Concentrações de Actividades Empresarias
- 15 Investimentos em Subsidiárias e Consolidação
- 16 Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
- 17 Agricultura
- 18 Inventários
- 19 Contratos de Construção
- 20 Rédito
- 21 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes
- 22 Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo
- 23 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
- 24 Acontecimentos Após a Data do Balanço
- 25 Impostos Sobre o Rendimento
- 26 Matérias Ambientais
- 27 Instrumentos Financeiros
- 28 Benefícios dos Empregados

- Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)

São obrigadas a aplicar esta norma as entidades sujeitas ao SNC que não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- Total de balanço: 4.000.000 €
- Volume de negócios líquido: 8.000.000€
- N° médio de empregados: 50

Exceções:

- a) Pequenas entidades que optem pela aplicação do conjunto das NCRF ou pelas normas internacionais de contabilidade
- b) Pequenas entidades que integrem o perímetro de consolidação de uma entidade obrigada a elaborar contas consolidadas, não pode adoptar a NCRF-PE

A NCRF-PE condensa os principais aspectos de reconhecimento e mensuração extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às pequenas entidades.

- Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL)

São obrigadas a aplicar esta norma as entidades sujeitas ao SNC que sejam consideradas como “Entidades do setor não lucrativo” (ESNL), entendendo-se como tal as entidades que prossigam a título principal uma actividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro

direto (associações, fundações, etc.), bem como cooperativas equiparadas a instituições particulares de solidariedade social.

Exceção:

As ESNL que optem pela aplicação do conjunto das NCRF, com as necessárias adaptações, ou pelas normas internacionais de contabilidade.

- Normas Contabilística para Microentidades (NC-ME)

São obrigadas a aplicar esta norma as entidades sujeitas ao SNC que não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- Total de balanço: 350.000 €
- Volume de negócios líquido: 700.000€
- N° médio de empregados: 10

Exceção:

As microentidades que optem pela aplicação do conjunto das NCRF ou pelas normas internacionais de contabilidade.

- Normas Interpretativas (NI)

Sempre que as circunstâncias o justificarem e para esclarecimento e/ou orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC serão produzidas Normas Interpretativas (NI). As NI são propostas pela CNC e publicadas como Aviso no Diário da

República, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas.

Existem actualmente as seguintes NI:

- NI 1 - Consolidação - Entidades de Finalidades Especiais
- NI 2 - Uso de Técnicas de Valor Presente Para Mensurar o Valor de Uso

- **Conjunto completo de demonstrações financeiras**

De acordo com o SNC, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- um balanço;
- uma demonstração dos resultados por naturezas;
- uma demonstração das alterações no capital próprio;
- uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- um anexo.

A demonstração dos resultados por funções é facultativa.

Excepções:

a) Entidades do sector não lucrativo:

- um balanço;
- uma demonstração dos resultados por naturezas;
- uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais;
- uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- um anexo.

b) Pequenas entidades:

- um balanço (modelo reduzido);
- uma demonstração dos resultados por naturezas (modelo reduzido); e
- anexo (modelo reduzido).

c) Microentidades:

- um balanço (modelo reduzido);
- uma demonstração dos resultados por naturezas (modelo reduzido); e
- informações diversas previstas no n.º 4 do art.º 11º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

- **Contas consolidadas**

Qualquer empresa-mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, ou seja, as sociedades controladas pela primeira, independentemente do local onde esteja situada a sede estatutária destas.

Exceções:

a) Empresa-mãe de um pequeno grupo, entendendo-se, como tal o que, em base consolidada, não ultrapasse dois dos três limites seguintes:

- Total de balanço: 6.000.000 €
- Volume de negócios líquido: 12.000.000€
- Nº médio de empregados: 50;

- b) empresa-mãe sujeita ao direito nacional que seja subsidiária de uma empresa-mãe que consolide as suas contas em outro estado-membro da UE e satisfaça certas condições fixadas nos n.ºs 3 e 4 do art.º 7º do Decreto-Lei n.º. 158/2009, de 2 de Junho;
- c) empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, que apenas possua subsidiárias que não sejam materialmente relevantes para que as demonstrações financeiras reflitam verdadeira e apropriadamente a posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, tanto individualmente quanto no seu conjunto;
- d) empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, em que todas as suas subsidiárias possam ser excluídas da consolidação nos termos do n.º 3 do art.º 8º do do Decreto-Lei n.º. 158/2009, de 2 de Junho.

Outras normas contabilísticas portuguesas

- Plano de contas para as instituições financeiras e seguradoras

De salientar que as entidades sujeitas a supervisão por parte do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal e da CMVM (fundos de Investimento, etc.) aplicam planos específicos aprovados pelos supervisores. No caso dos bancos as contas individuais são actualmente preparadas de acordo como as *Normas de Contabilidade Ajustadas* (NCA) estabelecidas pelo Banco de Portugal. Estas normas

correspondem, com poucas exceções (carteira de crédito, pensões), às Normas Internacionais de Relato Financeiro adoptadas pela União Europeia.

No tocante aos seguros, também é de aplicação obrigatória na elaboração das contas individuais o Plano de Contas para as Empresas de Seguros (“PCES 07”), emitido pelo Instituto de Seguros de Portugal em 2007, o qual se baseia nas normas Internacionais de Relato Financeiro adoptadas pela União Europeia, com excepção da IFRS 4 - Contratos de Seguro.

- **Planos de contas para o sector público**

Até 2015, no sector público não empresarial existiram vários planos contabilísticos próprios, todos eles inspirados no antigo POC, tais como:

- Administração pública central não sujeita a planos específicos - POCP (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3/9);
- Autarquias locais - POCAL (Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro);
- Entidades públicas do sector da educação - POC-Educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro)
- Entidades públicas do sector da saúde - POC-MS (Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro), etc.

A partir de 2016, a título experimental, e de 2017, em definitivo, passará a ser aplicado pelos organismos da administração pública o **SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas**, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro.

As Normas Internacionais de Contabilidade do IASB

As normas de contabilidade mais reconhecidas internacionalmente são as elaboradas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, organização privada independente, com sede em Londres, constituída em 1973 e amplamente reestruturada em 2001. Pela sua própria origem e natureza a sua aplicação só é obrigatória nos países que optaram em tal sentido.

Em 2016 as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB em vigor eram as seguintes:

- Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) – embora não se tratando de uma norma de contabilidade constitui um documento essencial para a aplicação das normas propriamente ditas
 - 40 Normas Internacionais⁷ (24 *IAS* e 16 *IFRS*)
 - 19 Interpretações das Normas Internacionais (5 *SIC* e 14 *IFRIC Interpretations*)
- Encontram-se em fase de revisão diversas IAS

⁷ *International Accounting Standards – IAS* -, as quais estão a ser revistas e passarão a ser designadas por *IFRS – International Financial Reporting Standards* à medida que forem sendo substituídas

Standards as of April 2016

	Year of original issue or major amendment
The Conceptual Framework for Financial Reporting	2010
International Financial Reporting Standards (IFRS)	
IFRS 1 <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	2003
IFRS 2 <i>Share-based Payment</i>	2004
IFRS 3 <i>Business Combinations</i>	2004
IFRS 4 <i>Insurance Contracts</i>	2004
IFRS 5 <i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	2004
IFRS 6 <i>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</i>	2006
IFRS 7 <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	2005
IFRS 8 <i>Operating Segments</i>	2006
IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	2014
IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i>	2011
IFRS 11 <i>Joint Arrangements</i>	2011
IFRS 12 <i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>	2011
IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>	2011
IFRS 14 <i>Regulatory Deferral Accounts</i>	2014
IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>	2014
IFRS 16 <i>Leases</i>	2016
International Accounting Standards (IAS)	
IAS 1 <i>Presentation of Financial Statements</i>	2003
IAS 2 <i>Inventories</i>	2003
IAS 7 <i>Statement of Cash Flows</i>	1992
IAS 8 <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	2003
IAS 10 <i>Events after the Reporting Period</i>	2003
IAS 11 <i>Construction Contracts*</i>	1993
IAS 12 <i>Income Taxes</i>	1996
IAS 16 <i>Property, Plant and Equipment</i>	2003
IAS 17 <i>Leases**</i>	2003
IAS 18 <i>Revenue*</i>	1993
IAS 19 <i>Employee Benefits</i>	2004
IAS 20 <i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>	2008

IAS 21	<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	2003
IAS 23	<i>Borrowing Costs</i>	2007
IAS 24	<i>Related Party Disclosures</i>	2003
IAS 26	<i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>	1987
IAS 27	<i>Separate Financial Statements</i>	2003
IAS 28	<i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>	2011
IAS 29	<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	2008
IAS 32	<i>Financial Instruments: Presentation</i>	2003
IAS 33	<i>Earnings per Share</i>	2003
IAS 34	<i>Interim Financial Reporting</i>	1998
IAS 36	<i>Impairment of Assets</i>	2004
IAS 37	<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	1998
IAS 38	<i>Intangible Assets</i>	2004
IAS 39	<i>Financial Instruments: Recognition and Measurement***</i>	2003
IAS 40	<i>Investment Property</i>	2003
IAS 41	<i>Agriculture</i>	2008

Interpretations

IFRIC 1	<i>Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities</i>	2004
IFRIC 2	<i>Members' Shares in Cooperative Entities and Similar Instruments</i>	2004
IFRIC 4	<i>Determining whether an Arrangement contains a Lease**</i>	2004
IFRIC 5	<i>Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds</i>	2004
IFRIC 6	<i>Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment</i>	2005
IFRIC 7	<i>Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	2005

IFRIC 10	<i>Interim Financial Reporting and Impairment</i>	2006
IFRIC 12	<i>Service Concession Arrangements</i>	2006
IFRIC 13	<i>Customer Loyalty Programmes*</i>	2007
IFRIC 14	<i>IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction</i>	2007
IFRIC 15	<i>Agreements for the Construction of Real Estate*</i>	2008
IFRIC 16	<i>Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation</i>	2008
IFRIC 17	<i>Distributions of Non-cash Assets to Owners</i>	2008
IFRIC 18	<i>Transfers of Assets from Customers*</i>	2009
IFRIC 19	<i>Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments</i>	2009
IFRIC 20	<i>Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine</i>	2011
IFRIC 21	<i>Levies</i>	2013
SIC-7	<i>Introduction of the Euro</i>	1998
SIC-10	<i>Government Assistance—No Specific Relation to Operating Activities</i>	1998
SIC-15	<i>Operating Leases—Incentives**</i>	1999
SIC-25	<i>Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders</i>	2000
SIC-27	<i>Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease**</i>	2000
SIC-29	<i>Service Concession Arrangements: Disclosures</i>	2001
SIC-31	<i>Revenue—Barter Transactions Involving Advertising Services*</i>	2001
SIC-32	<i>Intangible Assets—Web Site Costs</i>	2001

IFRS for SMEs

The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)	2015
---	------

* Superseded by IFRS 15.

** Superseded by IFRS 16.

*** Superseded by IFRS 9.

- Conjunto completo de demonstrações financeiras

De acordo com o §10 da IAS 1, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- “(a) uma demonstração da posição financeira no final do período;
- (b) uma demonstração do rendimento integral do período;
- (c) uma demonstração de alterações no capital próprio do período;
- (d) uma demonstração dos fluxos de caixa do período;
- (e) notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras informações explicativas; e
- (f) uma demonstração da posição financeira no início do período comparativo mais antigo quando uma entidade aplica uma política contabilística retrospectivamente ou elabora uma reexpressão retrospectiva de itens nas suas demonstrações financeiras, ou quando reclassifica itens nas suas demonstrações financeiras.”

- Adopção pela União Europeia das normas internacionais de contabilidade

Nem todas as normas internacionais de contabilidade estão a ser aplicadas pelos Estados-membros da União Europeia, uma vez que a entrada em vigor das novas normas (e da alteração das vigentes) carece de aprovação explícita da Comissão Europeia (*endorsement*). Por tal motivo, as empresas europeias que estão obrigadas a aplicar as normas internacionais de contabilidade do IASB incluem sempre a seguinte menção nas suas demonstrações financeiras: *“normas internacionais de contabilidade do IASB adoptadas ao abrigo do artº 3º Regulamento (CE) nº 1606/02 do PE e do Conselho de 19 de Julho”* ou *“normas internacionais de contabilidade do IASB, tal como adoptadas pela União Europeia”*

Perguntas de escolha múltipla

Qual a afirmação verdadeira?

- 1. O SNC é obrigatoriamente aplicado na elaboração das contas :**
 - 1.1. de uma Câmara Municipal
 - 1.2. de uma Cooperativa
 - 1.3. consolidadas de uma Sociedade cotada na Bolsa de Lisboa

- 2. As normas internacionais de contabilidade do IASB são obrigatoriamente aplicadas na elaboração das contas consolidadas :**
 - 2.1. de uma sociedade exportadora
 - 2.2. de uma Sociedade emitente de obrigações cotadas na Bolsa de Lisboa
 - 2.3. da filial portuguesa de uma sociedade francesa não cotada em bolsa

- 3. A Fundação “Apoio à Criança Desfavorecida”**
 - 3.1. Não precisa de aprovar contas anualmente, dada a finalidade da sua actividade
 - 3.2. Deve elaborar anualmente contas de acordo com as NCRF do SNC
 - 3.3. Aplica as NCRF-ESNL na elaboração das contas anuais

- 4. Dado que a *Sociedade Industrial do Norte, SA*, que aplica o SNC, foi adquirida em 2016 por uma multinacional com sede nos E. U. A.. Por este facto, a sua contabilidade**
 - 4.1. passará a observar os US GAAP
 - 4.2. passará a ser executada de acordo com as NIC/NIRF do IASB
 - 4.3. deve continuar a observar o SNC

5. As normas internacionais de contabilidade do IASB são obrigatoriamente aplicáveis:

- 5.1. em todo o mundo, mas apenas às sociedades cotadas em Bolsa
- 5.2. nos países de língua inglesa
- 5.3. apenas nos países que, por sua iniciativa, as adotem e tornem obrigatórias

6. As demonstrações financeiras que devem ser tornadas públicas de acordo com as normas internacionais de contabilidade do IASB são:

- 6.1. o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas
- 6.2. a demonstração da posição financeira, uma demonstração dos resultados, a demonstração das alterações no capital próprio, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas
- 6.3. o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração dos resultados por funções, a demonstração das alterações no capital próprio, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativa