

NÃO FOTOCOPIAR



**Escola Superior de Tecnologia e Gestão**  
Instituto Politécnico da Guarda

# RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Licenciatura em Gestão

Artur Aires Pereira de Matos  
Setembro | 2010

**RELATÓRIOS OTOC**



**INSTITUTO POLITÉCNICO DA GUARDA**

**ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO**

# **RELATÓRIO DE ESTÁGIO**

Licenciatura em Gestão

**ARTUR AIRES PEREIRA DE MATOS**

Relatório para obtenção do Grau de Licenciado em Gestão ao abrigo do Protocolo celebrado entre a ESTG/IPG e a OTOC

Setembro / 2010

# Agradecimentos

Gostaria de fazer muitos agradecimentos e gostaria de dizer a quem. Mas... esta folha seria insuficiente.

Agradeço de forma muito especial;

À minha esposa, Maria dos Anjos e ao meu filho Pedro pelo tempo que retirei ao seu convívio.

À minha filha Sara Raquel, ausente, mas sempre presente no apoio e incentivo.

Ao César Manta e a Anabela Coelho, pela paciência, ajuda e encorajamento.

À Ivone Tibério pelo apoio e orientação nos momentos mais complicados neste período de estágio.

Ao meu Orientador, Prof. João Simões, pela sua disponibilidade, estímulo, ajuda e amizade ao longo deste percurso de três anos.

# Ficha Técnica

**Nome:** Artur Aires Pereira de Matos

**Número do aluno:** 100 8653

**Orientação do Grau de Licenciatura:** Gestão

**Empresa de Estágio:** P&B – Publicidade e Artes Gráficas, Lda.

**Morada:** Av. Carneiro de Gusmão, 71 – 6400-337 Pinhel

**Orientador na Empresa:** Dr.<sup>a</sup> Ivone Tibério

**Número de Inscrição na OTOC:** 10467

**Orientador no IPG:** Professor João Simões

**Número de Inscrição na OTOC:** 17948

**Área de Estágio:** Contabilidade

**Duração do Estágio:** 3 meses

**Data de início do Estágio:** 21 de Maio 2010

**Data de conclusão do Estágio:** 21 de Agosto 2010

# Índice

Introdução .....	1
CAPÍTULO I .....	4
1. Caracterização da organização .....	5
<b>1.1. Identificação da Empresa .....</b>	<b>5</b>
<b>1.2. Historial da empresa .....</b>	<b>7</b>
<b>1.3. Estrutura Organizacional.....</b>	<b>8</b>
<b>1.4. Serviços prestados e produtos produzidos .....</b>	<b>9</b>
<b>1.5. Caracterização dos recursos .....</b>	<b>10</b>
a) Recursos Humanos.....	10
b) Recursos Técnicos.....	10
<b>1.6. Enquadramento Jurídico, Fiscal e Contabilístico .....</b>	<b>11</b>
<b>1.7. Organização Contabilística .....</b>	<b>14</b>
a) Na Empresa .....	14
b) No Gabinete de Contabilidade .....	16
CAPÍTULO II .....	21
2. Actividades Desenvolvidas .....	22
<b>2.1. Plano de estágio.....</b>	<b>22</b>
<b>2.2. Enquadramento.....</b>	<b>23</b>
<b>2.3. Recepção e organização dos documentos .....</b>	<b>30</b>
<b>2.4. Classificação de documentos .....</b>	<b>32</b>

a)	Classe 1 - Meios financeiros líquidos .....	32
b)	Classe 2 - Contas a receber e a pagar .....	35
c)	Classe 3 - Inventários e activos biológicos .....	63
d)	Classe 6 – Gastos .....	68
e)	Classe 7 – Rendimentos .....	79
	CAPÍTULO III .....	83
3.	Medidas de Controlo Interno .....	84
<b>3.1.</b>	<b>Considerações gerais .....</b>	<b>84</b>
<b>3.2.</b>	<b>Controlo interno .....</b>	<b>85</b>
a)	Caixa e Depósitos Bancários .....	85
b)	Clientes e outros devedores, empréstimos concedidos e letras a receber .....	86
c)	Inventários .....	87
d)	Fornecedores, credores diversos e letras a pagar .....	88
e)	Investimentos .....	88
f)	Capital, reservas e resultados transitados .....	89
	CAPÍTULO IV .....	90
4.	Operações de fim de exercício .....	91
<b>4.1.</b>	<b>Considerações gerais .....</b>	<b>91</b>
<b>4.2.</b>	<b>Tarefas a executar no encerramento do exercício .....</b>	<b>92</b>
<b>4.3.</b>	<b>Inventário .....</b>	<b>94</b>
<b>4.4.</b>	<b>Regularização e rectificação de contas .....</b>	<b>95</b>

4.5. Apuramento de resultados .....	107
4.6. Encerramento e reabertura de contas .....	115
4.7. Demonstrações financeiras.....	116
CAPÍTULO V.....	121
5. Obrigações Fiscais e declarativas .....	122
5.1. Considerações gerais .....	122
5.2. Declaração periódica de rendimentos.....	124
5.3. Declaração anual de Informação contabilística e fiscal .....	130
CAPÍTULO VI.....	137
6. Prestação de Contas.....	138
6.1. Considerações gerais .....	138
6.2. Relatório de Gestão .....	139
CAPÍTULO VII.....	142
7. Análise Económica e Financeira .....	143
7.1. Considerações gerais .....	143
7.2. Análise Económico-financeira da Empresa .....	145
7.3. Rácios de estrutura.....	151
7.4. Rácios de Rendibilidade .....	153
Conclusão .....	154
Bibliografia .....	157
Índice de Anexos.....	160

## Índice de Tabelas

Tabela 1- Taxas do IVA em vigor a partir de Julho .....	29
Tabela 2 – Conta 11 (Caixa) .....	34
Tabela 3 – Conta 12 (Depósitos à ordem).....	35
Tabela 4 – Conta 211 (Clientes c/c) .....	37
Tabela 5 – Conta 221 (Fornecedores c/c) .....	39
Tabela 6 – Remunerações e encargos com pessoal .....	44
Tabela 7 – Conta 23 (Pessoal).....	45
Tabela 8 – Conta 241 (Imposto sobre o rendimento).....	48
Tabela 9 – Conta 2432 (IVA Dedutível) .....	51
Tabela 10 – Conta 2433 (IVA Liquidado).....	52
Tabela 11 – IVA Apuramento .....	55
Tabela 12 – IVA a pagar.....	58
Tabela 13 – Empréstimos bancários .....	61
Tabela 14 – Conta 312 (Matérias primas, subsidiárias e de consumo).....	64
Tabela 15 – Conta 317 (Devolução de compras).....	65
Tabela 16 – Conta 6233 (Material de escritório) .....	70
Tabela 17 – Conta 6241 (Electricidade) .....	71
Tabela 18 – 6242 (Combustíveis).....	72
Tabela 19 – Conta 6243 (Água) .....	73



Tabela 20 – Conta 6262 (Comunicação).....	74
Tabela 21-Tributação de Ajudas de custo e transportes.....	75
Tabela 22 – Conta 68123 (Imposto do selo).....	78
Tabela 23 – Conta 691 (Juros suportados).....	79
Tabela 24 – Conta 71 (Vendas).....	81
Tabela 25 – Ajustamento de aplicações de tesouraria .....	96
Tabela 26 – Ajustamento de dívidas a receber.....	97
Tabela 27- Acréscimos de custos.....	99
Tabela 28- CMVMC (Regularizações).....	100
Tabela 29 – Ajustamento de existências .....	101
Tabela 30 – Métodos de amortização.....	103
Tabela 31- Amortizações.....	106
Tabela 32 – Lucro tributável da empresa .....	126
Tabela 33 – Apuramento da Matéria Colectável da empresa .....	128
Tabela 34 – Cálculo do Imposto da empresa .....	129
Tabela 35 – Quadro 06 (DA - anexo L).....	135
Tabela 36 – Quadro 04 (DA - anexo Q).....	136
Tabela 37 – Indicadores de desempenho.....	145

## **Índice de Figuras**

Figura 1 - Organograma de participações sociais.....	8
Figura 2 – Organograma da P&B .....	9
Figura 3 – Calendarização do estágio .....	23
Figura 4 - Declaração periódica de IVA.....	56
Figura 5 - Envio da declaração do IVA .....	57
Figura 6 – Procedimentos de fim de exercício .....	94
Figura 7 - Quadro 07 (Apuramento do Lucro Tributável) .....	125
Figura 8 - Quadro 09 (Apuramento da Matéria Colectável) .....	128

## **Índice de Gráficos**

Gráfico 1 – Volume de negócios.....	13
Gráfico 2 - EBITDA.....	147
Gráfico 3 – Rendibilidade das vendas .....	147
Gráfico 4 – Valor Acrescentado Bruto .....	148
Gráfico 5 – Liquidez Geral.....	149
Gráfico 6 - Autonomia Financeira .....	149
Gráfico 7 – Solvabilidade.....	150

## **Glossário de Siglas**

CC – Código de Contas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

DGI – Direcção Geral dos Impostos

DN – Despacho Normativo

EC – Estrutura Conceptual

EU – União Europeia

IES/DA – Informação Empresarial Simplificada / Declaração Anual

ILE – Iniciativa Local de Emprego

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

MC – Matéria Colectável

MDF – Modelo de Demonstrações Financeiras

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

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

NI – Normas Interpretativas

NIPC – Número de identificação fiscal

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PC – Pagamento por Conta

PEC – Pagamento Especial por Conta

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TOC – Técnico Oficial de Contas

TSU – Taxa social Única



# Introdução

A Licenciatura em Gestão apenas fica concluída após a realização de um período de estágio a realizar numa entidade e apresentação do respectivo relatório de estágio. Este relatório é o produto final da experiência laboral, de pesquisa bibliográfica e reflexão no âmbito da organização e preparação da informação contabilística, realizado durante esse período, o qual decorreu de 21 de Maio a 21 de Agosto de 2010, na empresa P&B – Publicidade e Artes Gráficas, Lda.

O perfil do licenciado em gestão aponta para um técnico com conhecimentos científicos, técnicos e práticos tendo em vista o desempenho de funções de excelência em gestão e que saibam articular conhecimentos científicos com o contexto empresarial.

A realização do estágio permitiu complementar e aplicar conhecimentos e competências adquiridas ao longo do curso de Gestão, realizado na Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTG) do Instituto Politécnico da Guarda (IPG).

O presente relatório tem, ainda, como objectivo cumprir com o estabelecido no regulamento de estágios da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC). Neste sentido, o estágio abrangeu a aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos dos planos de contas oficialmente aplicáveis, desde a recepção dos documentos até ao seu arquivo, a classificação e registo e as práticas de controlo interno inerentes a cada uma das áreas da empresa. No decorrer do estágio procedeu-se à preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica, o apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respectivas declarações e ainda o encerramento de contas e preparação das Demonstrações Financeiras e restantes documentos que compõem o Dossiê Fiscal. Fez-se ainda o acompanhamento de questões relacionadas com diversas instituições, nomeadamente, a Segurança Social, Repartição de Finanças e Câmaras Municipais.

O SNC entra em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010, o que em termos práticos, implica a utilização dos dois sistemas, na medida em que, a entidade objecto de estudo faz o encerramento do exercício referente a 2009, de acordo com o POC e inicia a abertura do exercício de 2010 com o SNC.

O presente relatório é elaborado de acordo com a estrutura e os procedimentos técnicos do SNC, no entanto é tida em consideração esta situação.

Outro acontecimento que se reflecte na elaboração deste trabalho foi a alteração das taxas do IVA, cuja origem esteve nas medidas adicionais de reforço e consolidação orçamental previstas no PEC 2010-2013 (Programa de Estabilidade e Crescimento), aprovadas com a publicação da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho.

Este relatório está organizado em sete capítulos.

No Capítulo I, apresenta-se um conjunto de informação sobre a organização onde decorreu o estágio, a sua actividade, a estrutura funcional e o tipo de actividade desenvolvida, a qual serve de base ao trabalho desenvolvido.

No Capítulo II, descrevem-se as actividades desenvolvidas durante o período de estágio, com base em documentos da empresa. As actividades desenvolvidas e descritas neste capítulo referem-se à recepção, organização e classificação de documentos de acordo com o SNC. Neste capítulo, pretendeu-se fazer um enquadramento teórico e prático, apresentando sempre que possível, um documento que fosse de encontro a situação apresentada na sua vertente contabilística e fiscal.

No Capítulo III faz-se referência as medidas de controlo interno utilizadas na empresa.

O Capítulo IV aborda os aspectos referentes as operações de fim de exercício. Este procedimento consiste num conjunto de operações (regularizações) que tem por objectivo, em primeiro lugar, que os valores das várias operações sejam contabilizados / reconhecidos de acordo com as regras e princípios contabilísticos e em segundo lugar, que a contabilidade cumpra cabalmente a sua função, ou seja, forneça a informação contabilística e financeira o mais fielmente possível para garantir a todos os utentes (interessados) a credibilidade que lhe é reconhecida. As contas de encerramento da empresa objecto deste relatório estão de acordo com o POC (Plano Oficial de Contabilidade) em vigor até 31 de Dezembro de 2009.

O Capítulo V refere-se as obrigações fiscais e declarativas dos sujeitos passivos em geral e da empresa em particular. Dá-se especial desenvolvimento à declaração periódica de rendimentos (Mod.22) e a declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES/DA).

No capítulo VI, apresentam-se os documentos de prestação de contas, nomeadamente, as demonstrações financeiras que as entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar (o Balanço, a Demonstração de Resultados por naturezas, a Demonstração das alterações no

capital próprio, a Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo e o Anexo) e o Relatório de Gestão.

O Capítulo VII está estruturado de forma a permitir uma breve análise e entendimento de alguns rácios e indicadores de desempenho da empresa objecto deste trabalho.

Termina-se este relatório com a avaliação crítica do trabalho desenvolvido, do conhecimento científico e competências e técnicas adquiridas ao longo deste percurso de três anos.



# **CAPÍTULO I**

# 1. Caracterização da organização

## 1.1. Identificação da Empresa

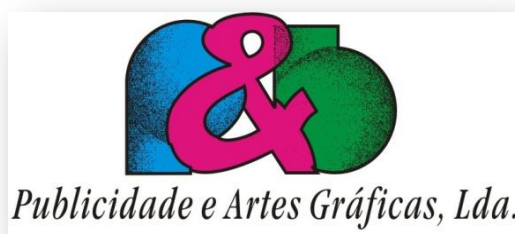
➤ **Denominação Social:**

P&B – Publicidade e Artes Gráficas, Lda.

➤ **Denominação Comercial:**

P&B

➤ **Logótipo:**



➤ **Início de actividade:**

26 de Junho de 1992

➤ **Sede Social:**

Av. Carneiro Gusmão, nº71 \* 6400 – 337 Pinhel

➤ **Estrutura Jurídica:**

Sociedade por Quotas

➤ **Capital Social:**

8.080,00 € (oito mil e oitenta euros)

➤ **Sócios:**

Artur Aires Pereira de Matos

José César Tenreiro Marques Manta

José Sanches Pereira de Matos

➤ **Número de Identificação de Pessoa Colectiva (NIPC):**

502 831 162

➤ **Registo Comercial:**

Conservatória do Registo Comercial de Pinhel

➤ **Número de Trabalhadores:**

5 (cinco)

➤ **Autorização para Impressão de facturas e documentos equivalentes**

Despacho Ministerial N.º 100383 de 23/09/1993

➤ **Contactos:**

Telefone: 271413461 - Fax: 271418030

Correio electrónico: peb.freixebrinde@gmail.com

➤ **Código das Actividades económicas (CAE):**

Impressão n.e. - 18120 (CAE Rev.3)

➤ **Horário de Funcionamento:**

De segunda a sexta-feira

Manhã: 09:00 h – 13:00 h

Tarde: 14:00 h – 18:00 h

## 1.2. Historial da empresa

A P&B- Publicidade e Artes Gráficas, Lda. (P&B), foi fundada em 1992. Constituída por 3 amigos com características diferenciadoras e complementares, um, o promotor da sociedade, motivava-o a criação de uma actividade própria, outro dos sócios com formação na área da actividade que a empresa se propunha desenvolver, tinha terminado o curso da Ar.Co – Centro de Arte e Comunicação Visual, uma Associação que tem por finalidade o ensino das artes em geral e das artes gráficas em particular, sem grandes perspectivas a nível profissional abraçou o projecto com igual determinação. A criação do próprio emprego foi a motivação inicial do terceiro sócio, o qual tinha uma capacidade criativa inata para a actividade que se pretendia desenvolver.

O promotor da sociedade trabalhava num grupo de empresas com sede no concelho de Pinhel e tinha como responsabilidades o aprovisionamento na área do economato das empresas. Ao longo do tempo deu-se conta da existência de um nicho de mercado que poderia ser explorado e desenvolvido, nomeadamente em relação a documentos contabilísticos (facturas, vendas a dinheiro, guias de transporte, etc.) e outro tipo de trabalhos para eventos (cartazes para festas religiosas e populares) e comunicação empresarial.

O arranque inicial da empresa teve o apoio do programa ILE (Iniciativas Locais de Emprego), regulamentado pelo DN 46/86 de 4 de Julho, sendo a empresa apoiada em contrapartida de criação de dois postos de trabalho (um dos sócios e outro contratado no exterior). No fim do primeiro ano de actividade da empresa, dois dos sócios trabalhavam já a tempo inteiro e o outro sócio a tempo parcial.

Nos primeiros meses a empresa tinha adquirido algum equipamento e começava a ter alguma autonomia... no entanto a ideia inicial ainda não estava concretizada, faltava adquirir uma máquina de offset e ter a autorização respectiva do Ministério das Finanças<sup>1</sup> para a impressão de facturas e documentos equivalentes, o que aconteceu em 1993.

Em 1999 houve uma reestruturação do capital social com a saída de um dos sócios originais, a empresa mudou de instalações e reforçou a sua capacidade produtiva, nomeadamente na área de acabamentos, automatizando parte do trabalho executado.

---

<sup>1</sup> De acordo com Decreto-Lei n.º 45/89 de 11 de Fevereiro, as empresas gráficas (Tipografias) necessitam de uma autorização do Ministério das Finanças para imprimir facturas ou documentos equivalentes.

Durante cerca de três anos a P&B, produziu o único jornal existente no concelho de Pinhel, pertencente a outra empresa (CITAIO, LDA) da qual 2 dos sócios faziam parte e que é detentora de 1/3 do capital social da rádio local (Rádio Elmo, Lda.) e do título do Jornal “Ponto Final”, o qual já não é editado.

Em 2001 a empresa procedeu à aquisição da maioria do capital social (51%) de uma empresa que tinha como actividade principal a produção e comercialização de brindes publicitários denominada Freixebrinde - Artigos Publicitários, Lda., com a qual partilha actualmente as instalações e alguns dos recursos.

Participações Sociais directas e indirectas

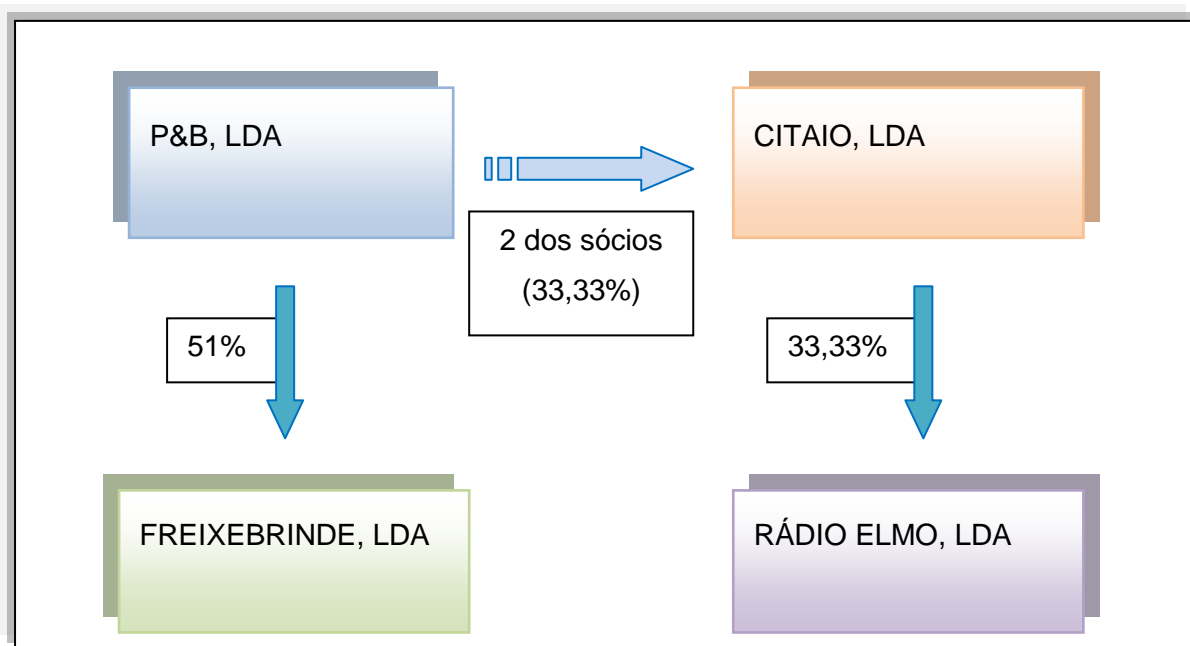


Figura 1 - Organograma de participações sociais

Fonte: Adaptação da empresa

### 1.3. Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional da empresa conforme apresentado no organograma é uma estrutura funcional, apresentando vantagens na clara definição de responsabilidades e uma eficaz comunicação baseada na especialização. Existem no entanto situações em que a organização pode conjugar a organização linear e a funcional (os órgãos de produção e vendas representam as actividades básicas e fundamentais da empresa).

As desvantagens incidem essencialmente na existência de alguns conflitos entre as diversas áreas (produção e vendas) e permitir pouca flexibilidade.

### Estrutura organizacional da empresa

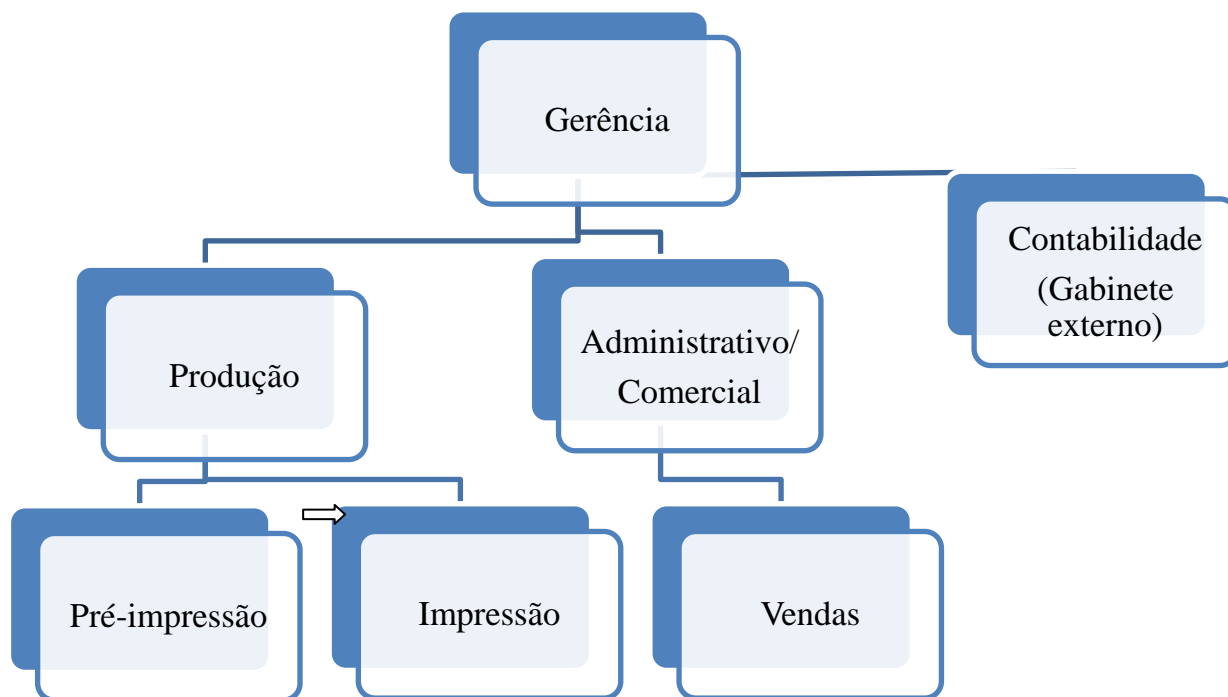


Figura 2 – Organograma da P&B

Fonte: Adaptação da empresa

## 1.4. Serviços prestados e produtos produzidos

A empresa presta serviços de pré impressão, impressão offset, impressão digital (pequeno e grande formato) e produz uma diversidade de produtos, nomeadamente, brochuras, revistas, etiquetas, relatório de contas, impressos administrativos comerciais e similares (livros de facturas, recibos, vendas a dinheiro, guias de transporte, folhas de ofício, envelopes, etc.), catálogos de vendas, folhetos promocionais, cartazes, mupi`s e ainda decoração de viaturas.

Nos serviços de pré impressão a empresa faz provas de cor, digitalização e paginação. Está apta a prestar serviços próprios em impressão offset até ao formato máximo 42x38 cm de mancha. A impressão digital está vocacionada para pequenas tiragens, quer nos grandes formatos, limitada a 1,36 metros de largura (rolo), como nos pequenos formatos (450x320 mm).

## **1.5. Caracterização dos recursos**

### **a) Recursos Humanos**

Actualmente a empresa tem 5 funcionários distribuídos da seguinte forma:

Direcção /Gerência ..... 1

Departamento:

Administrativo /Comercial ..... 1

Produção (Pré-Impressão / Impressão). ..... 3

(Os recursos humanos que fazem parte da empresa Freixebrinde, Lda., em situações pontuais, nomeadamente no sector comercial, dão o seu contributo a actividade da P&B)

### **b) Recursos Técnicos**

No departamento de pré impressão existem 4 terminais de computadores, funcionando um deles como servidor e as respectivas unidades de saída, impressoras formato A3 laser, provas de cor e pintura, impressoras digitais 42x60 e de corte.

O equipamento é todo suportado por uma rede que permite a impressão directa em qualquer um dos periféricos.

A área de impressão é composta por uma máquina de offset a uma cor com numeração e picote e uma máquina digital com o formato 44,5x66. Ao nível do acabamento a empresa tem diverso equipamento manual e automático, nomeadamente, vincadoras, dobradoras e agrafadores eléctricos e manuais.

## 1.6. Enquadramento Jurídico, Fiscal e Contabilístico

A P&B é uma sociedade por quotas, foi constituída por escritura pública em 24 de Junho de 1992, tem a sua sede no concelho de Pinhel, na Av. Carneiro de Gusmão nº71- 6400-337 Pinhel, com o Número de Identificação de Pessoa Colectiva (NIPC) 502 831 162, o capital social é de 8.080,00 euros.

A estrutura do Capital Social é a seguinte:

Artur Aires Pereira de Matos.....	2.020,00 euros.....	25%
José César T. Marques Manta .....	2.020,00 euros.....	25%
José Sanches Pereira de Matos .....	4.040,00 euros.....	50%

A sociedade tem contabilidade organizada de acordo com a legislação em vigor, nomeadamente o artigo 115.º do CIRC e está enquadrada no Regime Normal de periodicidade mensal para efeitos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

O art.º 115, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) obriga a dispor de contabilidade organizada:

*“As sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial e agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no n.º3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.”*

De acordo com Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei Nº158/2009, alínea a) n.º1 do art.º3.º, conjugado com o n.º1 do art.º 9.º a empresa terá de adoptar a “Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades” (NCRF-PE).

O enquadramento para efeitos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, remete-nos para a alínea c) do n.º1 do art.º29º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA). Segundo este preceito, os sujeitos passivos a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º são obrigados a enviar mensalmente uma declaração de que constem os elementos que serviram de base ao cálculo do imposto devido ou ao crédito existente, com referência ao segundo mês precedente. No entanto, tal como decorre do disposto na alínea b) do n.º1 do



art.º 41.º, poderão os sujeitos passivos cujo volume de negócios no ano civil anterior tenha sido inferior a 650 000,00 euros, enviar trimestralmente a citada declaração periódica.

Conforme já foi referido, os sujeitos passivos tributados pelo regime normal podem ficar enquadrados:

- No regime normal mensal se o volume de negócios do ano anterior foi igual ou superior a 650 000,00 euros;
- No regime normal trimestral se o volume de negócios do ano anterior for inferior a 650 000,00 euros.

No entanto os sujeitos passivos abrangidos pelo período de entrega trimestral poderão, caso comuniquem previamente à Direcção-Geral de Impostos (DGI), através de menção expressa nas declarações de início de actividade ou de alterações, referidas respectivamente no art.º 31.º e 32.º, conforme os casos, optar pelo regime de entrega mensal.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) é um imposto nacional e estatual que tributa o lucro das sociedades a apurar no Modelo 22.

- Sujeitos passivos em IRC

O art.º 1.º do CIRC estabelece os seguintes pressupostos da respectiva obrigação tributária:

*“O imposto sobre o rendimentos das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.”*

- Obrigações Fiscais e Sociais da Empresa

As obrigações Fiscais e Sociais da empresa seguem o seguinte plano de pagamentos:

Segurança Social (TSU) – Retenções sobre rendimentos de um mês, entregues e pagos até ao dia 15 do mês seguinte.

- IRS/IRC

Retenções de Imposto – idem do anterior até ao dia 20 do mês seguinte.

Declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) – até 31 de Maio de cada ano, a qual servirá apenas para efectuar a liquidação do imposto referente ao ano anterior. (alínea b) do n.º1 do artigo 109.º, nos termos do artigo 112.º).

A declaração periódica de rendimentos reflecte o cálculo da matéria colectável para efeitos de autoliquidação do IRC, efectuado pelos próprios contribuintes, nos termos da alínea a) do art.º 82º, devendo os elementos dela constante concordar exactamente com os obtidos na contabilidade (nº 10 do art.º 112º)

Informação Empresarial Simplificada (IES/DA) – até 30 de Junho de cada ano.

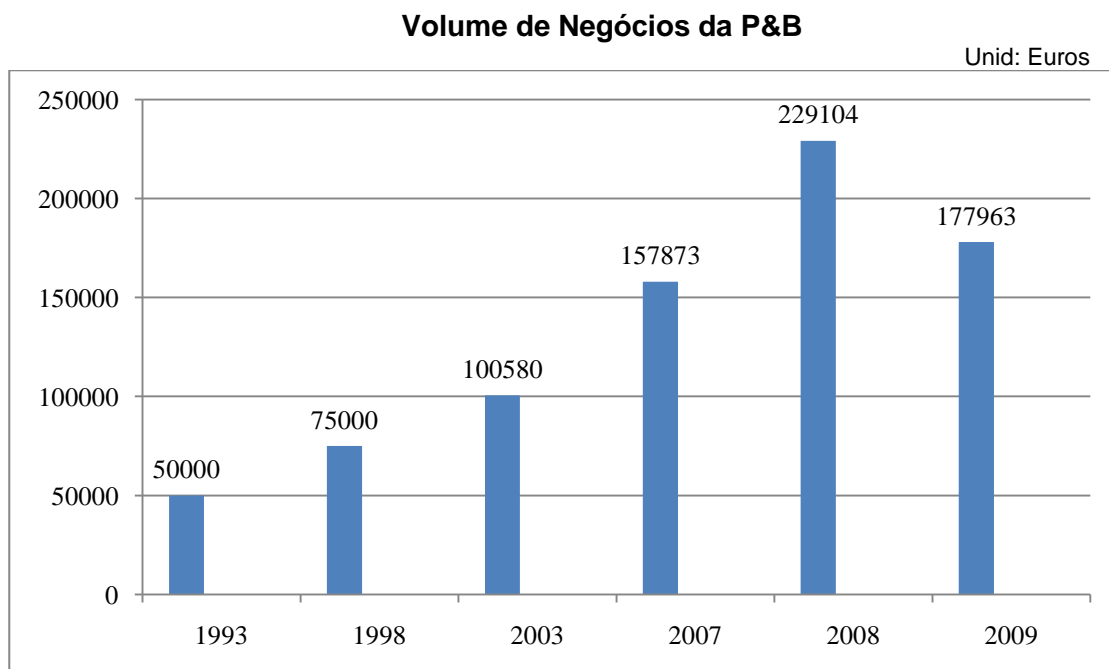
A IES/DA consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento das obrigações legais através de uma declaração única transmitida por via electrónica (Decreto-Lei 8/2007 de 17 de Janeiro).

Modelo 10 de retenções de IRS – Relativa a rendimentos e retenções efectuadas no ano anterior, entregue até 28 de Fevereiro.

Pagamentos por Conta (PC) – em Julho, Setembro e Dezembro (até ao dia 15)

Pagamento Especial por conta (PEC) – em Março (prestação única) ou em Março / Outubro (duas prestações)

Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) – até ao dia 10 do segundo mês seguinte à que diz respeito a declaração para periodicidade mensal.



**Gráfico 1 – Volume de negócios**  
**Fonte: Elementos contabilísticos da empresa**

## 1.7. Organização Contabilística

### a) Na Empresa

A organização administrativa pode definir-se como sendo o conjunto de meios que permitem a adopção dos mecanismos definidos pela organização funcional (Hauwel, 1984). A organização administrativa é o suporte da organização funcional, constituindo o seu elemento motor, facto que a vivificará e a dinamizará. O único objectivo da organização administrativa é instaurar o conjunto de meios apropriados para dar vida aos processos.

A organização funcional e organização administrativa devem estar perfeitamente adaptadas aos diferentes níveis de execução.

A organização funcional traduzir-se-á por um conjunto de regras, modelos e métodos, ou seja, ela irá definir os processos. A modificação da organização funcional, põe em causa as próprias regras de funcionamento da empresa, facto que faz com que seja posta em causa a organização administrativa dessa mesma empresa. A situação inversa, pelo contrário, não é forçosamente verdadeira, já que podemos melhorar a dinâmica sem pormos em causa os processos.

Os procedimentos ao nível do processo de facturação da empresa P&B têm origem após a venda, com a emissão da Nota de Encomenda, impresso com três vias, numerado sequencialmente e que serve também como folha de obra.

Com a emissão da Nota de Encomenda é atribuído um número, o qual serve simultaneamente para o processo de produção (todos os trabalhos referentes a esse cliente são guardados em formato digital e identificados através desse número) e para o sistema de facturação emitir a respectiva factura após execução do trabalho solicitado.

A empresa processa todos os documentos por computador, excepto as Vendas a dinheiro que emite, manualmente, em situações pontuais e no caso do adquirente dos bens ser consumidor final.

Os documentos relativos a facturas, recibos, guias de transporte e orçamentos são emitidos com recurso ao programa "Gestware", o qual tem dois módulos: a gestão de vendas e a gestão de contas correntes de clientes.

Os documentos são arquivados num dossiê mensal, por ordem cronológica, com a seguinte ordem:

- **Compra de Mercadorias ou Matérias-primas/Custos da Empresa**
  - Pagamentos efectuados pelo Caixa**
    - ✓ **Recibos**
    - ✓ **V. Dinheiro**
    - ✓ **Facturas/recibo**
  - Pagamentos efectuados pelo Banco**
    - ✓ **Recibos**
    - ✓ **V. Dinheiro**
    - ✓ **Facturas/recibo**
    - ✓ **Facturas**
    - ✓ **N. Débito**
    - ✓ **N. Crédito**
- **Vendas**
  - ✓ **Recibos**
  - ✓ **V. Dinheiro**
  - ✓ **Facturas**
  - ✓ **N. Débito**
  - ✓ **N. Crédito**
- **Documentos Bancários**
  - ✓ **Depósitos**
  - ✓ **Despesas Bancárias (Juros, comissões, imposto de selo, etc)**
- **Diversos**
  - ✓ **Guia de Pagamento da Segurança Social com certificação do pagamento**
  - ✓ **Guias de Pagamento do IVA**
  - ✓ **Guias de Pagamento de outros impostos**

## **b) No Gabinete de Contabilidade**

No Gabinete de Contabilidade a recepção dos documentos é feita e organizada de acordo com os procedimentos internos. Antes de serem organizados por pastas é feita uma triagem, de modo a confirmar se os documentos cumprem os requisitos legais, nomeadamente as exigências do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, podendo eventualmente excluir-se algum documento, uma vez que cabe ao TOC averiguar a legalidade e conformidade dos documentos.

As facturas ou documentos equivalentes (venda a dinheiro, nota de crédito, nota de débito, etc.) para serem considerados como processados de forma legal a fim de poderem conferir o direito à dedução do imposto neles contido (nº2 do artigo 19º do CIVA), devem conter os elementos previstos no artigo 36º, nomeadamente o n.º 5 do artigo referido que estabelece os seguintes requisitos:

*“As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:*

*a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;*

*b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; (...)*

*c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*

*d) As taxas aplicáveis e o montante do imposto devido;*

*e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto se for caso disso;*

*f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a emissão da factura;*

*No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c), e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.*

*Os documentos podem ser emitidos por computador conforme o disposto no nº2 e nº3 do artigo 8º do Decreto-lei nº147/2003 de 11 de Julho. Os documentos emitidos nestes termos devem conter a expressão “Processado por computador”.*

Os documentos são arquivados em pastas identificadas com o código do cliente, mês e ano respectivo. Aqui o processo de organização é feito de acordo com o Diário de lançamento Os documentos são ordenados cronologicamente (data do início para o final do mês) com a seguinte ordem:

<b>Diário</b>	Documentos/ Descrição
<b>01</b>	
Grupo	
Bancos	Depósitos; Levantamentos; Outras operações: juros vencidos; empréstimos obtidos. Reembolso de empréstimos; juros de empréstimos; comissões; imposto de selo.
<b>Diário</b>	
<b>02</b>	
Grupo	
Recibos	Recibos de clientes (n/ recibos); Cobrança de títulos /recibos; ordens de transferência de terceiros; cheques emitidos;  Recibos de Fornecedores (v/ recibos); ordens de transferência para terceiros; ordens de pagamento;
<b>Diário</b>	
<b>03</b>	
Grupo	
Rendimentos	N/ Vendas a dinheiro  N/ Facturas (Documentos referentes as Vendas e prestações de serviços).
<b>Diário</b>	
<b>04</b>	
Grupo	
Inventários e Activos Biológicos	Vendas a dinheiro; Facturas/Recibo; Facturas (Documentos referentes a compra de mercadorias e matérias-primas, subsidiárias e de consumo).
<b>Diário</b>	
<b>05</b>	

Grupo	
Gastos	Vendas Dinheiro; Facturas; Facturas/Recibo (Documentos relacionados com os gastos com materiais consumidos e/ ou serviços prestados por terceiros ao longo do período).
<b>Diário</b>	
<b>06</b>	
Grupo	
Investimentos	Vendas a dinheiro; Facturas/Recibo; Facturas (Documentos relacionados com investimentos em Activos fixos tangíveis, Activos intangíveis).
<b>Diário</b>	
<b>07</b>	
Grupo	
N. Débito e Crédito	Notas de Débito; Notas de Crédito (Documentos relacionados com devolução de compras; descontos comerciais; débito de despesas e/ ou devolução de vendas
<b>Diário</b>	
<b>08</b>	
Grupo	
Letras	Desconto de letras; reposição de letras descontadas e não pagas.
<b>Diário</b>	
<b>99</b>	
Grupo	
Processamento de Salários	Documentos relacionados com recibos de processamento e pagamento de salários; TSU (guia de pagamento da Segurança Social com o respectivo comprovativo de pagamento); Recibos do: Pagamento Especial por Conta (PEC); Pagamento por Conta (PC); Liquidação de IRC
<b>Diário</b>	
<b>ZI</b>	
Grupo	
IVA	Documentos de Apuramento do IVA e documentos suporte do pagamento do IVA.

O Diário é uma forma de organização contabilística que tem como objectivo agrupar os documentos conforme as diferentes espécies de entidades e as diversas naturezas de operações.

- Dossiê Fiscal

Exige-se aos sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do art.º 9º, a elaboração dum processo de documentação fiscal (“Dossiê Fiscal”) por cada exercício económico, nos termos do art.º 121.º do CIRC.

Este dossiê deve ser constituído até à data limite de entrega da declaração anual e, em regra, deve ser mantido no domicílio do sujeito passivo.

A Portaria 359/2000 de 20 de Junho do Ministro das Finanças refere que podem ser mantidos em papel ou em periféricos electrónicos os documentos que constituem o Dossiê Fiscal.

Como o Dossiê Fiscal tem de ser conservado durante 10 anos, os seus documentos são arquivados, em base de dados, de modo a ser possível extrair, sempre que necessário, total ou parcialmente a sua informação para impressão ou gravação em suporte magnético físico, tendo em vista consultas internas ou acções inspectivas.

Deste Dossiê Fiscal devem constar todos os elementos, definidos na portaria 359/2000 de 20 de Junho do Ministro das Finanças (define os elementos que devem constituir o processo de documentação fiscal a que se referem os artigos 119º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 104º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)), demonstrativos do apuramento do lucro tributável e outros elementos contabilísticos relativos à empresa, nomeadamente, quando aplicável:

- Acta da reunião ou assembleia de aprovação de contas, quando legalmente exigida, ou declaração justificativa de não aprovação no prazo legal
- Anexo ao balanço e demonstração de resultados
- Balancetes sintéticos antes e após o apuramento de resultados do exercício
- Contratos ou outros documentos que definam as condições estabelecidas para os pagamentos efectuados a não residentes



- Documentos comprovativos das retenções efectuadas ao sujeito passivo (n.º 3 do artigo 114.º do CIRS)
- Documentos comprovativos dos créditos incobráveis
- Listagem dos donativos atribuídos nos termos do Estatuto do Mecenato (Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março)
- Mapa de modelo oficial das mais-valias e menos valias fiscais
- Mapa de modelo oficial relativo aos contratos de locação financeira
- Mapa de modelo oficial das reintegrações e amortizações contabilizadas
- Mapa de modelo oficial do movimento das provisões
- Mapa demonstrativo da aplicação do artigo 19.º do CIRC (obras de carácter plurianual)
- Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação
- Mapa dos ajustamentos de consolidação
- Relatório e contas anuais de gerência e parecer do conselho fiscal ou do conselho geral e documento de certificação legal de contas, quando legalmente exigidos
- Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar cuja entrega esteja prevista conjuntamente com a declaração de rendimentos

## **CAPÍTULO II**

## **2. Actividades Desenvolvidas**

### **2.1. Plano de estágio**

O estágio foi realizado na empresa P&B e no Gabinete de Contabilidade IMTC- Serviços de Contabilidade, Lda., o qual presta serviços a empresa, no período de 21 de Maio a 21 de Agosto de 2010, tendo como supervisor a Dra. Ivone Tibério, TOC da empresa e membro n.º 10467 da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC). As actividades desenvolvidas durante o estágio, entre outras, foram as previstas no art.º 6.º do Regulamento de Estágios da OTOC, nomeadamente:

- ✓ Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos dos planos de contas oficialmente aplicáveis, desde a recepção dos documentos até ao seu arquivo, classificação e registo;
- ✓ Práticas de controlo interno;
- ✓ Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respectivas declarações;
- ✓ Encerramento de contas e preparação das Demonstrações Financeiras e restantes documentos que compõem o Dossiê Fiscal;
- ✓ Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços;
- ✓ Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com serviços relacionados com a profissão.

A calendarização do estágio foi prevista de acordo com o seguinte cronograma:

## Cronograma da realização do Estágio

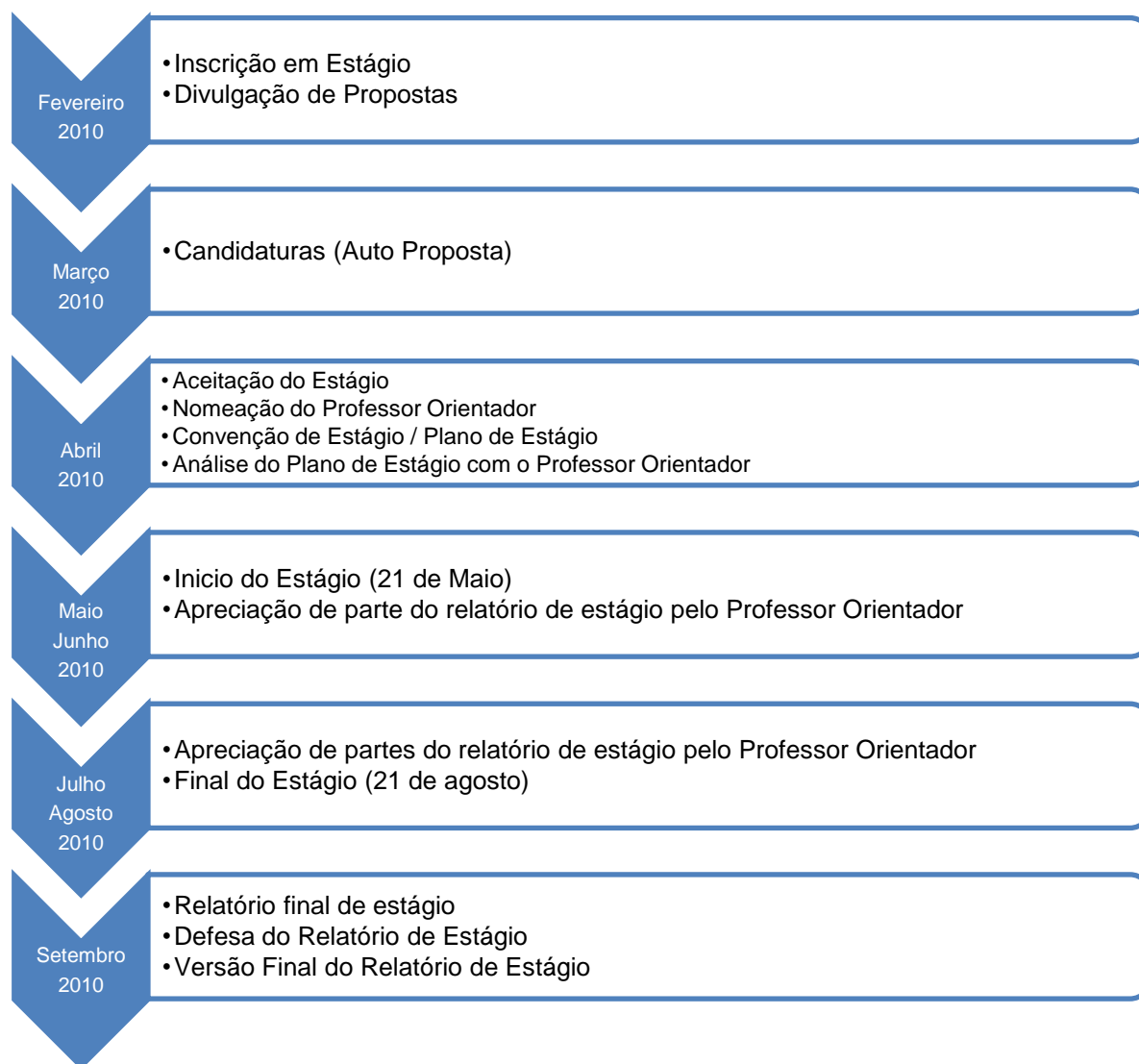


Figura 3 – Calendarização do estágio

Fonte: Elaboração própria

## 2.2. Enquadramento

A publicação do Decreto-lei nº158/2009 de 13 de Julho, veio revogar o Decreto-Lei nº10/89, de 21 de Novembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e legislação complementar criando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que vem na linha da modernização contabilística ocorrida na União Europeia (EU), nomeadamente o Regulamento (CE) nº1606/2002 que veio estabelecer a adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade – International Accounting Standards (IAS) e International Financial Reporting Standards (IFRS) e interpretações conexas – International Financial Reporting Interpretations Committee (SIC/IFRIC), dando

assim resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira e que se traduzem, designadamente, por: concentração de actividades empresariais a nível nacional, europeu e mundial; desenvolvimento de grandes espaços económicos – «União Europeia», «Nafta», «Mercosul», «Sudeste Asiático»; Liberalização do comércio, globalização da economia e internacionalização das empresas através de criação de subsidiárias, fusões e aquisições.

A adopção do SNC envolve uma mudança na forma de pensar e de encarar a contabilidade e o relato financeiro, o que se vai reflectir numa maior exigência ao nível dos conhecimentos técnicos. No POC, a estrutura conceptual e modelo de normalização contabilística é influenciada pela corrente contabilística continental (França e Alemanha), a prática contabilística é orientada para as exigências fiscais e privilegia a verificabilidade, sendo seguida uma abordagem patrimonial. O SNC é influenciado pela corrente anglo-saxónica e é orientada para os utilizadores privilegiando a relevância da informação<sup>2</sup>, fazendo uso corrente do conceito de justo valor nas mensurações contabilísticas.

O SNC, que assimila a transposição das directivas contabilísticas da EU, é constituído pelos elementos fundamentais que se enunciam em seguida:

- **O Decreto-Lei n.º158/2009 que aprova o SNC;**
- **Modelos de demonstrações financeiras (MDF); Publicado pela Portaria n.º 986/2009, D.R. n.º173, Série I, de 2009-09-07;**
- **A Estrutura Conceptual (EC), publicada pelo Aviso n.º15652/2009, D.R. n.º173, Série II, de 2009-09-07;**
- **Código de Contas (CC), publicado pela Portaria nº1011/2009, D.R. n.º 175, Série I, de 2009-09-09;**
- **Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF); Aviso n.º 15655/2009, de 2009-09-07;**
- **Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE); publicada pelo Aviso n.º 15654/2009, de 2009-09-07;**
- **Normas interpretativas (NI), publicadas pelo Aviso n.º 15653/2009, D.R. n.º 175, Série I, de 2009-09-09;**
- **O Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de Julho.**

---

<sup>2</sup> Fonte: textos de apoio da disciplina de Auditoria Financeira

A **Estrutura Conceptual (EC)**, publicada pelo Aviso nº 15 652/2009, D.R. nº173, Série II, de 2009-09-07, é um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial a todo o sistema.

**O parágrafo 1** que define o alcance das demonstrações financeiras – proporcionar informação útil na tomada de decisões económicas respondendo às necessidades comuns da maior parte dos utentes.

**Os parágrafos 2 a 7**, definem a “Finalidade” e o “Âmbito” da Estrutura Conceptual – nomeadamente “ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de ser assunto de uma dessas Normas.

**O parágrafo 8** – *“Conjunto completo de demonstrações financeiras”* que “inclui normalmente um balanço, uma demonstração de resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira e uma demonstração de fluxos de caixa, bem como as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras”.

**Os parágrafos 9 a 11** – *“Utentes e suas necessidades de informação”* consideram, nomeadamente, como “utentes das demonstrações financeiras os investidores actuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público. Eles utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação”.

**Os parágrafos 12 a 21** estabelecem os *“Objectivos das demonstrações financeiras”*, “como sendo o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas”.

**Os parágrafos 22 a 23** – *“Pressupostos subjacentes”* referem-se, respectivamente:

Ao **“Regime de acréscimos”** – *“a fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo. Através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando o caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”*.

Assim como ao princípio da “**Continuidade**” – “ as demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime deve ser divulgado”.

As “**Características qualitativas das demonstrações financeiras**” são definidas nos **parágrafos 24 a 46**, da “Estrutura Conceptual” como sendo “*os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes*”.

Considera quatro principais características qualitativas:

- ✓ **Compreensibilidade** – (§ 25) Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível para os utentes.
- ✓ **Relevância** – (§ 26 a 28) Para ser útil, a informação tem de ser relevante para a tomada de decisão dos utentes. A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.
- ✓ A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade (§ 29 e 30).
- ✓ **Fiabilidade** – (§ 31e 32) Para ser útil, a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais (a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que ela pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente e para isso é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica - substância sobre a forma – e não meramente com a sua forma legal) e de preconceitos (a informação contida nas demonstrações financeiras tem de ser neutra).
- ✓ **Comparabilidade** – (§ 39 a 42) Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira.

Estes princípios, conjuntamente com os “**Elementos das demonstrações financeiras**” que são tratados nos parágrafos 47 a 79, são determinantes para o “Reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras”.

*Elementos das demonstrações financeiras* – As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios.

Activo – é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros (EC § 49);

Passivo – é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos (EC § 49).

Capital próprio – é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos (EC § 49).

Os elementos relacionados directamente com a mensuração do desempenho na demonstração de resultados são os rendimentos e os gastos.

Rendimentos – São aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos de capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio (§ 69 a)). Os rendimentos englobam quer réditos quer ganhos.

Gastos – São diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio (§ 69 b)).



A **Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)** é de aplicação obrigatória para as entidades, desde que, não optem pela aplicação do conjunto das NCRF.

A NCRF-PE condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração<sup>3</sup>, e divulgação extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades.

De acordo com o nº1 do artigo 9º do SNC:

*1- A «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRF-PE), compreendida no SNC, apenas pode ser adoptada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades, de entre as referidas no artigo 3º e excluindo as situações dos artigos 4º e 5º, que não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas:*

*Total do balanço: € 500 000,00;*

*Total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 1 000 000,00*

*Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20*

Assim, o SNC entra em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010, o que em termos práticos, implica a utilização dos dois sistemas, na medida em que, a entidade objecto de estudo faz o encerramento do exercício referente a 2009, de acordo com o POC e inicia a abertura do exercício de 2010 com o SNC.

O presente relatório é elaborado de acordo com a estrutura e os procedimentos técnicos do SNC, no entanto é tida em consideração esta situação.

Outro acontecimento que se reflecte na elaboração deste trabalho foi a alteração das taxas do IVA, cuja origem esteve nas medidas adicionais de reforço e consolidação orçamental previstas no PEC 2010-2013 (Programa de Estabilidade e Crescimento), aprovadas com a publicação da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho.

Com a publicação da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, houve alteração em todas as taxas do IVA, em Portugal Continental e nas Regiões Autónomas, excepto no que toca à taxa reduzida aplicável nas Regiões Autónomas.

---

<sup>3</sup> Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração de resultados (custo histórico / justo valor)

As novas taxas entraram em vigor dia 1 de Julho de 2010.

Portugal Continental	Taxa antiga (até 30/06/2010)	Taxa nova (a partir de 01/07/2010)
Taxa reduzida	5%	6%
Taxa intermédia	12%	13%
Taxa normal	20%	21%
Açores e Madeira	Taxa antiga (até 30/06/2010)	Taxa nova (a partir de 01/07/2010)
Taxa reduzida	4%	4% (*)
Taxa intermédia	8%	9%
Taxa normal	14%	15%

**Tabela 1- Taxas do IVA em vigor a partir de Julho**

(\*) Mantém-se igual

### **Taxa a aplicar**

A taxa a aplicar a cada operação é aquela que vigora à data em que o imposto se torna exigível, o que significa que, relativamente a cada operação, ter-se-á que avaliar em que momento ocorre essa exigibilidade.

As novas taxas entraram em vigor no dia 1 de Julho, pelo que, todas as operações cuja exigibilidade ocorra a partir desta data deverão ser taxadas às novas taxas. As operações cuja exigibilidade se verifique até 30 de Junho serão tributadas pelas taxas anteriores.

### **Facto gerador e exigibilidade de imposto**

Há que avaliar, portanto, qual o momento em que o imposto nasce (facto gerador do imposto) e aquele em que o imposto é devido (exigibilidade), sendo este último o determinante para a aplicação da taxa.

Determina o art.º 7.º do Código do IVA que, em regra, estes momentos coincidem, estabelecendo as condições em que o imposto é devido e exigível consoante a operação em causa.

Tratando-se de uma transmissão de bens, por exemplo, o imposto é devido e exigível na data da entrega dos mesmos ao comprador (para a prestação de serviços será o momento da sua realização).

No entanto, o art.º 8.º do mesmo Código estabelece um momento de exigibilidade diferente quando a operação dê origem à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, que é o que acontece na maioria dos casos. Aqui, o momento da exigibilidade desloca-se em função do prazo estabelecido no Código para a emissão do documento, que é de 5 dias úteis:

- Se o prazo previsto para emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, a exigibilidade ocorre no momento da sua emissão;
- Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, a exigibilidade ocorre no momento em que termina esse prazo;
- Se ocorrer um pagamento, ainda que parcial, anterior à emissão da factura ou documento equivalente (adiantamento), a exigibilidade dá-se no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido.

## **2.3. Recepção e organização dos documentos**

A recepção dos documentos é feita através da deslocação ao Gabinete de Contabilidade, de acordo com um prazo estipulado, tendo em conta o regime de enquadramento para efeito do cumprimento das obrigações referentes ao IVA. A empresa objecto deste relatório, como referido no ponto 1.6. está enquadrada no regime mensal tendo que fazer a entrega dos documentos em tempo útil de modo a ser feito o apuramento do IVA até ao dia 10 do segundo mês seguinte.

Após a recepção dos documentos estes são organizados de acordo com a metodologia e o conceito de diário referido no ponto 1.7. em pasta identificada pelo código do cliente, mês e ano.

As pastas contêm os documentos ordenados, cronologicamente (do primeiro para o último dia do mês) com a seguinte ordem:

### **➤ BANCOS**

Depósitos

Despesas bancárias (Imposto de selo, comissões, juros, etc)

- **RECIBOS**
  - N/ Recibos
  - V/ Recibos
- **RENDIMENTOS**
  - N/ Vendas a Dinheiro
  - N/ Facturas
- **INVENTÁRIOS...**
  - V/ Facturas/ Recibo
  - V/ Vendas a Dinheiro
  - V/ Facturas
- **GASTOS**
  - V/ Vendas a Dinheiro
  - V/ Facturas/Recibo
  - V/ Facturas
- **INVESTIMENTOS**
  - V/ Facturas/Recibo
  - V/ Vendas a Dinheiro
  - V/ Facturas
- **NOTAS de DÉBITO / NOTAS de CRÉDITO**
  - Notas de Débito
  - Notas de Crédito
- **LETRAS**
  - Letras
- **PROCESSAMENTO DE SALÁRIOS**
  - Guia de Pagamento da Segurança social e respectivo comprovativo de pagamento
  - Processamento de Salários
  - Recibos do Pagamento por conta (PC) e Pagamento Especial por conta (PEC)
  - Recibo comprovativo de Liquidação do IRC
- **IVA**
  - Recibos do pagamento do IVA

O Balancete geral da empresa, anexo 1, é o documento base, onde se apresentam todas as contas utilizadas pela empresa, adoptadas à sua especificidade e de acordo com o Código de Contas (CC), publicado pela Portaria nº1011/2009, D.R. n.º 175, Série I, de 2009-09-09. Neste plano de contas são incluídas rubricas que se entendam necessárias à actividade desenvolvida pela empresa, respeitando o CC e a estrutura principal do SNC.

## **2.4. Classificação de documentos**

Efectuada a correcta organização dos documentos contabilísticos nas pastas respectivas, procede-se à classificação manual, de acordo com o SNC e o Plano de contas desenvolvido e adequado a actividade da empresa. Neste Plano são incluídas rubricas que se entendam necessárias à actividade desenvolvida pela empresa, respeitando o desdobramento das contas, e estrutura principal do SNC.

O processo de classificação exige o máximo rigor e responsabilidade na medida em que, no âmbito de todas as operações contabilísticas é um dos processos mais importantes.

Cada documento é classificado individualmente através da aposição de um carimbo, onde se registam as contas a debitar e a creditar e os respectivos valores.

### **a) Classe 1 - Meios financeiros líquidos**

Esta classe destina-se a registar os meios financeiros líquidos que incluem quer o dinheiro e depósitos bancários quer todos os activos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados. (SNC – Notas de Enquadramento)

Esta classe é constituída por quatro contas do 1º grau que se apresentam da seguinte forma:

#### **Conta 11 – Caixa**

Esta conta compreende o dinheiro em caixa, tais como notas de banco e moedas metálicas de curso legal, nacionais ou estrangeiros, não devendo fazer parte do seu saldo, entre outros, cheques, selos de correio e vales de caixa.

#### **Conta 12 – Depósitos à ordem**

Esta conta respeita aos meios financeiros disponíveis em contas à ordem nas instituições financeiras.

Geralmente apresenta um saldo devedor, sendo assim considerado como activo corrente. Caso o saldo seja credor, então estamos perante um passivo corrente (conta 2512 – Descobertos Bancários), uma vez que os meios financeiros utilizados foram superiores aos disponíveis, existindo assim uma responsabilidade para com a instituição financeira.

## **Conta 13 – Outros depósitos bancários**

Esta conta é formada pelos meios financeiros com características específicas que por vezes impõem alguma limitação ao seu uso, mas que são facilmente convertíveis em quantias conhecidas de dinheiro.

Os depósitos bancários, por regra, vencem juros, sendo enquadrados em sede de IRC como rendimentos de natureza financeira. Os juros vencidos ficam sujeitos a retenção na fonte de IRC, de acordo com o art.º 94.º do CIRC, conjugado com os art.º 101.º e 71.º do CIRS.

## **Conta 14 – Outros instrumentos financeiros**

Esta conta visa reconhecer todos os instrumentos financeiros que não sejam caixa (conta 11) ou depósitos bancários que não incluam derivados (contas 12 e 13) que sejam mensurados ao justo valor cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados. Consequentemente excluem-se desta conta os restantes instrumentos financeiros que devam ser mensurados ao custo, custo amortizado ou método da equivalência patrimonial (classe 2 ou classe 41). (SNC – Notas de Enquadramento)

Com excepção das contas cuja natureza do saldo seja credor, como seja a das contas “1412 - Derivados potencialmente desfavoráveis”, “1422 - Passivos financeiros” e “1432 – Outros passivos financeiros” todas as restantes contas desta classe se enquadram no conceito de caixa ou equivalentes de caixa<sup>4</sup>.

De acordo com o nº 9 do art.º18.º do CIRC, é aceite a aplicação do modelo do justo valor em instrumentos financeiros. As diferenças positivas ou negativas originadas pelos mesmos são consideradas como rendimentos ou gastos, de acordo com o previsto nos art.ºs 20.º e 23.º do referido Código.

---

<sup>4</sup> Caixa compreende o dinheiro em caixa e em depósitos à ordem. Equivalentes de caixa são investimentos financeiros 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 (§3 da NCRF 2- Demonstração dos Fluxos de Caixa). Um investimento só se qualifica normalmente como um equivalente de caixa quando tiver um vencimento a curto prazo, seja de três meses ou menos a partir da data de aquisição (§4 da NCRF 2).

As contas da classe 1, Meios Financeiros Líquidos, incorporam contas de natureza activa e passiva, e neste sentido, surgem no balanço tanto no activo corrente como no passivo corrente.

Exemplo do procedimento referente ao registo das contas da Classe 1:

### **Conta 11 - Caixa**

#### **Venda a dinheiro relativa à venda de produtos**

Procede-se ao registo da venda a dinheiro, creditando a conta 71.2. – Venda de produtos acabados (no mercado interno à taxa normal) e a conta 24.3.3. – IVA – Liquidado, operações gerais, à taxa normal, em contrapartida debita-se a conta 111 – Caixa.

#### **Registo contabilístico – Conta 11 - Caixa**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
12/05/10	N/ Venda a dinheiro	111	Caixa principal	45,00 €	
		712113	Venda de produtos acabados e intermédios		37,50 €
		2433113	IVA liquidado, operações gerais, taxa normal		7,50 €

**Tabela 2 – Conta 11 (Caixa)**  
**Fonte: anexo 2 (Venda a dinheiro n.º381)**

### **Conta 12 – Depósitos à ordem**

#### **Reembolso de empréstimos e juros suportados**

Credita-se a conta 12 - Depósitos à ordem, debita-se a conta 6911 – Juros de financiamentos obtidos, a conta 698 – Outros Gastos e perdas de financiamento, as contas referentes ao Imposto do Selo e a conta 2511 – Empréstimos bancários.

#### **Registo contabilístico – Conta 12 – Depósitos à ordem**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
12/05/10	Documento	2511113	Empréstimo bancário (CA)	462,14 €	

	Bancário	69111	Juros de financiamentos obtidos	147,74 €	
		6988131	Serviços	3,00 €	
		681234	Imposto selo (s/com proc.)	0,12 €	
		681235	Imposto selo (s/juros)	5,91 €	
		122	Depósitos à ordem (CA)		618,91 €

**Tabela 3 – Conta 12 (Depósitos à ordem)**  
**Fonte: anexo 3 (Documento bancário – Nota Lançamento)**

## **b) Classe 2 - Contas a receber e a pagar**

Esta classe destina-se a registar as operações relacionadas com clientes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, accionistas, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas. Incluem-se, ainda, nesta classe, os deferimentos (para permitir o registo dos gastos e dos rendimentos nos períodos a que respeitam) e as provisões. (SNC – Notas de Enquadramento)

É constituída por nove contas do 1º grau, e está desenvolvida conforme código de contas de empresa (anexo 1), respeitando o CC e estrutura do SNC.

### **Conta 21 – Clientes**

Regista os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços. (SNC – Notas de Enquadramentos)

Esta conta regista os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços, ainda que sejam entidades como: sócios; pessoal; Estado e outros entes públicos.

Esta conta “21 Clientes” apresenta as suas subcontas no balanço em rubrica do activo e do passivo. No activo as subcontas “211 Clientes c/c”, “212 Clientes – títulos a receber” e “219 Perdas por imparidade<sup>5</sup> acumuladas” aparecem incorporadas na rubrica “Clientes”. No

---

<sup>5</sup> Perda por imparidade – é o excedente da quantia escriturada, em relação à sua quantia recuperável



passivo corrente a subconta “218 Adiantamentos de clientes” aparece incorporada na rubrica “Adiantamentos de clientes”.

Nesta conta “211 – Clientes c/c” registam-se todos os movimentos ocorridos com clientes desde que sejam da actividade corrente da entidade, não sejam titulados, não se refiram a adiantamentos de clientes, nem a perdas por imparidades acumuladas.

O desenvolvimento desta conta deve respeitar a os critérios da “NCRF 5 – Divulgações de partes Relacionadas”, assim como a NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos conjuntos e Investimentos em Associadas” e da “NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais”, nos aspectos gerais e no caso particular para as outras partes relacionadas.

No sentido de a contabilidade da empresa dar cumprimento as obrigações fiscais, no que concerne aos requisitos exigidos pelo CIVA, nomeadamente os constantes do n.º 1 do art.º 29.º, as contas de clientes devem ser individualizadas atendendo à sua natureza: Clientes nacionais; Clientes comunitários; Clientes fora da Comunidade. Com o mesmo objectivo se recomenda a criação de contas de clientes para as vendas a dinheiro. Outro aspecto a considerar prende-se com a antiguidade dos saldos no final do exercício, tendo em vista a verificação ou não dos requisitos exigidos para aceitação das perdas por imparidade referidas no art.º 35.º do CIRC.

Da venda de produtos resultam os seguintes movimentos contabilísticos:

### **Conta 211 – Clientes c/c**

**Factura (listagem global) relativa a compra de um cliente nacional produtos sujeitos a IVA à taxa de 20%.**

#### **Registo contabilístico – Conta 211 – Clientes c/c**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
30/06/10	N/ Facturas	211119999	Clientes diversos nacionais	17.216.81€	
		712113	Venda de produtos acabados e intermédios		14.347,33 €

		2433113	IVA liquidado, operações gerais, taxa normal		2.869,48 €
--	--	---------	--	--	------------

**Tabela 4 – Conta 211 (Clientes c/c)**  
**Fonte: anexo 4 (Listagem de facturas)**

Debitamos a respectiva conta de clientes, em contrapartida credita-se a conta 712 – Produtos acabados e intermédios e a conta 2433.1.1.3 – IVA liquidado, operações gerais, mercado nacional à taxa normal.

De referir que este movimento é feito globalmente numa conta clientes diversos, na nossa opinião este lançamento deverá ser feito de forma individualizada, existindo uma conta para cada cliente. No entanto, a empresa tem esta situação salvaguardada na medida em que faz a gestão de contas correntes de clientes.

As contas referidas de seguida, são contas que não foram utilizadas no período de trabalho, no entanto, e em virtude da actividade da empresa, faz-se referência ao procedimento a adoptar aquando do seu reconhecimento.

#### 218 – Adiantamentos de Clientes

Esta conta regista as entregas feitas à entidade relativas a fornecimentos, sem preços fixado, a efectuar a terceiros. Pela emissão da factura, estas verbas serão transferidas para as respectivas subcontas da rubrica “211 – Clientes c/c”. (SNC – Notas de Enquadramento).

O art.º 8.º do CIVA determina que se houver algum pagamento, ainda que parcial, antes da emissão da factura ou documento equivalente, o imposto é devido no momento do recebimento desse pagamento e pela importância recebida.

O procedimento implica a obrigatoriedade de emissão de documento comprovativo na data do recebimento.

#### 219 – Perdas por imparidade acumuladas

Esta conta regista a diferença acumulada entre as quantias registadas nas contas “221 – Clientes c/c” e “212 – Clientes – títulos a receber” e as que resultem da aplicação dos critérios de mensuração dos correspondentes activos.

Apesar das dificuldades de controlo, quer da razoabilidade da decisão, quer da quantificação, são fiscalmente dedutíveis as perdas por imparidade, que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que, no fim do exercício, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade. Quando deixar de se verificar a sua necessidade, serão reflectidas no lucro tributável do período de tributação respectivo.

São considerados créditos de cobrança duvidosa, quando sejam reunidos os requisitos constantes do art.º 36.º do CIRC, de entre os quais, salientamos:

- A existência de processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;
- Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;
- Os créditos estejam em mora há mais de seis meses e existam provas de diligências para o seu recebimento.

É importante a entidade reunir documentação de suporte, pois a administração fiscal é bastante rigorosa quanto a justificação de cobrança duvidosa.

## **Conta 22 – Fornecedores**

Regista os movimentos com os vendedores de bens e serviços, com excepção dos destinados aos investimentos da entidade. (SNC – Notas de Enquadramento)

Esta conta destina-se a registar os movimentos com os vendedores de mercadorias, de matérias-primas, subsidiárias e de consumo, activos biológicos e de fornecimento e serviços externos, ainda que sejam entidades como: sócios, pessoal, Estado e outros entes públicos.

Esta conta “22 Fornecedores” apresenta as suas subcontas no balanço em rubricas do activo e do passivo. No activo as subcontas “228 Adiantamentos a fornecedores”, e “229 Perdas por imparidade acumuladas” aparecem incorporadas na rubrica “Adiantamentos a fornecedores”. No passivo corrente as subcontas “221 Fornecedores c/c”, “(222 Fornecedores – títulos a pagar)” e “(225 Facturas em recepção e conferência)” aparecem incorporadas na rubrica “Fornecedores”.

Na Conta “ 221 – Fornecedores c/c” registam-se todos os movimentos ocorridos com fornecedores, com excepção dos destinados aos investimentos da entidade, que não sejam

titulados, não estejam em recepção e conferência, não sejam adiantamentos a fornecedores sem preço fixado nem perdas por imparidade acumuladas.

Tal como referido para o desenvolvimento da conta “211 Clientes c/c” também esta conta deve respeitar os critérios da NCRF 5, assim como a NCRF 13 e a NCRF 14.

No sentido de dar cumprimento às obrigações fiscais, no que concerne aos requisitos exigidos pelo CIVA, nomeadamente os constantes do n.º 1 alíneas c) f) e h) do art.º 29.º, é recomendável que as contas de fornecedores sejam individualizadas atendendo à sua natureza: Fornecedores nacionais; Fornecedores comunitários; fornecedores fora da Comunidade. Com o mesmo objectivo se recomenda a criação de contas de fornecedores para as Compras a dinheiro. Outro aspecto a considerar prende-se com a antiguidade dos saldos no final do exercício, tendo em vista a verificação ou não dos requisitos exigidos para aceitação das perdas por imparidade referidas no art.º35.º do CIRC.

Exemplo de um registo ocorrido com um fornecedor nacional:

### **Conta 221 – Fornecedores c/c**

**Factura relativa à venda de um fornecedor nacional matérias-primas, subsidiárias e de consumo, sujeita a IVA à taxa de 20%.**

#### **Registo contabilístico – Conta 221 – Fornecedores c/c**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
30/06/10	Aquisição de matérias-primas	312113	Aquisição mercado nacional (Taxa normal)	763,47 €	
		2432113	IVA dedutível (Taxa normal)	152,69 €	
		2211188	Fornecedor Nacional		916,16 €

**Tabela 5 – Conta 221 (Fornecedores c/c)**  
**Fonte: anexo 5 (Factura fornecedor N.º58134)**

Debita-se a conta de compras de matérias-primas, subsidiárias e de consumo adquiridas no mercado nacional (312) e a respectiva conta de IVA dedutível à taxa normal (2432), em contrapartida credita-se a de fornecedores gerais (221) e respectiva subconta.

228 – Adiantamento a fornecedores

Regista as entregas feitas pela entidade a fornecedores (sem preço fixado) a efectuar por terceiros. Pela recepção da factura, estas verbas serão transferidas para as respectivas subcontas da conta 221. (SNC – Notas de Enquadramento)

Esta conta destina-se a registar os adiantamentos sem preço fixado. Caso o preço esteja fixado a conta a utilizar é a “39 Adiantamentos por conta de compras”.

É representada no balanço no activo corrente na rubrica “Adiantamentos a fornecedores”. Desta rubrica faz ainda parte as contas “2713 Adiantamentos a fornecedores de investimentos”, bem como as respectivas contas de imparidades, nomeadamente a 229 referente à imparidade da conta 228, e a 279 referente à imparidade da conta 2713.

Conforme referido para a conta “218 Adiantamentos de clientes”, também os adiantamentos a fornecedores estão sujeitos a IVA, distinto apenas no facto de se tratar de imposto dedutível, ou seja, a favor da empresa.

Durante este período a empresa não fez nenhum adiantamento a fornecedor.

## **Conta 23 – Pessoal**

Nesta conta registam-se as operações relativas ao pessoal enquanto nessa qualidade.

No conceito de pessoal inclui-se os órgãos sociais (entendendo-se que estes são constituídos pela mesa da assembleia-geral, administração, fiscalização ou outros com funções equiparadas) bem como o restante pessoal.

Esta conta “23 Pessoal” apresenta as suas subcontas no balanço em várias rubricas tanto no activo como do passivo. No activo as subcontas “232 Adiantamentos”, “238 Outras operações” (saldos devedores) e “239 Perdas por imparidades acumuladas” aparecem incorporadas na rubrica “Outras contas a receber”. No passivo corrente as subcontas “231 Remunerações a pagar” e “238 Outras operações” (saldos credores) e pela sua própria natureza, no passivo não corrente, a conta “237 Cauções”.

A conta “23 Pessoal” é composta pelas contas:

231 – Remunerações a pagar

O movimento desta conta insere-se no seguinte esquema normalizado:

1ª Fase – Pelo processamento dos ordenados, salários e outras remunerações, dentro do mês a que respeitam: débito, das respectivas subcontas de 63 – Gasto com o pessoal, por crédito de 231, pelas quantias líquidas apuradas no processamento e normalmente das contas 24 – Estado e outros entes públicos (nas respectivas subcontas), 232 – Adiantamentos e 278 – Outros devedores e credores, relativamente aos sindicatos, consoante as entidades credoras dos descontos efectuados (parte do pessoal);

2ª Fase – Pelo processamento dos encargos sobre remunerações (parte patronal), dentro do mês a que respeitam: débito da respectiva rubrica em 635 – Gastos com o pessoal – Encargos sobre remunerações, por crédito das subcontas de 24 – Estado e outros entes públicos a que respeitem as contribuições patronais;

3ª Fase – Pelos pagamentos ao pessoal e às outras entidades: debitam-se as contas 231, 24 e 278, por contrapartida das contas da classe 1. (SNC – Notas de Enquadramento)

O desenvolvimento desta conta é o seguinte<sup>6</sup>:

2311 – Aos órgãos sociais

23.1.1.1 M Remunerações a Pagar

Registam-se nesta conta as remunerações a pagar aos órgãos sociais;

2312 – Ao pessoal

23.1.2 M Ao pessoal

Registam-se nesta conta as remunerações a pagar ao pessoal.

As remunerações quer dos trabalhadores, quer dos órgãos sociais, são aceites fiscalmente como gastos, ficando no entanto as entidades pagadoras dos rendimentos obrigadas a efectuar a retenção na fonte de IRS, como previsto no art.º 99.º do respectivo código, bem como, descontos para a Segurança Social ou outros.

A administração fiscal elabora e divulga anualmente, após aprovação pelo membro do governo competente, as tabelas de retenção na fonte actualizadas com as taxas a aplicar

---

<sup>6</sup> De acordo com o plano de contas da empresa.

(anexo 5 – tabelas de Retenção 2010), atendendo à situação pessoal e familiar do titular dos rendimentos.

#### 232 – Adiantamentos

Nesta conta registam-se os adiantamentos aos órgãos sociais e ao pessoal por conta de remunerações futuras.

#### 237 – Cauções

Estas contas registam os depósitos de garantia em dinheiro prestados pelos membros dos órgãos sociais ou pelo restante pessoal, sejam eles determinados por lei, pelos estatutos ou pelos regulamentos aplicáveis.

#### 238 – Outras operações

Esta é uma conta residual que se movimenta sempre que as transacções com os órgãos sociais e com o pessoal não se enquadrem nas contas anteriores.

#### 239 – Perdas por imparidade acumuladas

Esta conta regista a diferença acumulada entre as quantias registadas na conta “232 – Adiantamentos” ou nos saldos devedores da “238 – Outras operações” e as quantias recuperáveis desses activos.

### **Conta 23 – Pessoal**

#### **Processamento das remunerações dos órgãos sociais e restante pessoal.**

À data de 20/06/2010 procedeu-se ao processamento das remunerações dos órgãos sociais e restante pessoal da empresa P&B, tendo sido o pagamento efectuado em 01/07/2010.

O Processamento de ordenados e salários, de acordo com a política retributiva da empresa, é um procedimento de rotina que todos os meses origina inúmeras operações. Normalmente, associado ao vencimento base estão associados outros abonos, nomeadamente abonos sociais (subsídio de alimentação, subsídio de férias) e descontos obrigatórios como o desconto do IRS, o desconto para o sistema de Segurança Social e facultativos como pagamento de quotas para sindicatos ou eventualmente, seguros.

O vencimento base está estritamente ligado à política salarial da empresa ou eventualmente a acordos colectivos de trabalho. No entanto em termos gerais a empresa tem como limite

mínimo o salário mínimo nacional, o qual é de 475,00 euros (Decreto-Lei n.º 5/2010 de 15 de Janeiro).

O subsídio de alimentação não sendo de natureza retributiva destina-se a compensar o trabalhador das despesas com a refeição principal do dia em que prestam trabalho efectivo durante, pelo menos, 5 horas. Sendo um subsídio pago pelo trabalho efectivo, não é pago quando o funcionário está de férias, de baixa, nem nos dias de descanso, deve ser processado pelos dias úteis. No caso da empresa, esta processa, sempre 22 dias úteis de subsídio de alimentação pago em dinheiro e isento de IRS.

De acordo com o art.º 2.º do CIRS, consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente os benefícios ou regalias auferidos pela prestação ou em razão da prestação do trabalho dependente, designadamente o subsídio de refeição na parte que exceder em 50 % o limite legal de 4,27 euros, estabelecido para a Função Pública, elevando-se para 70 % sempre que o subsídio seja atribuído através de vales de refeição.

Ou seja, sendo o valor base de 4,27 euros, se a empresa pagar em dinheiro e o montante for igual ou inferior a 6,41 euros, o subsídio está isento de IRS. Se ultrapassar, a parte excedente terá de ser declarada como rendimento da Categoria A. Caso a empresa pague em vales de refeição, o limite de isenção é de 7,26 euros.

As remunerações quer dos trabalhadores, quer dos órgãos sociais, são aceites fiscalmente como gastos, ficando no entanto as entidades pagadoras dos rendimentos obrigadas a efectuar a retenção na fonte de IRS, como previsto no art.º 99.º do respectivo código, bem como, descontos para a Segurança Social ou outros.

A administração fiscal elabora e divulga anualmente, após aprovação pelo membro do governo competente, as tabelas de retenção na fonte actualizadas com as taxas a aplicar em cada ano, atendendo à situação pessoal e familiar do titular dos rendimentos.

De acordo com as Tabelas de retenção na fonte para 2010, aprovadas por Despacho N.º 8603-A/2010 de 20 de Maio, a empresa não efectua retenções na fonte aos órgãos sociais e ao pessoal.

As deduções efectuadas aos órgãos sociais e ao pessoal referente à Segurança Social são realizadas de acordo com o regime em que cada trabalhador se encontra inserido. O montante das contribuições é calculado pela aplicação da taxa contributiva global sobre as remunerações, consideradas base de incidência, do seguinte modo:



## Generalidade dos trabalhadores

Empregador (contribuinte) ..... 23,75 %

Trabalhador. .... 11,00%

Total.....34,75%

## Membros dos Órgãos Estatutários das Pessoas Colectivas

Empregador (contribuinte) ..... 21,25 %

Trabalhador. .... 10,00%

Total.....31,25%

	Taxas	Órgãos sociais	Taxas	Pessoal	Totais
Remunerações ilíquidas		1.060,00 €		1.689,62 €	2.749,62 €
Subsídio de Alimentação		200,00 €		130,00 €	330,00 €
Encargos por conta do pessoal					
IRS		-		-	-
Segurança Social	10,00%	106,00 €	11,00%	185,86 €	291,86 €
Remunerações líquidas		1.154,00 €		1.633,76 €	2.787,76 €
Encargo por conta da empresa					
Segurança Social	21,25%	225,25 €	23,75%	401,28 €	626,53 €
Total Segurança Social		331,25 €		587,14 €	918,39 €

Tabela 6 – Remunerações e encargos com pessoal

## Registo contabilístico – Processamento de ordenados e salários

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
20/06/10	Processamento das	6311	Remunerações dos órgãos sociais	1.060,00€	
		63711	Sub. de alimentação (gerência)	200,00 €	

	Remunerações 1.ª e 2.ª fase	6322	Remunerações do pessoal	1.689,62 €	
		63713	Sub. de alimentação (pessoal)	130,00 €	
		635	Encargos sobre remunerações	273,03 €	
		2311	Remunerações a pagar/ Aos órgãos sociais		1.154,00 €
		2312	Remunerações a pagar/ Ao pessoal		1.633,76 €
		2421	Retenção de impostos sobre rendimentos		-
		245	Contribuições para a Segurança Social		918,39 €
01/07/10	Pagamento de remunerações 3.ª fase	2311	Remunerações a pagar/ Aos órgãos sociais	1.154,00 €	
		2312	Remunerações a pagar/ Ao pessoal	1.633,76 €	
		122	Depósitos à ordem		2.787,76 €
15/07/10	Pagamento da Segurança Social	245	Contribuições para a Segurança Social	918,39 €	
		122	Depósitos à ordem		918,39 €

**Tabela 7 – Conta 23 (Pessoal)**

**Fonte: Anexo 6 e 7 (Mapa de custos com o pessoal e pagamento TSU)**

As importâncias retidas devem ser entregues às entidades credoras no mês seguinte àquele em que foram deduzidas, salientando-se que o IRS retido<sup>7</sup> e as contribuições para a Segurança Social<sup>8</sup> devem ser entregues, respectivamente, até ao dia 20, em qualquer tesouraria de finanças, instituições bancárias autorizadas, nos CTT ou outro local determinado por lei<sup>9</sup>, e 15 do mês seguinte.

## **Conta 24 – Estado e outros entes públicos**

Nesta conta regista-se as relações com o Estado, Autarquias Locais e outros entes públicos que tenham características de impostos e taxas. (SNC – Notas de Enquadramento)

<sup>7</sup> De acordo com o n.º 3 do art.º 98º do CIRS. (Redacção DL 238/2006, de 20 de Dezembro)

<sup>8</sup> Conforme o disposto no art.º10º, n.º 2 do DL 199/99, de 8 de Junho

<sup>9</sup> Conforme art.º 105º do CIRS.

Um dos entes públicos que será movimentado nesta conta é a Segurança Social. Excluem-se desta conta as operações em que o Estado, Autarquias Locais e outros entes públicos surjam numa outra posição, por exemplo como clientes ou fornecedores.

Esta conta “24 – Estado e outros entes públicos” apresenta as suas subcontas no balanço na rubrica “Estado e outros entes públicos”, rubrica esta que surge tanto no activo, onde são apresentados os saldos devedores, bem como no passivo onde são apresentados os saldos credores.

Esta conta tem a decomposição de acordo com o código de contas da empresa (anexo 1), tendo em vista a separação das operações por exercícios, bem como um conjunto de subcontas para as diversas situações de pagamento e apuramento do imposto.

#### 241 – Imposto sobre o rendimento

Esta conta expressa os valores a pagar ou a receber pela empresa, em conformidade com o preconizado no Código do IRC. O art.º 104.º define a forma de pagamento do imposto, que se desenvolve por fases:

Três pagamentos por conta, nos meses de Julho, Setembro e Dezembro, respectivamente, do próprio ano a que respeita. O cálculo destes pagamentos é efectuado com base na colecta do ano anterior, o que significa que se a empresa não apurou matéria colectável no exercício anterior não houve colecta, não haverá lugar a pagamentos por conta.

Na data do envio da declaração modelo 22 do IRC, será efectuado outro pagamento pela diferença, se existir, entre o imposto calculado e as importâncias entregues por conta.

Para além dos pagamentos por conta as empresas podem também estar sujeitas a pagamentos especiais por conta a realizar em Março e Outubro do ano a que respeita o imposto, de acordo com o art.º 106.º. O cálculo dos pagamentos especiais por conta está relacionado com os pagamentos por conta e o volume de negócios da empresa no ano anterior, significando que as empresas podem estar sujeitas a efectuar qualquer um destes tipos de pagamento, ou os dois em simultâneo.

Apresentamos o cálculo dos pagamentos por conta e pagamento especial por conta da empresa objecto do relatório.

➤ **Cálculo dos pagamentos por conta de acordo com o art.º 97.º do CIRC**

Se volume negócios ≤ 498.797,90 €;

$[Colecta\ de\ IRC\ (n^{-1}) - Reten\c{c}o\es\ na\ fonte\ (n^{-1})] \times 70\% = PC$

Se volume de negócios > 498.797,90 €;

$[Colecta\ de\ IRC\ (n^{-1}) - Reten\c{c}o\es\ na\ fonte\ (n^{-1})] \times 95\% = PC$

Volume de negócios em 2009 de 174.963,00 (art.º 97.º do CIRC) = 70%  
Imposto sobre o rendimento no montante de 1.637,00 (quadro 10 Modelo 22)

**$1.637,37 \times 70\% = 1.146,16: 3 = 382,05\ \text{€}$**

➤ **Cálculo do pagamento especial por conta de acordo com o n.º 2 e n.º 3 do art.º 98.º**

*“... é igual a 1% do volume de negócios relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de 1.250 euros, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000 euros.”*

Volume de negócios 2009 = 174.963,00 x 1% = 1.749,63 €

$1749,63\ \text{€} + 20\% (1749,63\ \text{€} - 1250\ \text{€}) = 1250\ \text{€} + 99,93\ \text{€} = 1.349,93\ \text{€}$

Pagamentos em 2009 = 4.140,00 €

**$1.349,93\ \text{€} - 4.140,00\ \text{€} = - 2790,07\ \text{€}$**

No exercício de 2010 a empresa não tem de efectuar pagamento especial por conta.

Relativamente aos pagamentos por conta efectuados pela empresa, o primeiro pagamento efectuou-se em 30/07/10. Para pagamento do imposto é preenchido o modelo P1 (anexo 8) e classificado, após certificação do pagamento, debitando a conta 241 e creditando a conta 12.

## **Conta 2411 – Pagamentos por conta**

### **Documento relativo à liquidação do 1.º pagamento por conta do ano 2010.**

#### **Registo contabilístico – 1.º Pagamento por conta**

Data	Descrição da operação	Contas	Débito	Crédito
------	-----------------------	--------	--------	---------

20/06/10	1º Pagamento por conta	24111	IR Pagamento por conta	382,05 €	
		124	Depósitos à ordem - CCA		382,05 €

**Tabela 8 – Conta 241 (Imposto sobre o rendimento)**  
**Fonte: anexo 8 (Pagamento de IRC – Modelo P1)**

O registo deste movimento é feito debitando a conta “241 – Imposto Sobre o Rendimento”, creditando, pelo pagamento efectuado através de cheque, a conta 12 – Depósitos à ordem”.

242 – Retenção de impostos sobre o rendimento

*“Esta conta movimenta a crédito o imposto que tenha sido retido na fonte relativamente a rendimentos pagos a sujeitos passivos de IRC ou IRS, podendo ser subdividida de acordo com a natureza dos rendimentos”.* (SNC – Notas de Enquadramento)

Esta conta poderá ser subdividida, em função dos interesses particulares de cada entidade e atendendo à natureza dos sujeitos passivos a que respeita a retenção (IRS ou IRC).

Esta conta “242 Retenção de impostos sobre rendimentos” é apresentada no balanço na rubrica “Estado e outros entes públicos”, no passivo corrente, podendo em casos excepcionais surgir no activo corrente (duplicação do pagamento / entrega ao Estado).

As empresas que dispõem ou devam dispor de contabilidade organizada estão obrigadas a efectuar retenções na fonte de IRS ou IRC sobre os rendimentos pagos, em cumprimento do determinado no art.º 94.º do CIRC, conjugado com os art.ºs 98.º a 101.º do CIRS e Decreto-Lei 42/91, às taxas nele previstas. Esses rendimentos podem estar sujeitos a IRS nas categorias A, B, E, F ou H e a IRC nas categorias E e F.

Em relação às categorias B e F, o art.º 9.º do DL 42/91 prevê a dispensa de retenção na fonte, em algumas situações e condições especiais.

No art.º 97.º e 98.º do CIRC também estão enumerados um conjunto de situações que podem beneficiar da dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

O prazo para pagamento do imposto retido é até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram efectuadas as retenções.

Salienta-se ainda o facto de que as entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar retenções, ficam obrigadas a enviar a administração fiscal durante o

mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração onde constem os rendimentos pagos e as respectivas retenções de imposto, em cumprimento do art.º 119.º do CIRS.

## 243 – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

*“Esta conta destina-se a registar as situações decorrentes da aplicação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.”* (SNC - Notas de Enquadramento)

O IVA é um imposto cujo fundamento legislativo assenta essencialmente:

- ✓ Na 6.ª Directiva Comunitária (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), que procedeu à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados membros da CEE.
- ✓ No Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) – Decreto-Lei n.º394-A/84, de 26 de Dezembro.
- ✓ No Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) – Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro.

O CIVA foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º394-A/84, de 26 de Dezembro e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1986, abolindo o Código do Imposto de Transacções.

O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase.

*A dívida tributária de cada operador económico é calculada pelo método do crédito de imposto, traduzindo-se na seguinte operação: aplicada a taxa ao valor global das transacções da empresa, em determinado período, deduz-se ao montante assim obtido o imposto por ela suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respectivas facturas de aquisição. O resultado corresponde ao montante a entregar ao Estado.* (Preâmbulo do CIVA)

A incidência real do IVA é regulamentada pelo art.º 1.º do CIVA, o qual refere que estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

- ✓ As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- ✓ As importações de bens;

- ✓ As operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.

O art.º 2.º do CIVA define os pressupostos da incidência subjectiva:

*São sujeitos passivos do imposto “As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS ou IRC.”*

O imposto sobre o valor acrescentado é um imposto incidente sobre todas as operações efectuadas pelos sujeitos passivos do imposto mencionados no art.º 2 do CIVA. Sobre as vendas e prestações de serviços efectuadas, em regra, é liquidado imposto que é devido ao Estado, excepto se beneficiarem de alguma não sujeição ou isenção prevista no Código. Nas aquisições de bens e serviços o imposto pago aos fornecedores pode ou não ser dedutível, em conformidade com os art.ºs 19.º a 21.º do CIVA.

#### 2431 – IVA – Suportado

Esta conta é de uso facultativo uma vez que o imposto quando dedutível pode ser debitado directamente na conta “2432 IVA – Dedutível” ou no caso de não ser dedutível na respectiva conta de activo ou de gasto.

No caso de ser utilizada esta conta é debitada pelo IVA suportado em todas as aquisições relativas a inventários, investimentos não financeiros ou outros bens e serviços.

Credita-se por contrapartida da conta “2432 IVA – Dedutível” (nas respectivas subcontas em que se aplica a dedução).

Se no todo ou parte, o IVA suportado não for dedutível, então a conta credita-se por contrapartida das contas inerentes às respectivas aquisições (Classes 3, 4 ou 6, consoante se trate de inventários, investimentos ou outros bens e serviços) ou da conta “6812 – Outros gastos e perdas / Impostos indirectos”, quando for caso disso.

#### 2432 – IVA Dedutível

Esta é uma das contas fundamentais na movimentação do imposto, pelo facto de por ela passarem todas as quantias de IVA que sejam dedutíveis, de acordo com a legislação em

vigor, relativas a todas as aquisições que se façam de inventários, investimentos financeiros ou de outros bens e serviços.

Assim a conta é debitada pelas quantias do IVA dedutível relativo às diversas aquisições e é creditada, para transferência do saldo respeitante ao período do imposto, por débito de “2435 IVA – Apuramento”.

O art.º 36.º do Código do IVA refere o prazo de emissão e os requisitos que devem constar nas facturas e documentos equivalentes e os art.ºs 44.º a 49.º contêm as regras a aplicar na elaboração da contabilidade, de modo a possibilitar o cálculo do imposto de forma clara e inequívoca e o preenchimento das declarações periódicas. As importações e as aquisições de bens e serviços devem ser registadas de forma a evidenciar:

- ✓ O valor das operações cujo imposto é total ou parcialmente dedutível, excluído o imposto;
- ✓ O valor das operações cujo imposto é totalmente excluído do direito à dedução;
- ✓ O valor das aquisições de gasóleo e similares;
- ✓ O valor do imposto dedutível por taxas.

#### **Conta 2432 – IVA dedutível**

**Factura relativa à venda de um fornecedor nacional matérias-primas, subsidiárias e de consumo, sujeita a IVA à taxa de 21%.**

#### **Registo contabilístico – IVA Dedutível**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
14/07/10	Aquisição de Matéria-prima	312	Matéria-prima, subsidiária e de consumo	272,96 €	
		2432113	IVA Mercado nacional, taxa normal (21%)	57,32 €	
		221	Fornecedor Nacional		330,28 €

**Tabela 9 – Conta 2432 (IVA Dedutível)**  
**Fonte: Anexo 9 (Factura n.º 44203/2010)**

O lançamento referente ao registo desta operação é feito creditando a “Conta 22 – Fornecedores” e a respectiva subconta, debitando em contrapartida a Conta 31 – Compras” e respectiva subconta bem como a conta “2432 – IVA Dedutível”.



## 2433 – IVA Liquidado

Esta conta é uma conta importante na movimentação do imposto, pelo facto de por ela passarem todas as quantias de IVA liquidado, de acordo com a legislação em vigor, relativas a todas as operações gerais e operações de auto consumo e operações gratuitas. Esta conta é também utilizada para o caso da liquidação do IVA nas aquisições intracomunitárias.

Esta conta será creditada pelo IVA liquidado, constante nas facturas ou documentos equivalentes emitidos pela empresa. Esta conta é ainda creditada quando houver lugar à liquidação do IVA por força da afectação ou da utilização de bens estranhos a empresa e de transmissão de bens ou de prestações de serviços gratuitos.

É debitada para transferência do saldo respeitante ao período de imposto, por crédito da conta “2435 - IVA Apuramento”.

Os requisitos exigidos na conta 2432 aplicam-se com as devidas adaptações. Para a liquidação do imposto nas transmissões de bens e prestações de serviços há que ter atenção ao conteúdo dos art.ºs 16.º a 18.º e tabelas anexas, para a definição correcta do valor tributável e respectiva taxa a aplicar. Nas operações isentas ou não sujeitas é importante a referência expressa à legislação aplicável.

### Conta 2433 – IVA liquidado

**Venda a dinheiro relativo à venda de produtos a um cliente nacional sujeita a IVA, à taxa de 20%.**

#### Registo contabilístico – IVA Liquidado

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
20/06/10	Venda de Produtos	712	Produtos acabados e intermédios		37,50 €
		2433113	IVA Mercado nacional, taxa normal		7,50 €
		11	Caixa	45,00 €	

**Tabela 10 – Conta 2433 (IVA Liquidado)**  
Fonte: Anexo 2 (V. Dinheiro n.º381)

Credita-se a conta “71 – Vendas” e a conta “2433 – IVA liquidado”, em contrapartida debita-se a “21 – Clientes” e a respectiva subconta.

#### 2434 – IVA Regularizações

Esta conta regista as regularizações de imposto que uma empresa tiver que efectuar, relativas a erros ou omissões no apuramento do imposto, devoluções, descontos ou abatimentos, rescisões ou reduções de contratos, anulações e incobrabilidade de créditos, roubos, sinistros, etc., conforme situações previstas no art.º78 do Código do IVA.

O art.º78 do CIVA prevê um conjunto de requisitos a cumprir para as regularizações a efectuar, sendo as mesmas obrigatórias desde que se refiram a imposto liquidado a menos e facultativas se foi liquidado a mais. No caso de regularizações a favor da empresa, as mesmas só terão aceitação fiscal se houver documento de suporte comprovativo de que foi efectuada a regularização a favor do Estado.

A subdivisão desta conta, apresenta a sua estrutura conforme anexo 1.

Esta conta é debitada ou creditada pelas correcções de imposto apuradas nos termos do referido código e susceptíveis de serem efectuadas nas respectivas declarações periódicas, por crédito ou débito da conta “2435 IVA Apuramento”.

Se a regularização for a favor da empresa, debita-se a conta “24341 – Mensais (ou trimestrais) a favor da empresa, no caso de a correcção for a favor do Estado, credita-se a conta “24342 – Mensais (ou trimestrais) a favor do Estado”, sendo estas regularizações sempre obrigatórias.

#### 2435 – IVA Apuramento

Esta conta regista as operações respeitantes ao apuramento do imposto a pagar ou a recuperar num determinado período. Esta conta é debitada pelos saldos devedores das diversas contas “2432 IVA – Dedutível” e “2434 – IVA Regularizações”. É creditada também pelos saldos credores das contas “2433 – IVA Liquidado” e “2434 IVA Regularizações”.

Quando exista saldo na conta “2437 IVA a recuperar”, esta conta “2435 – IVA Apuramento” é também debitada pelo valor respeitante ao montante de crédito do imposto reportado do período anterior e sobre o qual não exista nenhum pedido de reembolso.

Após estes registos o respectivo saldo transfere-se a crédito para a conta “2436 – IVA a Pagar”, no caso de ser credor e existir imposto a pagar, ou a débito para a conta “2437 – IVA a Recuperar, no caso de ser devedor e existir imposto a recuperar.

De acordo com o art.º19.º o apuramento do IVA resulta da diferença entre o imposto liquidado (recebido pela empresa aquando da venda ou de prestação de serviços) e o imposto dedutível (pago pela empresa na aquisição de bens e/ ou serviços) em determinado período.

A alínea a) e b) do n.º 2 do art.º 19.º refere que “ só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:

- ✓ Facturas e documentos equivalentes passados em forma legal;
- ✓ No recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de Importação, bem como em documentos emitidos por via electrónica pela Direcção-Geral da alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nos quais conste o número e data do movimento de caixa”.

Como já foi referido, os sujeitos passivos do IVA são integrados em dois regimes em função do seu volume de negócios:

- ✓ Regime trimestral, para o volume anual de negócios inferior a 650.000 euros.

A declaração periódica deve ser entregue até:

- 15 de Fevereiro, referente ao último trimestre do ano anterior;
- 15 de Maio, referente ao primeiro trimestre do ano corrente;
- 15 de Agosto, referente ao segundo trimestre do ano corrente;
- 15 de Novembro, referente ao terceiro trimestre do corrente ano.

Se as referidas datas coincidirem com um sábado, domingo ou feriado, o último dia do prazo passa para o primeiro dia útil imediatamente seguinte.

- ✓ Regime mensal, para o volume anual de negócios superior a 650.000 euros.

A declaração periódica, de determinado mês deve ser entregue até ao dia 10 do segundo mês seguinte, ou seja, o IVA referente a Janeiro deve ser entregue até ao dia 10 de Março e o IVA referente a Novembro deve ser entregue até ao dia 10 de Janeiro do ano seguinte.

Em relação à empresa P&B, o apuramento do IVA referente ao mês de Junho, entregue até ao dia 10 de Agosto de 2010, registou as seguintes operações:

### Conta 2435 – IVA Apuramento

#### Apuramento do IVA referente ao período 2010/06.

#### Registo contabilístico – IVA Apuramento

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
30/06/10	IVA Apuramento	2432113	Inventários - IVA dedutível Mercado Nacional		940,54 €
		2432311	Outros bens e serviços IVA dedutível - Mercado Nacional -Taxa reduzida		16,37 €
		2432313	Outros bens e serviços IVA dedutível - Mercado Nacional -Taxa reduzida		108,52 €
		2432314	Gasóleo IVA dedutível		18,08 €
		2433113	IVA Liquidado Operações gerais – Taxa normal	2.927,80 €	
		2435	IVA Apuramento		1.844,29 €
		2435	IVA Apuramento	1.844,29 €	
		2436	IVA a Pagar		1.844,29 €

Tabela 11 – IVA Apuramento  
Fonte: anexo 10 (Balancete de Conta 24)

O saldo credor no valor de 1.844,29 euros da conta 2436 diz respeito ao IVA a pagar referente ao mês de Junho de 2010.

Através do programa de Contabilidade “Filosolft SNC.32” utilizado pelo Gabinete de Contabilidade, o apuramento do IVA é feito automaticamente, bem como o preenchimento da declaração periódica (anexo 12).

The screenshot displays the 'SNC.32' software interface for the periodic IVA declaration. The window title is 'SNC.32 [PYB] [2010] P&B - PUBLIC. ARTES GRAFICAS, LDA - [Consulta de declaração periódica de I.V.A.]'. The interface includes a menu bar with options like 'Ficheiros', 'Movimentos', 'Tabelas', 'Consultas', 'Listagens', 'Mapas', 'Utilitários', and 'Ajuda'. Below the menu is a toolbar with icons for 'Empresas', 'Lançamentos', 'Plano', 'I.V.A.', 'Bal.Razão', 'Bal.Analí...', 'Extratos ...', and 'Janelas'. The main area shows the declaration form for the year 2010, month 6 (June), with a total amount to be paid ('A Pagar') of 1.844,29. The form is divided into sections for different types of transactions, with a grid for entering values. A sidebar on the right shows 'Quadro 06' and 'Pagamento'. The bottom status bar shows 'SNC.32 v6.0.1' and 'LOCAL sessão:0 utilizador:Paulo Condesso'.

Descrição	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	20	21	22	23	24	40	41	61	65	66	67	68	81	90	91	92		
1-Transmissões de bens e prestação de serviços em que liquidou imposto:																																			
À taxa reduzida																																			
À taxa intermédia																																			
À taxa normal			14.639,00																																
Transm.intracomunitárias de bens e op.assimiladas																																			
Isentas:																																			
Oper.previstas na al.b) do nº1 do art.20 do CIVA																																			
Operações que não conferem direito a dedução																																			
TOTALS (10=12+14+15) (11=13)																																			
2 - Aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas :																																			
Cujo imposto foi liquidado pelo declarante:																																			
Abrangidas pelos Artigos 15º do CIVA ou RITI:																																			
Abrangidas pelos nºs 3 4 e 5 do Art. 22º do RITI:																																			
3 - Prest.Serv.efect.p/ suj.passiv. out.estados imposto pg pelo decl.																																			
3/4 - Imposto dedutível :																																			
Imobilizado																																			
À taxa reduzida																																			
À taxa intermédia																																			
À taxa normal																																			
Outros bens e serviços																																			
4/5 - Regular.mensais/trimest./anuais, excepto as indicadas no campo 81																																			
5/6 - Excesso a reportar do periodo anterior																																			
6/7 - Anexo (ver campo 1, 2 ou 3 do Quadro 4)																																			
7/8 - Anexo (ver campo 1, 2 ou 3 do Quadro 4)																																			
8/9 - Regularizações a favor do suj.passivo comunicadas pela D5CIVA																																			
TOTALS:			14.639,00																																

Figura 4 - Declaração periódica de IVA

Fonte: anexo 11 (Declaração periódica de IVA)

O envio da Declaração do IVA por via electrónica da empresa P&B. implica os seguintes passos:

Site <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/>

Introdução do NIF e da senha do TOC

Opção TOC – Entregar IVA

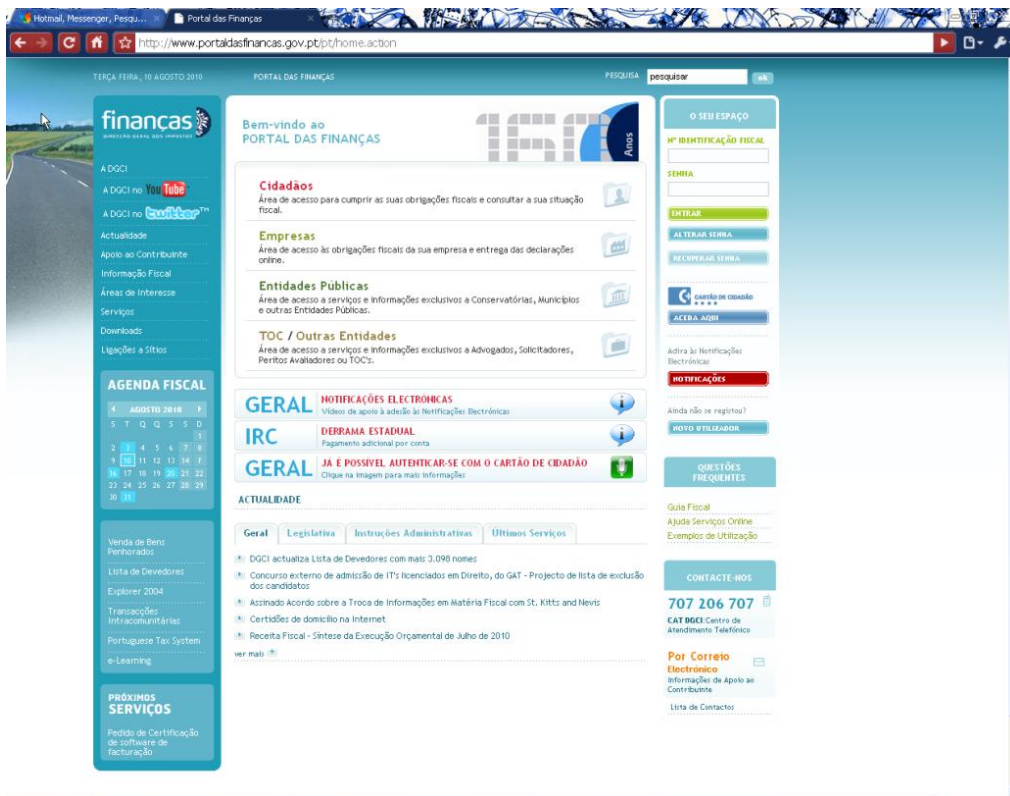


Figura 5 - Envio da declaração do IVA

## Introdução do NIPC da empresa

## Continuar – IVA – Entregar declaração periódica

## Preenchimento e gravar

## Validar e submeter

No nosso caso existe IVA a pagar. Após a validação por parte da DGCI, que emite a referência de pagamento, a empresa procede ao cumprimento da sua obrigação em qualquer tesouraria de finanças, nas caixas Multibanco, CTT ou através de *Home Banking*.

## 2436 – IVA A pagar

Esta conta regista o valor do imposto a pagar ao Estado referente a um determinado período. Credita-se pelo montante do imposto a pagar, com referência a cada período de imposto, por transferência do saldo credor de 2435. É ainda creditada, por contrapartida de “2439 – Liquidações oficiosas”, pelos montantes liquidados oficiosamente.

Debita-se pelos pagamentos de imposto, quer estes respeitem a valores declarados pelo sujeito passivo, quer a valores liquidados oficiosamente.

## Conta 2436 – IVA a Pagar

## Pagamento do IVA referente ao período 2010/06.

### Registo contabilístico – IVA a Pagar

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
10/08/10	Pagamento de IVA	2436	Pagamento do imposto	1.844,29 €	
		122	Depósitos à ordem (CA)		1.844,29 €

**Tabela 12 – IVA a pagar**  
**Fonte: anexo 12 (Pagamento de Declaração periódica de IVA)**

Se do apuramento entre o imposto liquidado e o imposto dedutível resultar imposto a pagar o mesmo deve respeitar os prazos do art.º 41.º do CIVA, sob pena de ser extraída certidão de dívida.

#### 2437 – IVA A recuperar

Esta conta regista o valor do imposto a recuperar do Estado referente a um determinado período.

Esta conta é debitada por transferência do saldo da conta 2435, quando devedor, referente a um determinado período de imposto, representando tal valor o montante de crédito de imposto sobre o Estado no período em referência.

Aquando do envio da declaração do IVA, se for pedido reembolso, esta conta será creditada, na parte correspondente a tal pedido, por contrapartida da conta “2438 – Reembolsos pedidos”. A diferença entre o crédito do imposto (saldo da conta 2437) e o reembolso pedido, ou, na falta deste, a totalidade do crédito, será de novo transferida para a conta 2435, no momento em que for apurado o imposto do período subsequente.

O resultado apurado entre o imposto liquidado e o imposto dedutível pode gerar crédito a favor da empresa. Se existir crédito, reporta para o período seguinte ou pede reembolso se estiverem reunidos os requisitos constantes na Lei n.º10/2009, de 10 de Março a qual introduziu alterações no n.º 6 do art.º 22.º do CIVA.

#### 2438 – IVA Reembolsos pedidos

Esta conta regista os créditos de imposto relativamente aos quais foi exercido um pedido de reembolso.

É debitada aquando da solicitação de pedido de reembolso por contrapartida da conta “2437 – IVA a Recuperar”. É creditada posteriormente quando existir uma decisão da Administração Fiscal sobre tal pedido.

#### 2439 – IVA Liquidações oficiosas

Nesta conta é registada a quantia referente a liquidações oficiosas que a empresa tiver pendentes com a Administração Fiscal.

Esta conta é debitada pelo montante das liquidações oficiosas, por crédito da “2436 – IVA a pagar”. Se a liquidação ficar sem efeito, por decisão da Administração Fiscal, proceder-se-á à anulação deste lançamento.

Caso seja efectuado o seu pagamento mediante movimentação da conta 2436, precede-se posteriormente a sua regularização pela forma referida nos comentários à conta 2436, ou quando não se tratar de omissão no apuramento contabilístico do imposto a pagar, por débito da conta “681 – Impostos”.

As liquidações oficiosas como é referido nos art.ºs 88.º e 89.º do CIVA ocorrem:

- ✓ Quando se encontram em falta as declarações periódicas, podendo a falta ser suprida com o envio da respectiva declaração em falta.
- ✓ Quando a Administração fiscal tiver conhecimento da existência de imposto em falta, através de acções inspectivas ou outros elementos.

A entrega da Declaração Periódica é obrigatória, mesmo que no período em causa, a empresa não tenha efectuado qualquer operação tributável, ou seja não tenha registado vendas de bens e prestações de serviços.

#### 244 – Outros impostos

Esta conta regista os outros impostos não abrangidos nas contas anteriores e o seu registo deve adequar-se às características do imposto em questão.

A nível da tributação das empresas em geral, os impostos mais relevantes são o IRC, o IRS e o IVA. Residualmente podem surgir outros como o Imposto do Selo que incide sobre



contratos, letras, empréstimos, escrituras, etc., ou outros impostos especiais de consumo, para os quais é importante ter atenção à forma e prazos de liquidação e pagamento.

#### 245 – Contribuições para a segurança social

Esta conta regista todos os movimentos existentes com a Segurança social, nomeadamente as retenções efectuadas ao pessoal referente à sua comparticipação para a segurança social e aos encargos sobre as remunerações a cargo da entidade patronal.

Esta conta poderá ser desenvolvida em função das necessidades declarativas, por exemplo em função das diversas taxas.

O reconhecimento desta conta foi já desenvolvido na descrição da Conta “23 – Pessoal”.

#### 246 – Tributos das autarquias locais

Nesta conta registam-se as relações com as autarquias locais (Câmaras, Juntas de Freguesia) que tenham características de tributos (taxas locais e contribuições diversas).

As autarquias são beneficiárias de diversos impostos e taxas, nomeadamente:

- ✓ Imposto sobre o património: IMI em que o pagamento é anual/ semestral em função do montante e IMT em que o pagamento é ocasional;
- ✓ Imposto sobre veículos;
- ✓ Derrama, incidente sobre o lucro tributável das empresas e cuja taxa é fixada pela autarquia onde a empresa tem a sua sede, podendo variar entre 0% e 1,5% de acordo com a Lei das Finanças Locais (Lei n.º2/2007).
- ✓ No concelho de Pinhel a derrama tem uma taxa de 0%.

#### 248 – Outras tributações

Conta residual onde se registam as relações com o Estado e outros entes públicos, referentes a impostos e taxas, não enquadráveis nas contas anteriormente referidas.

### **Conta 25 – Financiamentos obtidos**

Registam-se nesta conta os financiamentos obtidos, sejam eles de instituições financeiras ou de outras entidades, como sejam, os participantes de capital, entidades onde tenhamos participação ou mesmo no caso da obtenção de empréstimos por emissão de obrigações.

Esta conta “25 – financiamentos obtidos” é apresentada no balanço, no passivo, na rubrica «Financiamentos obtidos». As quantias podem surgir no passivo corrente ou no passivo não corrente em função de serem liquidadas num período até doze meses após a data do balanço (passivo corrente) ou a mais de doze meses (passivo não corrente).

Em sede de IRC os gastos de natureza financeira incluem os juros de capitais alheios aplicados na exploração, de acordo com o art.º 23.º n.º 1 c). De referir que o art.º 18.º do CIRC determina que: “Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento”, o que significa que é necessário proceder à periodização dos juros pagos relativos aos financiamentos.

### **Conta 25 – Financiamentos obtidos**

**Documento relativo à amortização de empréstimo, respectivos juros, imposto de selo e outros serviços bancários.**

#### **Registo contabilístico – Empréstimos bancários**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
12/05/10	Amortização de empréstimo e pagamento de juros	2511113	Empréstimo bancário (CA)	462,14 €	
		69111	Juros de financiamentos obtidos	147,74 €	
		6988131	Serviços	3,00 €	
		681234	Imposto selo (s/com proc.)	0,12 €	
		681235	Imposto selo (s/juros)	5,91 €	
		122	Depósitos à ordem (CA)		618,91 €

**Tabela 13 – Empréstimos bancários**  
**Fonte: anexo 3 (Documento bancário)**

### **Conta 26 – Accionistas / sócios**

Englobam-se nesta conta todas as operações relativas às relações com os titulares de capital nesta qualidade.

Esta conta “26 – Accionistas / sócios”, é apresentada tanto no activo como no passivo e no capital próprio.

Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos titulares, bem como, os adiantamentos por conta de lucros, são considerados rendimentos de capitais (art.º 5.º n.º 2 b)). Estes rendimentos por regra estão sujeitos a tributação por retenção na fonte em sede de IRS ou IRC, dependendo da qualidade de quem os recebe (art.º 94.º n.º 1 c) e n.º 4 do CIRC e art.º 101.º n.º 1 a) do CIRS).

O art.º 97.º n.º 1 c) dispensa a retenção na fonte para as entidades que beneficiem do regime previsto no art.º 51.º n.º 1.

Não existiram relações com os titulares de capital que exigisse o seu reconhecimento.

## **Conta 27 – Outras contas a receber e a pagar**

Nestas contas registam-se os movimentos referentes a contas a receber e a pagar não enquadradas nas contas anteriormente apresentadas nesta classe.

Esta conta, pela sua característica de ser uma conta que recebe todos os movimentos de contas a receber e a pagar não enquadradas nas contas anteriores, é uma conta mista, no sentido de que tem contas com saldo devedor e outras com saldo credor, logo reconhecidas no activo ou no passivo consoante a natureza do saldo.

## **Conta 28 – Diferimentos**

*“Compreende os gastos e os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes”.* (SNC – Notas de Enquadramento)

Tal como a conta “272 – Devedores e Credores por acréscimos (periodização económica) ” também esta conta surge pela necessidade de respeitar o pressuposto subjacente do acréscimo (Estrutura Conceptual, § 22).

## **Conta 29 – Provisões**

*“Esta conta serve para registar as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência (NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes e NCRF 26 - Matérias ambientais) ”.*

*“As suas subcontas devem ser utilizadas directamente pelos dispêndios para que foram reconhecidas, sem prejuízo das reversões a que haja lugar”.* (SNC – Notas de Enquadramento)

### **c) Classe 3 - Inventários e activos biológicos**

*“Esta classe inclui os inventários (existências):*

*Detidos para venda no decurso da actividade empresarial;*

*No processo de produção para essa venda;*

*Na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.*

*Integra, também, os activos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da actividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal da actividade, quer de produção ou regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários.*

*As quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que em matéria de mensuração se estabelece na NCRF 18 – Inventários, pelo que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos a que haja lugar, e na NCRF 17 – Agricultura”.* (SNC – Notas de enquadramento)

As contas da classe 3 – Inventários e Activos Biológicos surgem no balanço no activo corrente na rubrica «Inventários» (contas 32, 33, 34, 35, 36 e 39) e na rubrica «Activos biológicos» (conta 37).

Esta classe é constituída por nove contas do 1.º grau que se apresentam de acordo com o código de contas de empresa (anexo 1).

#### **Conta 31 – Compras**

Esta conta destina-se a formar o custo da compra de mercadorias, matérias-primas, subsidiárias e de consumo e dos activos biológicos para posterior transferência para as contas “32 – Mercadorias”, “33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo” ou para a conta “613 – Activos biológicos (compras) ”.

Esta conta não é reconhecida no balanço, pois imediatamente antes do momento de relato ela deve ser saldada para que o custo das compras esteja reflectido na respectiva conta de mercadorias “32 – Mercadorias” e “33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo”.

Por ser a uma das contas desta classe mais utilizada pela empresa desenvolvemos de forma mais detalhada a conta “312 - Matérias-primas, subsidiárias e de consumo”.

### **Conta 312 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo**

**Factura relativa à venda de um fornecedor nacional matérias-primas, subsidiárias e de consumo, sujeita a IVA à taxa de 20%.**

#### **Registo contabilístico – Compras**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
21/05/10	Aquisição de matérias-primas	31.2.1.1.3	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo – Taxa normal	60,00 €	
		24.3.2.1.1.3	IVA dedutível - Mercado nacional, taxa normal	12,00 €	
		22.1.1.1.xx	Fornecedor Nacional		72,00 €

**Tabela 14 – Conta 312 (Matérias primas, subsidiárias e de consumo)**  
**Fonte: Anexo 13 (Factura n.º3490)**

Debita-se pelo custo das matérias-primas, subsidiárias e de consumo, por crédito da conta do fornecedor

O IVA pago pela aquisição dos inventários e matérias consumidas é dedutível, devendo ser individualizado por taxas e por mercados, conforme código de contas (anexo 1) de forma a facilitar a verificação e controlo, sobretudo por parte da Administração Fiscal, conforme art.º 44.º do CIVA.

O custo da compra de inventários inclui:

- ✓ Preço de compra, deduzido de descontos comerciais, abatimento e outros itens semelhantes; direitos de importação e outros impostos (não dedutíveis);
- ✓ Custos de transporte e manuseamento, outros custos directamente atribuíveis à aquisição;
- ✓ Outros custos até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actual (§ 15 da NCRF 18)

317 – Devoluções de compras

Esta conta destina-se a registar as devoluções de compras cuja compra tenha sido registada nas contas 311 a 313.

No código de contas da empresa esta é uma conta em que o seu desdobramento permite a verificação e controlo do imposto deduzido. Se o imposto já foi deduzido será necessário efectuar a sua regularização nos termos do art.º 78.º do CIVA, a qual é obrigatória por se tratar de imposto a favor do Estado.

### **Conta 317 – Devolução de compras**

**Nota de crédito do fornecedor nacional, relativa à devolução de matérias-primas, subsidiárias e de consumo, sujeita a IVA à taxa de 20%.**

#### **Registo contabilístico – Devolução de compras**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
18/02/10	Devolução de compras (Nota de Crédito)	22.1.1.1.xx	Fornecedor nacional	224,24 €	
		24.3.4.2.2	IVA taxa regularizações a favor do Estado à taxa normal		37,37 €
		31.7.1.1.6	Devolução de compras		186,87 €

**Tabela 15 – Conta 317 (Devolução de compras)**  
**Fonte: Anexo 14 (Nota de crédito N.º457)**

Debita-se a conta de fornecedores (2211), em contrapartida credita-se a conta “317 - Devoluções de compras” e a conta “2434 IVA – Regularizações” a favor do Estado à taxa normal.

### **Conta 32 – Mercadorias**

Esta conta regista o custo dos bens detidos pela entidade para venda no decurso ordinário da actividade empresarial.

### **Conta 33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo**

Esta conta regista o custo dos bens detidos pela entidade na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Esta conta é apresentada no balanço, no activo corrente<sup>10</sup>, na rubrica «Inventários»

A mensuração é feita ao custo, que é composto por:

- ✓ Preço de compra, deduzido de descontos comerciais, abatimento e outros itens semelhantes; direitos de importação e outros impostos (não dedutíveis);
- ✓ Custos de transporte e manuseamento, outros custos directamente atribuíveis à aquisição;

Depois do registo inicial ao custo, as matérias-primas, subsidiárias e de consumo devem ser mensuradas ao custo ou ao valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Só em condições muito especiais é que pode ser usado o valor realizável líquido quando superior ao custo.

Quando o valor realizável líquido é inferior ao valor de custo dá origem a perdas por imparidade sendo necessário proceder ao ajustamento.

A verificação do valor realizável líquido e a sua comparação com o custo torna-se necessário nos momentos de relato e quando houver situações anómalas que o justifiquem.

O custo das matérias consumidas deve ser considerado de acordo com uma das seguintes fórmulas de custeio:

- ✓ Custo específico (§ 23 NCRF 18 Inventários)
- ✓ Custo médio ponderado (§ 25 NCRF Inventários)
- ✓ FIFO “primeira entrada, primeira saída” (§ 25 NCRF Inventários)

Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade.

Na contabilização dos inventários devem-se considerar dois métodos: O sistema de inventário permanente e o sistema de inventário intermitente.

Em conformidade com o n.º 1, do art.º 12.º, do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, “as entidades a que seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade

---

<sup>10</sup> §14 NCRF 1 – Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios: a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade.

adoptadas pela EU ficam obrigadas a adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos:

- ✓ Proceder as contagens físicas dos inventários com referência ao final do exercício, ou, ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício;
- ✓ Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, de forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respectivos registos contabilísticos.”

O n.º 2 e seguintes apresentam situações da não aplicação do sistema de inventário permanente e situações de dispensa do mesmo, nomeadamente, *“às entidades nele referidas que não ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites<sup>11</sup> indicados no n.º 2 do art.º 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no exercício seguinte ao termo daquele período.”*

#### **Conta 34 – Produtos acabados e intermédios**

Esta conta regista o custo de produção dos produtos acabados provenientes da actividade produtiva da entidade que serão objecto de venda.

#### **Conta 35 – Subprodutos, Desperdícios, Resíduos e Refugos**

Esta conta destina-se a registar a quantia atribuída aos produtos, que resultam do processo produtivo tendo valor comercial reduzido ou nulo.

#### **Conta 36 – Produtos e trabalhos em curso**

Esta conta destina-se a registar o custo acumulado da produção em curso.

#### **Conta 38 – Reclassificação e Regularização de Inventários e activos biológicos**

Esta conta destina-se a registar as reclassificações de e para inventários e activos biológicos, e as regularizações de inventários e activos biológicos, nomeadamente quebras, sobras, ofertas e outras operações que não sejam compras, vendas ou consumos.

---

<sup>11</sup> Total do balanço - € 1.500.000; Total das vendas líquidas e proveitos - € 3.000.000; Número médio de trabalhadores durante o exercício – 50.



### **Conta 39 – Adiantamentos por conta de compras**

Esta conta “regista as entregas feitas pela entidade a compras cujo preço esteja previamente fixado. Pela recepção da factura, estas verbas devem ser transferidas para a conta 221 – Fornecedores c/c”. (SNC – Notas de Enquadramento)

Caso o preço não esteja fixado a conta a utilizar é a “228 – Adiantamentos a fornecedores”.

### **d) Classe 6 – Gastos**

*“Esta classe inclui os gastos e as perdas respeitantes ao período”.* (SNC - Nota de Enquadramento)

A definição de gastos apresenta duas abrangências: gastos em sentido amplo e gastos em sentido restrito. Em sentido restrito, os gastos são os que resultem do decurso das actividades ordinárias da empresa e incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações.

Em sentido amplo, engloba o conceito de perdas. As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade, como por exemplo as que resultam de desastres, como os incêndios e as inundações, bem como as que provêm da alienação de activos não correntes (definições de acordo com os §§ 76 a 78 da Estrutura Conceptual).

### **Conta 61 – Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas**

Esta conta regista o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, por venda ou integração no processo produtivo.

É apresentada na Demonstração dos Resultados por Naturezas (DRN), na rubrica com o mesmo nome “Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas”.

Os gastos com os inventários vendidos e matérias consumidas são aceites fiscalmente, desde que respeitem os condicionalismos previstos no art.º 26.º conjugado com o art.º 28.º do CIRC.

### **Conta 62 – Fornecimentos e serviços externos**

Esta conta regista os gastos com materiais consumidos e/ ou de serviços prestados por terceiros ao longo do período.

Esta conta inclui:

Conta 621 – Subcontratos

Regista a quantia dos trabalhos necessários ao processo produtivo próprio, existindo acordo formal com outras entidades.

Conta 622 – Serviços especializados

Esta conta destina-se a registar os gastos do período respeitantes a serviços especializados prestados por outras empresas.

São aceites como gastos de acordo com o art.º23.º do CIRC. Se for liquidado IVA pelos prestadores de serviços o mesmo é dedutível de acordo com os art.º19.º e 20.º do CIVA. Podem ainda os prestadores de serviços estar sujeitos a retenção na fonte à taxa de 20% ou 10% se estiverem enquadrados na alínea c) do n.º 1 do art.º101.º do CIRS. Estão incluídos nesta situação o pagamento de honorários.

Conta 623 – Materiais

Esta conta destina-se a registar os gastos do período respeitantes ao consumo de materiais.

Esta conta está subdividida em:

6231 – Ferramentas e utensílios de desgaste rápido

6232 – Livros e documentação técnica

6233 – Material de escritório

6234 – Artigos para oferta

6238 – Outros

Exemplo de reconhecimento de um lançamento contabilístico na conta “6233 – Material de escritório”.

**Conta 6233 – Material de escritório**

**Factura referente a compra de material de escritório, sujeita a IVA à taxa de 20%.**

**Registo contabilístico – Material de escritório**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
15/06/10	Material de escritório	6233	Material de Escritório	13,33 €	
		2432313	IVA	2,67 €	
		221112	Fornecedor nacional		16,00 €

**Tabela 16 – Conta 6233 (Material de escritório)**

**Fonte: Anexo 15 (Factura n.º 20100149)**

Debita-se a conta “6233 – Material de escritório” e a conta “2432 – IVA dedutível” em contrapartida, credita-se a conta “221 – Fornecedores c/c”.

Conta 624 – Energia e fluidos

A facturação recebida, nomeadamente a electricidade e a água pode não coincidir com o real consumo do período pelo que estes itens poderão ser alvo de especialização à data do balanço.

Em função da natureza esta conta está desdobrada em:

6241 – Electricidade

Esta conta regista os gastos do período respeitantes ao consumo da electricidade independentemente do seu uso.

**Conta 6241 – Electricidade**

**Factura/recibo referente ao pagamento do fornecimento de serviço de electricidade, sujeito a IVA à taxa de 5% e 6%.**

### Registo contabilístico – Electricidade

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
20/06/10	Gastos com electricidade	624111	Electricidade	57,31 €	
		624111	Electricidade	75,90 €	
		2432311	IVA taxa reduzida 5%	2,87 €	
		2432311	IVA taxa reduzida 6%	4,55 €	
		68131	Taxas c/ IVA dedutível	1,74 €	
		2432311	IVA taxa reduzida	0,10 €	
		122	Depósitos à ordem – CCA		142,47 €

**Tabela 17 – Conta 6241 (Electricidade)**  
**Fonte: Anexo 16 (Factura n.º 3057382)**

Debita-se a conta 6241 e a conta 2432 referente ao IVA dedutível à taxa reduzida, tendo presente outras situações, nomeadamente, taxas e outros débitos em contrapartida da conta 12.

A situação da factura reflectir a taxa do IVA de 5% e de 6% deve-se ao período de facturação (19/06 a 16/07/2010) o qual corresponde ao fim da taxa do IVA a 5% e ao início da nova taxa do IVA (6%).

#### 6242 – Combustíveis

Esta conta regista os gastos do período respeitantes a combustíveis independentemente da sua forma ou uso.

O art.º44 do CIVA determina que a contabilidade deve ser preparada de forma a possibilitar o cálculo do imposto, bem como permitir o seu controlo. Também o CIRC prevê a tributação autónoma dos encargos relativos a viatura ligeiras de passageiros ou mistas, nas quais se incluem os combustíveis, e, ainda em função do valor de aquisição. Assim, são criadas

tantas contas quanto as necessárias para individualizar por tipo de custos, e se necessário atendendo ao valor de aquisição, bem como, por IVA dedutível parcial ou total ou não dedutível.

De acordo com a alínea b) do art.º 21.º do CIVA:

*“Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 % (...).*

Esta conta está subdividida conforme anexo 1, código de contas da empresa e de acordo com o preceito do art.º 44 do CIVA.

### **Conta 6242 – Combustíveis**

**Factura, referente ao fornecimento de combustíveis (gasóleo) sujeito a IVA à taxa normal, dedutível parcialmente (50%).**

#### **Registo contabilístico – Combustíveis**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
20/06/10	Gastos com Combustíveis	6242xxx	Combustíveis	198,91 €	
		243xxx	IVA parcialmente dedutível	18,08 €	
		221xxx	Fornecedor nacional		216,99 €

**Tabela 18 – 6242 (Combustíveis)**  
**Fonte: Anexo 17 (Factura 271)**

Debita-se a conta 6242 e a conta 2432 referente ao IVA, dedutível parcialmente (50%), à taxa normal em contrapartida da conta 221 – Fornecedores c/c.

### 6243 – Água

Esta conta regista os gastos do período respeitantes à água consumida.

### **Conta 6243 – Água**

**Factura / Recibo, referente ao fornecimento de água sujeito a IVA à taxa reduzida.**

**Registo contabilístico – Água**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
20/06/10	Gastos com água	6243	Água	4,20 €	
		2432	IVA Taxa reduzida	0,21 €	
		6813	Taxas	4,00 €	
		111	Caixa		8,41 €

**Tabela 19 – Conta 6243 (Água)**

**Fonte: Anexo 18 (Factura / Recibo3255)**

6248 – Outros

Esta conta regista os gastos do período respeitantes a outro tipo de energia e fluidos que não sejam enquadrados nas subcontas anteriores.

Conta 625 – Deslocações, estadas e transportes

Compreende os gastos com alojamento, alimentação fora do local de trabalho e transporte pontual.

Sendo aceite fiscalmente como gastos, é de salientar que o art.º 21.º n.º 1 c) e d) do CIVA exclui do direito à dedução do imposto contido nas despesas com transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e pessoal, incluindo as portagens, excepto se estiverem enquadradas nas alíneas c) d) e e) do n.º2 do referido artigo em que o imposto pode ser dedutível em 25% ou 50%.

Conta 626 – Serviços diversos

Destina-se a registar os gastos do período respeitantes a serviços diversos, prestados por entidades externas.

Apresentam-se de seguida alguns lançamentos referentes às contas utilizadas pela empresa no período em análise.

### **Conta 6262 – Comunicação**

**Factura / Recibo, referente ao fornecimento de comunicações sujeito a IVA à taxa normal de 20% e 21%.**

#### **Registo contabilístico – Comunicação**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
9/07/10	Comunicações (TMN)	62621	Comunicação	155,88 €	
		62621	Comunicação	4,33 €	
		2432313	IVA dedutível - Mercado nacional, taxa normal 21%	32,73€	
		2432313	IVA dedutível - Mercado nacional, taxa normal 20%	0,87 €	
		124	Depósitos à ordem - BPI		193,81 €

**Tabela 20 – Conta 6262 (Comunicação)**  
**Fonte: Anexo 19 (Factura /Recibo n.º37531)**

### **Conta 63 – Gastos com o pessoal**

Esta conta regista os gastos com pessoal da empresa que devam ser reconhecidos no período. Devem ser reconhecidos todos os benefícios dos empregados (de acordo com a NCRF 28 – Benefícios dos empregados) independentemente de serem processados no período ou em períodos subsequentes.

Esta conta é apresentada na Demonstração dos Resultados por Natureza (DRN), na rubrica com o mesmo nome “Gastos com o pessoal”.

A movimentação desta conta foi já explicada nos procedimentos relativos às contas 231 e 232.

OS gastos com o pessoal são aceites fiscalmente de acordo com o art.º 23.º do CIRC, de entre os quais se podem salientar as remunerações, incluindo a participação nos lucros, ajudas de custo, seguros, bem como contribuições para fundos de pensões ou outros benefícios para cessação do emprego.

O pagamento de ajudas de custo e a participação nos lucros quer a trabalhadores, quer a membros de órgãos sociais, estão previstos para a sua aceitação em termos fiscais, de acordo com n.º1, alínea f) e n.º 3 do art.º 45 do CIRC.

Os gastos com pessoal ficam sujeitos a retenção na fonte de acordo com o art.º 99.º conjugado com o art.º 2.º do CIRC. Para os encargos dedutíveis com as despesas de ajudas de custo e transportes, que não sejam tributadas em IRS, bem como os não dedutíveis se as entidades pagadoras apresentarem prejuízo fiscal, o art.º 88.º do CIRC prevê também a tributação autónoma à taxa de 5%.

Ou seja:

<b>Ajudas de custo e transporte</b>	<b>Custo</b>	<b>Tributação Autónoma</b>
Debitadas a clientes	Sim	Não
Constituem rendimento da Categoria A	Sim	Não
Com mapa	Sim	Sim (5%)
Sem mapa	S/ prejuízo - Não	Não
	C/ prejuízo - Não	Sim (5%)

**Tabela 21-Tributação de Ajudas de custo e transportes**  
(Adaptado do Manual de IRC - Direcção Geral dos Impostos - Centro de formação)

## **Conta 64 – Gastos de depreciação e de amortização**

Esta conta regista os gastos de depreciações das propriedades de investimento, do activo fixo tangível e as amortizações dos activos intangíveis que devam ser reconhecidos no período.

Os gastos a reconhecer no período com depreciações de activos fixos tangíveis (e propriedades de investimento) são reguladas pela “NCRF 7 – Activos fixos tangíveis.”

Os gastos a reconhecer no período com amortizações de activos intangíveis são reguladas pela “NCRF 7 – Activos intangíveis.”



Esta conta é apresentada na Demonstração de Resultados por Natureza (DRN), na rubrica “Gastos/Reversões de depreciação e de amortização”.

A conta “64 – Gastos de depreciação e de amortização” devem ser subdivididas em função das respectivas contas dos activos fixos.

64.1 Propriedades de investimento

64.2 Activos fixos tangíveis

64.3 Activos intangíveis.

Estas contas destinam-se a registar os gastos com as depreciações (conta 641 e 642) e amortizações (conta 643) do período.

Estas contas são debitadas pela depreciação / amortização do período por crédito das respectivas contas de depreciação / amortização acumuladas, nomeadamente:

Conta 428 para as depreciações acumuladas referentes às propriedades de investimento;

Conta 438 para as depreciações acumuladas referentes aos activos fixos tangíveis;

Conta 448 para as amortizações acumuladas referentes aos activos fixos intangíveis.

As depreciações e amortizações de activos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento, são aceites como gastos para efeitos fiscais, desde que esses activos estejam sujeitos a depreciação, de e as amortizações dos activos são aceites como custo fiscal, com as limitações impostas pelo art.º 34.º do CIRC.

Relativamente aos gastos com as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos os mesmos estão sujeitos a tributação autónoma nos termos do art.º 88.º do CIRC.

### **Conta 65 – Perdas por imparidade**

Esta conta regista as perdas por imparidade dos activos mensurados ao custo ou custo amortizado que devam ser reconhecidos no período.

Esta conta é apresentada no DRN, nas rubricas: Conta 651, Ajustamentos de inventários (perdas/reversões); Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões) conta 651;

Imparidade de investimentos depreciables/amortizables (perdas/reversões) contas 654, 655 e 656; e Imparidade de investimentos não depreciables/amortizables (perdas/reversões) conta 653, 657 e 658. Cada uma das rubricas recebe ainda as contas 762x referentes às respectivas reversões.

As perdas por imparidade de activos fixos tangíveis e intangíveis são regulados pela “NCRF 12 – Imparidade de activos” conjugado com a “NCRF 6 – Activos intangíveis.”

Só são aceites fiscalmente as perdas por imparidade que tiverem por fim a cobertura de créditos de cobrança duvidosa, bem como, as que consistirem em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, de acordo com o art.º 35.º e 38.º do CIRC, ficando excluídas as restantes. Também os ajustamentos em inventários são dedutíveis, desde que reúnam os requisitos do art.º 28.º.

### **Conta 67 – Provisões do período**

*“Esta conta regista os gastos no período decorrentes das responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência.”* (SNC – Notas de Enquadramento)

### **Conta 68 – Outros gastos e perdas**

Regista os gastos no período que não tenham enquadramento nas restantes contas desta classe.

Esta conta é apresentada na Demonstração dos Resultados por Natureza (DRN), na rubrica “Outros gastos e perdas” com excepção da conta “685 – Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos” que é apresentada na rubrica “Ganhos / perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos”.

Exemplificamos de seguida o reconhecimento contabilístico na conta “681 – Impostos”, a qual é subdividida de acordo com o código de contas da empresa (anexo 1).

## **Conta 681 – Impostos**

**Documento de débito de uma instituição bancária, referente a cobrança do imposto do selo.**

### **Reconhecimento – Imposto do Selo**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
20/06/10	Imposto do selo	681236	Imposto do selo	0,48 €	
		122	Depósitos à ordem (CA)		0,48 €

**Tabela 22 – Conta 68123 (Imposto do selo)**  
**Fonte: Anexo 20 (Documento bancário Imposto do selo)**

Debita-se a conta “681 – Impostos” e respectiva subconta em contrapartida credita-se a conta “12 – Depósitos à ordem”.

## **Conta 69 – Gastos e perdas de financiamento**

Esta conta regista os gastos e perdas de financiamento que devam ser reconhecidas no período.

Esta conta é reconhecida na DRN, na rubrica “Juros e gastos similares suportados” excepto as contas de “Outros”, contas 6918, 6928 e 6988 que são incluídas na rubrica “Outros gastos e perdas”.

Os juros suportados, nomeadamente no que se refere à quantia a reconhecer no período, são regulados pela “NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos.”

## **Conta 691 – Juros suportados**

**Documento de débito de uma instituição bancária, referente a cobrança da prestação de amortização de um empréstimo e os respectivos juros de financiamento.**

## Reconhecimento contabilístico – Juros suportados

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
12/05/10	Juros suportados relativo a financiamento	2511113	Empréstimo bancário (CA)	462,14 €	
		69.1.1.1	Juros de financiamentos obtidos	147,74 €	
		69.8.8.1.3.1	Serviços	3,00 €	
		68.1.2.3.4	Imposto selo (s/com proc.)	0,12 €	
		68.1.2.3.5	Imposto selo (s/juros)	5,91 €	
		12.2	Depósitos à ordem (CA)		618,91 €

**Tabela 23 – Conta 691 (Juros suportados)**  
**Fonte: Anexo 3 (Documento bancário - Nota de Lançamento)**

### e) Classe 7 – Rendimentos

*“Inclui os rendimentos e os ganhos respeitantes ao período.”* (SNC - Notas de Enquadramento)

Os rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de entradas ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.

O conceito de rendimentos engloba réditos e ganhos da entidade (§72 da Estrutura Conceptual). Os réditos<sup>12</sup> provêm do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade durante o período (§7 da NCRF 20 – Rédito). Os ganhos representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, ter origem do decurso das actividades correntes de uma entidade, por exemplo, os que provêm da alienação de

---

<sup>12</sup> Rédito é 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. (NCRF – PE Apêndice I - Definições)

activos não correntes. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal enquadram-se na natureza do rédito.

As vendas são rendimentos para efeitos fiscais, estes, de acordo com o art.º 20.º do CIRC são todos aqueles que resultem de operações de qualquer natureza, em consequência de acções normais ou ocasionais, básicas ou meramente acessórias, nomeadamente:

- ✓ Vendas ou prestações de serviços, incluindo, de carácter científico ou técnico, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- ✓ Rendimentos de imóveis;
- ✓ Natureza financeira, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros pelo custo amortizado;
- ✓ Rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;
- ✓ Rendimentos resultantes da aplicação do justo valor<sup>13</sup> em instrumentos financeiros;
- ✓ Rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- ✓ Mais-valias realizadas
- ✓ Indemnizações auferidas a qualquer título;
- ✓ Subsídios ou subvenções de exploração
- ✓ Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas nos resultados, com excepções previstas no art.º 21.º do CIRC.

A mensuração do rédito é feita pelo valor nominal da contraprestação, não estando prevista a possibilidade do seu reconhecimento pelo valor actual dos fluxos financeiros a receber, conforme n.º 5 do art.º 18.º do CIRC, o que significa que se a empresa considerar como rédito o valor presente, a diferença entre este e o valor nominal tem de ser acrescida para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Esta classe está organizada em função da natureza dos rendimentos: rendimentos operacionais (da conta 71 à 78) e rendimentos e ganhos de financiamento (conta 79).

---

<sup>13</sup> Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas. (NCRF-PE Apêndice I – Definições)

Esta classe é constituída por nove contas do 1º grau, iremos destacar a conta “71 – Vendas”.

### **Conta 71 – Vendas**

“As vendas, representadas pela facturação, devem ser deduzidas do IVA e de outros impostos e incidências nos casos em que nela estejam incluídos.” (SNC – Notas de Enquadramento)

As vendas estão sujeitas a IVA de acordo com o art.º 1.º do CIVA, podendo, contudo estar isentas, nomeadamente nas exportações, nas transmissões intracomunitárias, em função da actividade do sujeito passivo, dos bens a transmitir, ou outras previstas no Código do IVA. Neste sentido, as empresas devem, para cumprir com as obrigações fiscais, preparar a contabilidade de acordo com os requisitos exigidos pelo CIVA, nomeadamente, a criação de contas de vendas por taxas de IVA e por mercados, para individualizar as vendas no mercado nacional, no mercado comunitário (transmissões intracomunitárias) e no mercado fora da comunidade (exportações).

### **Conta 712 – Vendas de Produtos acabados e intermédios**

**Documento de venda de produtos no mercado nacional, sujeito à taxa de IVA de 21%, referente a um cliente nacional**

#### **Registo contabilístico – Vendas**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
20/07/10	Venda de Produtos	712113	Produtos acabados e intermédios		41,67 €
		2433113	IVA Mercado nacional, taxa normal		8,33 €
		111	Caixa	50,00 €	

**Tabela 24 – Conta 71 (Vendas)**  
**Fonte: Anexo 21 (Venda a Dinheiro n.º 382)**

O valor tributável sujeito a IVA está definido no art.º 16.º, conjugado com o art.º 36.º que se refere aos prazos e formalidades na emissão das facturas ou documentos equivalentes, conforme já referido.

O art.º 44.º do CIVA determina que os registos contabilísticos devem evidenciar de forma clara todas as operações efectuadas pelos sujeitos passivos, no sentido de permitir a sua verificação e controlo.

As devoluções de vendas implicam a emissão de notas de crédito aos clientes, com reflexo no IVA liquidado, o qual poderá ser regularizado a favor da empresa em conformidade com o art.º 78.º do CIVA. Tratando-se de uma regularização a favor do sujeito passivo é importante que, antes de proceder à regularização, tenha na sua posse o documento comprovativo, tal como é determinado no n.º 5 do art.º 78.º, sob pena da mesma não ser aceite fiscalmente.

## **CAPÍTULO III**



## 3. Medidas de Controlo Interno

### 3.1. Considerações gerais

O sistema de controlo interno<sup>14</sup> é o plano de organização de todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão e de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.

As medidas de controlo interno visam assegurar a confiança e integridade da informação, a conformidade com políticas, planos e procedimentos, a salvaguarda dos activos, a utilização e eficiente dos recursos, a realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas. O sistema de controlo interno deverá ser adequado face à organização.

Elementos fundamentais a ter em atenção quando se estabelece um sistema de controlo interno:

- ✓ A definição de autoridade e delegação de responsabilidades;
- ✓ A segregação, separação ou divisão de funções;
- ✓ O controlo das operações;
- ✓ A numeração dos documentos;
- ✓ A adopção de provas e conferências independentes.

O Controlo interno administrativo inclui o plano de organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transacções pela administração. É o ponto de partida para o controlo interno contabilístico.

O Controlo interno contabilístico, compreende o plano de organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos activos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos.

---

<sup>14</sup> Conteúdo e apontamentos da disciplina de Auditoria Financeira

A segregação, separação ou divisão de funções tem a ver com o facto de a função contabilística e a função operacional deverem estar de tal modo separadas para que não seja possível uma pessoa ter o controlo físico de um activo e, simultaneamente, ter a seu cargo os registos a ele inerentes. Além disso, nenhum empregado deverá ter a possibilidade de ser o responsável de uma operação desde o início até ao seu termo.

## **3.2. Controlo interno**

### **a) Caixa e Depósitos Bancários**

Na empresa existe uma adequada segregação (separação) de funções de custódia física dos fundos de Caixa com as funções de autorização de pagamentos, de registo e controlo contabilístico e de recebimentos de Caixa

Ao nível do controlo administrativo todos os pagamentos da empresa em dinheiro são feitos apenas para despesas miúdas, sendo confirmados com o documento que originou a despesa e, para tal, deveria ser constituído um fundo fixo de caixa o qual deveria ser repostado periodicamente. A existência do fundo fixo no caixa é vantajoso na medida em que limita o valor máximo existente em caixa e facilita as contagens, uma vez que, em qualquer momento, o somatório do numerário existente com os documentos pagos terá de ser igual ao limite estabelecido. A empresa não utiliza um fundo fixo de caixa.

A não existência de um fundo fixo não permite que os recebimentos sejam depositados na íntegra, no entanto, a empresa limita ao máximo os pagamentos por caixa. Recomenda-se à empresa a implementação de um sistema de Fundo Fixo de Caixa, a reembolsar por cheque contra a apresentação dos suportes documentais respectivos.

No caso em que os clientes vão efectuar directamente os seus pagamentos à empresa, o duplicado do recibo serve para suportar os valores recebidos os quais, após conferência, deverão ser depositados no Banco. No caso em que o cliente compra directamente ao balcão e a pronto emite-se um documento, em triplicado, denominado «V.D. - Venda a Dinheiro». O original é entregue ao cliente e o duplicado fica a suportar os valores recebidos o triplicado destina-se à contabilidade.

Existe na empresa uma adequada segregação de funções da custódia física dos recebimentos e livros de cheques, de autorização, de pagamento e controlo contabilístico.

São feitas mensalmente reconciliações bancárias, sujeitas a revisão e aprovação por um responsável.

Diariamente é elaborada uma relação de controlo de todos os recebimentos por correspondência, no acto de abertura desta, por um responsável independente e posterior conferência dos montantes depositados.

É feito o controlo das cobranças efectuadas por cobradores e vendedores, quer de facturas quer de vendas a dinheiro, por conferência dos recibos não cobrados, das vendas a dinheiro cobradas e, ainda, a conferência do posterior depósito dos valores. Inclui-se ainda a conferência quantitativa das mercadorias saídas, vendidas e sobras.

Exigência de duas assinaturas na emissão de cheques e nas ordens de transferências bancárias e que cada processo de pagamento seja suportado por documentação que comprove as respectivas conferências e aprovações.

A empresa efectua os seus pagamentos normais a terceiros através dos Bancos, utilizando uma das seguintes formas: cheques, transferências bancárias ou ordens permanentes de pagamento. Os cheques são assinados por dois gerentes e emitidos por um empregado responsável o qual fica com uma cópia de cada cheque emitido. Todos os cheques são emitidos nominativamente e cruzados.

#### **b) Clientes e outros devedores, empréstimos concedidos e letras a receber**

Existe uma adequada segregação de funções na concessão de crédito, armazenagem, expedição, facturação, registo de contas e letras a receber, cobrança, tesouraria, aprovação e emissão de notas de crédito e, ainda, aprovação e anulação de créditos incobráveis.

Os documentos que servem de suporte a actividade da empresa são todos numerados sequencialmente e nunca são destruídos em caso de erro, mas sim arquivados.

Os procedimentos adoptados permitem a aprovação formal e prévia de cada encomenda quanto ao volume de crédito, disponibilidade do produto, preços e condições de venda.

Existência de um mecanismo de confirmação da entrega efectiva de cada encomenda, através da assinatura de uma cópia da guia de transporte.

Envio, com intervalos regulares, do extracto de conta a todos os clientes e outros devedores, por um empregado independente da escrituração das contas correntes.

Análise regular dos balancetes mensais de antiguidade de saldos, de clientes e outros devedores, tendo em vista a gestão de tesouraria, das situações de contencioso e análise de imparidades.

São efectuados controlos das contas correntes dos clientes, verificando se existem saldos com divergência em relação à contabilidade. São ainda analisados os valores em dívida e a antiguidade dos saldos das contas correntes de clientes de cada empresa. O Procedimento para os fornecedores é idêntico.

### **c) Inventários**

Ao nível do planeamento e controlo da produção, requisição, gestão de stocks, encomenda, recepção, armazenagem, contabilidade de stocks, conferência de facturas a empresa tem procedimentos gerais tendo em vista uma adequada segregação de funções.

Quando são recebidas as existências, estas são conferidas, de acordo com a nota de encomenda e confrontando com a factura, por uma pessoa diferente da que efectuou o pedido de compra.

O controlo físico das existências deveria ser feito através de inventário permanente, no entanto, a empresa utiliza o sistema de inventário intermitente, efectuando contagens físicas anuais.

Na empresa existe um adequado sistema de reconhecimento contabilístico das sucatas, resíduos e refugos da produção. É feita uma avaliação periódica e sistemática das situações de obsolescência, deterioração física, excessos de stocks e outras que possam influenciar a depreciação do seu valor.

#### **d) Fornecedores, credores diversos e letras a pagar**

É elaborado um processo de pagamento para cada factura, contendo toda a documentação que a justifica com a evidência das verificações e autorizações competentes.

Existe uma clara definição das condições de pagamento de comissões aos agentes e comissionistas.

É dada especial relevância à conferência de facturas em litígio com fornecedores por rejeições efectuadas pelo controlo de recepção.

É feita uma avaliação periódica dos saldos contabilísticos. A nível do EOEP é efectuado o controlo do cumprimento dos prazos estabelecidos para apresentação das declarações e pagamentos de impostos.

Existe uma adequação segregação de funções, nos mesmos termos para a rubrica de Inventários.

#### **e) Investimentos**

Para que existe um sistema de controlo interno é necessária a existência de um adequado sistema de iniciação, autorização, controlo contabilístico e orçamental das obras de investimentos abrangendo as compras ao exterior, os trabalhos para a própria empresa, as transferências internas e as operações de desmontagem e desmantelamento.

Deverá ser mantido um ficheiro individual e actualizado dos bens do activo fixo tangíveis (cada bem deve ter uma ficha individual) especificando a descrição, custo de aquisição, valor de realização, valor residual, ano de aquisição, taxa de amortização, vida útil estimada e localização.

Actualização periódica do ficheiro individual do bem, com os saldos das contas do Razão, os mapas de amortização, com a sua existência física, localização e condições operacionais.

Deve existir uma adequada política de distinção entre gastos capitalizáveis e custos do exercício, de acordo com o princípio contabilístico da consistência.

Sempre que possível a empresa deverá fazer uma avaliação tendo em vista a manutenção de uma adequada cobertura de seguro sobre o activo existente.

As decisões em relação a aquisição e políticas de amortização dos activos são exercidas pela gerência da empresa.

Deverá ser feita uma apreciação das políticas, princípios e critérios contabilísticos inerentes ao reconhecimento e contabilização dos bens capitalizáveis, a sua valorimetria, cálculo das amortizações e respectiva consistência com exercícios anteriores, bem como, a confirmação da titularidade das imobilizações corpóreas e financeiras mais significativas e a existência de quaisquer ónus (hipotecas, penhoras, ...).

#### **f) Capital, reservas e resultados transitados**

Deverá ser dada especial atenção à salvaguarda física das escrituras, actas e toda a documentação crítica relacionada com a legalidade e regularidade da existência da Sociedade.

É necessário que exista uma autorização prévia e formal da Administração para se efectivarem quaisquer registos contabilísticos em contas de Capital Próprio e deve existir um adequado sistema de garantia do cumprimento das obrigações estatutárias e das deliberações da Assembleia-Geral.

## **CAPÍTULO IV**

## **4. Operações de fim de exercício**

### **4.1. Considerações gerais**

No final de cada exercício económico, quer coincida ou não com o ano civil, as empresas devem prestar contas da actividade desenvolvida.

O art.º 62.º do Código Comercial transforma esse dever numa obrigação:

“Todo o comerciante é obrigado a dar balanço anual ao seu activo e passivo nos três primeiros meses do ano imediato.”

O n.º 5 do art.º 65.º do Código das Sociedades Comerciais refere que “O relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas devem ser apresentados ao órgão competente e por este apreciados, salvo casos particulares previstos na lei, no prazo de três meses a contar da data do encerramento do exercício anual, ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial”.

De modo a cumprir este objectivo, as empresas procedem ao encerramento do exercício. Este procedimento consiste num conjunto de operações (regularizações) que tem por objectivo, em primeiro lugar, que os valores das várias operações sejam contabilizados / reconhecidos de acordo com as regras e princípios contabilísticos e em segundo lugar, que a contabilidade cumpra cabalmente a sua função, ou seja, forneça a informação contabilística e financeira o mais fielmente possível para garantir a todos os utentes (interessados) a credibilidade que lhe é reconhecida.

As contas anuais das empresas devem “dar uma imagem verdadeira e apropriada do património, da situação financeira, bem como dos resultados da sociedade”.

As contas de encerramento da empresa objecto deste relatório estão de acordo com o POC (Plano Oficial de Contabilidade) em vigor até 31 de Dezembro de 2009.



## 4.2. Tarefas a executar no encerramento do exercício

As operações de fim de exercício têm como finalidade o apuramento de resultados e elaboração de demonstrações financeiras. Para realizar as operações de fim de exercício, importa observar alguns aspectos que têm a ver com a sequência das operações e os mapas a elaborar. As sequências das operações estruturam-se em três fases<sup>15</sup>:

- Operações de regularização – operações necessárias para que as contas reflectam uma imagem verdadeira e apropriada da realidade que representam;
- Operações de apuramento de resultados – operações necessárias para o apuramento de resultados;
- Operações de fecho – elaboração de demonstrações financeiras contabilística e extra-contabilísticas.

Com base no balancete de verificação de 31 de Dezembro (anexo 22) procede-se à análise dos saldos das várias contas e conseqüentemente às respectivas correcções.

De modo a recolher informação necessária para estas operações deve proceder-se a inventariação. Por uma questão de organização é usual efectuarem-se estas operações num mês específico o “Mês 13”.

Apesar da especificidade de cada empresa envolver operações específicas, existe um conjunto de operações, normalmente, comuns.

### **Operações de Regularização mais frequentes:**

- **Lançamentos de registo de diferenças encontradas como:**
  - ✓ **Diferenças de caixa;**
  - ✓ **Diferenças de saldo em depósitos à ordem, clientes e fornecedores;**
  - ✓ **Quebras ou sobras de stocks.**

---

<sup>15</sup> Apontamentos e material de apoio das aulas de Contabilidade Financeira II

- Lançamento de registo de custos ou de proveitos do exercício, mas que ainda não houve as correspondentes despesas e receitas (Especialização do exercício):
  - ✓ Custos do exercício que ainda não têm documento de suporte – Acréscimo de custos;
  - ✓ Documentos recebidos, registados (ou não) que dizem respeito a custos de exercícios posteriores – Custos diferidos;
  - ✓ Proveitos do exercício que ainda não têm documento de suporte – Acréscimo de proveitos;
  - ✓ Documentos recebidos, registados (ou não) que dizem respeito a proveitos de exercícios posteriores – Proveitos diferidos.
  
- Lançamentos de constituição, reforço, anulação e/ ou reposição de provisões;
- Lançamento de registo das amortizações do exercício;
- Lançamento de regularização de existências:
- Sistema de Inventario Permanente (SIP) – Rectificar os valores das contas com os obtidos no inventário.
- Sistema de Inventário Intermitente (SII) – Obter os valores de inventário e apurar o custo das matérias vendidas e matérias consumidas (CMVMC). Saldar a conta “31- Compras” e 38 – Regularização de existências e evidenciar os saldos da conta “61 – CMVMC”. Confirmar os valores do inventário com os saldos das contas.
  - Operações de apuramento de resultados (Mês 14):
    - Lançamentos que vão saldar todas as contas de custos e proveitos;
    - ✓ A Classe 8 receberá, de forma sistemática, os valores pelos quais as contas de custos e proveitos são saldadas. Por uma questão de organização é usual efectuarem-se estes lançamentos no “Mês 14”.
    - Lançamentos da estimativa para impostos;

- ✓ Este lançamento só poderá ser efectuado depois de conhecermos as correcções fiscais e a respectiva derrama para podermos calcular a estimativa do IRC.

### ➤ Operações de fecho (Mês 15)

- ✓ Depois de efectuados os lançamentos de apuramento de resultados no Diário, o Balancete Rectificado passa a reflectir as alterações efectuadas, obtendo-se o Balancete Final que será a base para elaborar o Balanço. Com base no apuramento retiram-se os elementos para o preenchimento da Demonstração de Resultados por Natureza (DRN).

Esquema dos procedimentos:

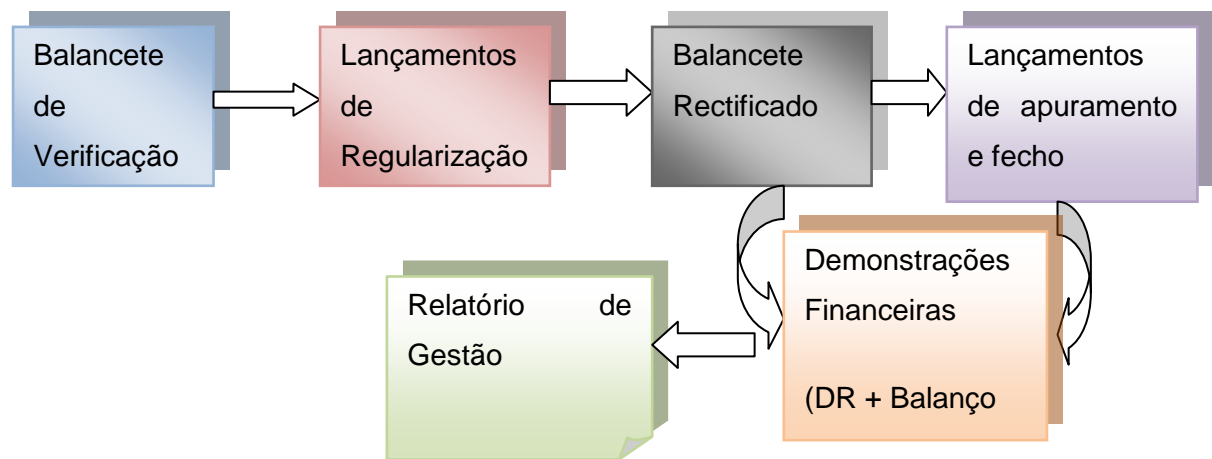


Figura 6 – Procedimentos de fim de exercício

Fonte: Adaptado de “Contabilidade Geral”, M.A.Gonçalves,2005

## 4.3. Inventário

De modo a recolher informação necessária para as operações de fim de exercício deve proceder-se a inventariação do património da empresa, com o objectivo de detectar e corrigir desvios que possam ter ocorrido ao longo do período, nomeadamente no:

- **Inventário das existências**
- **Inventário dos bens do imobilizado**
- **Inventário das disponibilidades**

- **Inventários de contas de e a terceiros**

A inventariação deve assentar nas PCGA e os critérios de valorimetria estarem de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade em vigor.

Descreve-se em seguida os aspectos a ter em consideração no processo de regularização de contas em geral, e em particular as regularizações efectuadas pela empresa.

## **4.4. Regularização e rectificação de contas**

### **✓ Classe 1 - Disponibilidades**

Inventariar a caixa e proceder às correcções necessárias (o saldo de caixa deve representar somente meios monetários).

No saldo de caixa não devem estar incluídos: selos de correio, selos de refeição e combustível, documentos justificativos de despesas efectuados, vales de adiantamento ou empréstimo ao pessoal ou ao órgão de gestão e cheques pré-datados ou devolvidos pela entidade bancária.

Se existirem, serão regularizados como custos diferidos nas contas de custos adequadas, adiantamentos ou dividas a receber.

O câmbio de moeda estrangeira tem de ser actualizado à data do encerramento (de acordo com o POC, Critérios de valorimetria, no ponto 5.1.1.

As diferenças de câmbio apuradas, se existissem, deveriam ser contabilizadas nas contas “685 – Custos e perdas financeiras – Diferenças de câmbio desfavoráveis” ou “785 – Proveitos e ganhos financeiros – Diferenças de câmbio favoráveis”.

Em relação aos depósitos em bancos, são feitas reconciliações bancárias de modo a detectar falhas, erros ou omissões entre os extractos e os saldos das respectivas contas.

Conta 19 – Ajustamento de aplicações de tesouraria

Esta conta serve para registar as diferenças entre o custo de aquisição e o preço de mercado das aplicações de tesouraria, quando este for inferior aquele. Os ajustamentos

serão efectuados através da conta “684 – Ajustamentos de aplicações financeiras”; sendo reduzidos ou anulados através da conta “7881 – Reversões de ajustamentos de aplicações de tesouraria”, quando deixarem de existir as situações que os originaram. (POC)

Os ajustamentos registados nesta conta não estão previstos no art.º 34 do Código do IRC, pelo que não são consideradas um custo fiscal.

Esta conta “19 – Ajustamento de aplicações de tesouraria” movimenta-se do seguinte modo:

### Registo contabilístico – Ajustamento de aplicações de tesouraria

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
Mês 13	Constituição ou reforço do ajustamento	684x	Ajustamento de aplicações financeiras	xxxx	
		19x	Ajustamento de aplicações de tesouraria		xxxx
	Reversão ou anulação do ajustamento	19x	Ajustamento de aplicações de tesouraria	xxxx	
		7881	Proveitos e ganhos financeiros - Reversões de ajustamentos de inv.financeiros		xxxx

**Tabela 25 – Ajustamento de aplicações de tesouraria**

Nas operações encerramento é dada especial atenção ao princípio da especialização do exercício, ou seja, o reconhecimento é feito no período a que dizem respeito.

Não existiram regularizações a efectuar.

#### ✓ **Classe 2 – Terceiros**

As contas correntes de e a terceiros devem ser conferidas e confirmadas, de modo a efectuar acertos ou correcções em tempo útil, as quais pode ter origem em:

- ✓ Documentos de clientes ou fornecedores não registados;
- ✓ Operações em moeda estrangeira. À data do balanço as dívidas de ou a terceiros resultantes dessas operações, são actualizadas com base no câmbio em vigor em 31 de Dezembro;

Os riscos de cobrança identificados nas dívidas de terceiros devem ser reconhecidos através de uma conta de ajustamentos, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram. Para efeitos fiscais e tendo em atenção o disposto no art.º 36.º do CIRC (substitui o art.º 35.º em vigor até 31/12/2009), são considerados créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- ✓ O devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;
- ✓ Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;
- ✓ Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

Em relação ao risco sobre estas dívidas a cobrar pela empresa e seu consequente ajustamento ao valor da conta “28 – Ajustamento de dívidas a receber”, este deverá ser efectuado no final do exercício, procedendo do seguinte modo:

#### **Registo contabilístico – Ajustamentos de dívidas a receber**

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
Mês 13	Constituição ou reforço do ajustamento	666	Ajustamento de dívidas a receber	xxxx	
		28	Ajustamento de dívidas a receber		xxxx
	Reversão ou anulação do ajustamento	28	Ajustamento de dívidas a receber	xxxx	
		7722	Reversões de ajustamentos de dívidas de terceiros		xxxx

**Tabela 26 – Ajustamento de dívidas a receber**

As Provisões, conta 29, são constituídas com vista a cobrir riscos e encargos futuros devido a acontecimentos em curso. Não representam perdas prováveis, ao contrário dos ajustamentos, mas sim, encargos a pagar.

Esta conta “29 – Provisões” credita-se pela constituição e pelo reforço desta provisão, por crédito da conta “672 – Provisões do exercício.”

Debita-se a conta “29 – Provisões” pela reposição ou anulação, por crédito da conta “796 – Proveitos e ganhos extraordinários - Reduções de provisões.”

De acordo com o princípio da especialização dos exercícios (ou do acréscimo), os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas D.F. dos períodos a que respeitam.

#### Conta 271 – Acréscimos de proveitos

Esta conta é utilizada em contrapartida do débito dos proveitos a registar no próprio exercício, mesmo que ainda não tenham documentação vinculativa e cujo valor da receita só se venha a obter em exercícios posteriores.

#### Conta 272 – Custos diferidos

Movimenta a débito o valor dos custos relativos a despesas surgidas no exercício, mas que só serão reconhecidas no exercício seguinte porque o seu consumo e aplicação só se vão verificar no ano seguinte.

#### Conta 273 – Acréscimos de custos

Esta conta serve de contrapartida aos custos a identificar no próprio exercício, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja despesa só venha a em exercício ou exercícios posteriores.

A empresa procedeu aos seguintes movimentos contabilísticos, referente a encargos com pessoal de Dezembro de 2009, pagos em Janeiro de 2010.

### Registo contabilístico – Acréscimos de custos

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
Mês 13	Acréscimo de custos	2732	Remunerações a liquidar	797,77 €	
		6422	Remunerações do pessoal – produção		643,85 €
		6454	Encargos sobre remunerações		152,92 €

		6422	Remunerações do pessoal – produção	1.149,62 €	
		6454	Encargos sobre remunerações	273,03 €	
		2732	Remunerações a liquidar		1.422,65 €

**Tabela 27- Acréscimos de custos**  
**Fonte: Anexo 23 – Balancete de Regularização**

Conta 274 – Proveitos diferidos

Esta conta regista os proveitos no exercício, mas, proveitos que dizem respeito ao exercício seguinte ou seguintes. Nomeadamente quando existam: rendas recebidas por adiantamento; prémios de emissão de obrigações e títulos de participação.

✓ **Classe 3 – Existências**

De acordo com o POC, *“Esta Classe serve para registar, consoante a organização existente na empresa:*

- a) *As compras e os inventários iniciais e final;*
- b) *O inventário permanente.*

*Na elaboração dos inventários das existências devem ser observados os seguintes procedimentos:*

- a) *Quando se utilize o sistema de inventário intermitente, as contagens físicas devem ser efectuadas com referência ao final do exercício;*
- b) *Quando se utiliza o sistema de inventário permanente, as contagens físicas devem ser efectuadas:*  
*Com referência ao final do exercício; ou*  
*Ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo que cada item seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício;*
- c) *Os inventários físicos respeitantes às existências devem identificar os bens, em termos da sua natureza, quantidade e custo unitário. O sistema usado para o sistema de inventário permanente deve permitir a verificação da correspondência entre as contagens e os registos contabilísticos.”*

A empresa utiliza o sistema de inventário intermitente, e na elaboração do inventário as existências foram valorizadas ao custo de aquisição.



À data do inventário não havia existências deterioradas ou outros factores análogos.

Após a contagem física das existências e elaborado o inventário, resultaram mercadorias no valor de 8.968,03 euros.

Apurado este valor, podemos então calcular o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC) de forma indirecta. O apuramento do CMVMC é feito pela fórmula:

$$\text{CMVMC} = \text{inv. Inicial (1)} + \text{compras (2)} \pm \text{reg. de existências (3)} - \text{inv. Final (4)}$$

(1) O inventário inicial corresponde ao inventário final de N-1 (saldo da conta 32 e 36)

(2) Saldo da conta 31

(3) Saldo  $\pm$  da conta 38

(4) O inventário final corresponde a contagem física efectuada no final do exercício.

Assim:

$$\text{CMVMC} = 1667,71 + 86.445,03 - 8968,03$$

$$\text{CMVMC} = 79.144,71 \text{ euros}$$

Os lançamentos de regularização são os seguintes:

#### Registo contabilístico – Regularizações

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
Mês 13	Regularizações	36	MPSC	95.541,62 €	
		616	CMVMC	79.144,71€	
		316111	MPSC (taxa reduzida)		4.513.76 €
		316113	MPSC (taxa normal)		82.059,83 €

**Tabela 28- CMVMC (Regularizações)**  
**Fonte: Anexo 23 (Balancete regularizações)**

## Conta 39 – Ajustamento de existências

Em relação aos Ajustamentos de existências, previstos no art.º 34 e considerados como custos para efeitos fiscais de acordo com o art.º 36.º do Código de IRC, o qual corresponde à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, quando este for inferior àquele.

Esta conta “39 – Ajustamento de existências” movimenta-se do seguinte modo:

### Registo contabilístico – Ajustamento de existências

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
Mês 13	Constituição ou reforço do ajustamento	39	Ajustamento de existências		xxxx
		667	Ajustamento de existências	xxxx	
	Reversão ou anulação do ajustamento	39	Ajustamento de existências	xxxx	
		7723	Reversões de ajustamentos de existências		xxxx

Tabela 29 – Ajustamento de existências

### ✓ Classe 4 – Imobilizações / Investimentos<sup>16</sup>

*Esta classe inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa, quer sejam da sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira. (POC)*

Esta classe 4 – Imobilizações regista a aquisição de imobilizado e a acumulação do respectivo deprecimento através da conta 48 – Amortizações acumuladas.

---

<sup>16</sup> A expressão do POC “Imobilizações” passou a designar-se no SNC por “Investimentos”

Os bens do imobilizado estão sujeitos à desvalorização (deprecimento), devido a diversos factores, nomeadamente: o desgaste provocado pela sua utilização, as inovações tecnológicas e também novos métodos de produção.

Na perspectiva contabilística, a amortização<sup>17</sup> refere-se à perda de valor sofrida pelos bens imobilizados como capital (ou activo) fixo, que se depreciam com o tempo. Na perspectiva fiscal, aquela perda é considerada um custo e pode ser deduzida aos lucros tributáveis. As deduções são feitas em função de taxas estabelecidas por lei. Uma amortização é, assim, uma reserva financeira que se vai constituindo ao longo do período de vida de um bem, com o objectivo de o substituir no fim desse período.

O regime das amortizações e reintegrações do imobilizado é regulado pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro (o qual veio substituir o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro) e o Código do IRC<sup>18</sup> enumera nos art.ºs 29.º a 34.º os princípios e regras básicas a observar na política fiscal das reintegrações e amortizações, no entanto as regras em vigor até 31 de Dezembro de 2009 são as previstas no D.R. 2/90.

De acordo com o n.º 2 do art.º 1.º do D.R. 2/90, de 12 de Janeiro as reintegrações e amortizações só podem praticar-se:

- ✓ **Relativamente aos elementos do activo imobilizado corpóreo<sup>19</sup>, a partir da sua entrada em funcionamento;**
- ✓ **Relativamente aos elementos do activo imobilizado incorpóreo<sup>20</sup>, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou ainda, quando se trate de elementos especialmente associados à obtenção de proveitos ou ganhos, a partir da sua utilização com esse fim.**

---

<sup>17</sup> A expressão do POC “Amortizações” passou a designar-se no SNC por “Depreciações” quando se refere o “Activo fixo tangível” e “Propriedades de investimento” e manteve a expressão “Amortizações” quando se refere a “Activo fixo intangível”

<sup>18</sup> De acordo com a republicação do CIRC

<sup>19</sup> A expressão do POC “corpóreo” passou a designar-se no SNC por “tangível”.

<sup>20</sup> A expressão do POC “incorpóreo” passou a designar-se no SNC por “intangível”.

## Métodos de amortização

Método das Quotas constante		Método das quotas regressivas
Imobilizado corpóreo		Imobilizado corpóreo
Novos	Adquiridos em estado de uso	Novos
Taxas D.R. 2/90 (Tabela 1 e Tabela 2)	Taxas com base no período de utilidade esperada	Com as exclusões do n.º 2 do art.º29 do CIRC <sup>22</sup>
	(n.º 2 do art.º 5.º do D.R. 2/90 e n.º5 do art.º 30.º do CIRC <sup>21</sup> )	
Taxas D.R. 2/90		Taxas corrigidas pelos coeficientes do art.º 6 do D.R. 2/90 e n.º 3 do art.º 30 do CIRC <sup>23</sup>

**Tabela 30 – Métodos de amortização**

O cálculo das reintegrações (depreciações) e amortizações faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes. Os sujeitos passivos podem, no entanto, optar pelo método das quotas degressivas relativamente ao imobilizado adquirido novo e que não sejam: edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais.

Podem, ainda, ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes, designadamente, mantendo-se os actuais períodos mínimos e máximos de tempo para a reintegração dos activos corpóreos, através da variação da taxa desde metade até ao dobro da taxa fixada, quando a natureza do deperhecimento ou a actividade económica da empresa o justifique, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da Direcção - Geral dos Impostos.

<sup>21</sup> Corresponde ao n.º 5 do art.º 31 com a republicação do CIRC

<sup>22</sup> Corresponde ao n.º 2 do art.º 30 com a republicação do CIRC

<sup>23</sup> Corresponde ao n.º 3 do art.º 31 com a republicação do CIRC

A vida útil de um elemento do activo immobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

Assim, de acordo com o n.º 2 do art.º 3.º do D.R. 2/90:

*“Qualquer que seja o método de reintegração ou amortização utilizado, considera-se:*

*Período mínimo de vida útil de um elemento do activo immobilizado o que se deduz das taxas que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes;*

*Período máximo da vida útil de um elemento do activo immobilizado o que se deduz de uma taxa igual a metade das referidas na alínea anterior.”*

Para a contabilização da immobilizações deve ter-se presente o que estabelece a alínea 5.4 – Immobilizações do capítulo 5 – Critérios de valorimetria do POC:

O activo immobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática, durante esse período.

O custo de aquisição e o custo de produção dos elementos do activo immobilizado devem ser determinados de acordo com as definições adoptadas para as existências: ao respectivo preço de compra acrescem os gastos directos e indirectos para colocar os bens em estado de funcionamento. No caso de bens immobilizados construídos pela empresa, o seu custo será o dos materiais aplicados, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos que é preciso suportar para a respectiva produção.

Os juros suportados de financiamentos para immobilizações podem ser imputados à compra e produção dessas immobilizações, *durante o período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente.* (alínea 5.4.5 - Immobilizações do capítulo 5 – Critérios de valorimetria do POC)

A amortização de bens em regime de locação financeira deve de acordo com a alínea d) da nota explicativa à conta 42 – Immobilizações corpóreas, *“ser amortizada de forma consistente com a política contabilística da empresa; se não existir certeza razoável de que o locatário obtenha a titularidade do bem no fim do contrato, o activo deve ser amortizado durante o período do contrato se este for inferior ao da sua vida útil”,* por aplicação do princípio contabilístico da substância sobre a forma.

Se a data do balanço, as imobilizações corpóreas e incorpóreas tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser amortizadas pela diferença, se esta for considerada permanente. Esta amortização, considerada extraordinária, e portanto lançada na conta 694 – Perdas em imobilizado, não deve ser mantida se não se mantiverem os motivos que lhe deram origem; ao ser reduzida essa amortização, o ganho correspondente deve creditar-se na conta 796 – Redução de provisões.

As despesas de instalação, as despesas de investigação e desenvolvimento e os trepasses devem ser amortizados no prazo máximo de cinco anos, mas os trepasses poderão ser amortizados durante mais anos, desde que isso se justifique e a amortização não exceda o uso útil dos locais a que digam respeito os trepasses. (alínea 5.4.7 e 5.4.8 - Imobilizações do capítulo 5 – Critérios de valorimetria do POC)

De acordo com o art.º 32.º do Código do IRC<sup>24</sup>, os elementos do activo imobilizado sujeitos a deprecimento cujos valores unitários não ultrapassem 199,55 euros são aceites como custo do exercício em que foram adquiridos ou produzidos, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que devam ser reintegrados como um todo.

Para efeitos fiscais, não são aceites como custo as reintegrações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento; as reintegrações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento; as reintegrações e amortizações que excedam os limites estabelecidos no CIRC; as reintegrações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos; as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente a € 29 927,87, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária.

As amortizações da empresa referentes a 2009 foram as seguintes:

---

<sup>24</sup> Com a republicação do Código do IRC, este artigo corresponde ao n.º33, o qual eleva o valor unitário para €1.000.

### Registo contabilístico – Amortizações

Data	Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
1-1-10	Imobilizado	6623	Amortizações e ajustamentos do exercício	1.590,00 €	
		4823	Amortizações acumuladas		1.590,00 €
		6625	Amortizações e ajustamentos do exercício Ferramentas e utensílios	23,56 €	
		4825	Amortizações acumuladas Ferramentas e utensílios		23,56 €
		6626	Amortizações e ajustamentos do exercício Equipamento administrativo	427,22 €	
		4826	Amortizações acumuladas Equipamento administrativo		427,22 €
		66322	Amortizações e ajustamentos do exercício Estudos de comercialização	14.569,38 €	
		48322	Amortizações acumuladas Estudos de comercialização		14569,38 €

**Tabela 31- Amortizações**  
**Fonte: Anexo 23 (Balancete de regularizações)**

Depois do cálculo das amortizações são elaborados os Mapas de Reintegrações e Amortizações (anexo 26), relativo ao imobilizado corpóreo e incorpóreo.

Após as regularizações (anexo 25) e com base no balancete rectificado, estamos em condições de procedermos ao apuramento de resultados (anexo 26) e respectivos lançamentos.

## 4.5. Apuramento de resultados

O apuramento do resultado líquido do período, encerramento do exercício, foi feito de acordo com as normas referentes ao POC, de modo a evidenciar-se os aspectos mais distintivos em relação ao SNC, e com o objectivo de verificar as alterações ocorridas na Classe 8 – Resultados, apresentamos de seguida as principais alterações no reconhecimento da classe.

A “Classe 8 – Resultados” destina-se a *“apurar o resultado líquido do período, podendo ser utilizada para auxiliar à determinação do resultado extensivo, tal como consta na Demonstração das Alterações no Capital Próprio.”* (SNC – Notas de Enquadramento)

A norma que directamente se relaciona com esta classe é a NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento. No entanto se considerarmos que a classe 8 se destina fundamentalmente a receber os saldos das classes 6 e 7, respectivamente, gastos e rendimentos, então todas as normas para aquelas são relevantes indirectamente para a classe 8.

A conta da Classe 8, é reconhecida na Demonstração de resultados, através da conta 811 – Resultados antes de impostos, conta 812 – Imposto sobre o rendimento do período e a conta 818 – Resultado Líquido do período.

No POC a classe 8 é constituída por 8 contas. No SNC esta classe ficou reduzida a 2 contas: “81 – Resultado líquido do exercício” (que inclui as subcontas “811 – Resultado antes de impostos” e “812 – Imposto sobre o rendimento do período) e “89 – Dividendos antecipados”.

### **Conta 81 – Resultado líquido do período**

Esta conta regista o resultado líquido referente à actividade desenvolvida num determinado período, e é decomposta nas contas 811 e 812.

Conta 811 – Resultados antes de impostos

*“Destina-se a concentrar, no fim do período os gastos e rendimentos registados, respectivamente, nas contas das classes 6 e 7.”* (Notas de Enquadramento)

Conta 812 – Impostos sobre o rendimento do período



Esta conta destina-se a registar o total do imposto sobre o rendimento do período sendo desdobrada de forma a evidenciar o imposto estimado para o período (8121) e o imposto diferido (8122).

8121 – Imposto estimado para o período

*“Considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento.”* (SNC – Notas de Enquadramento)

Conta 8122 – Imposto diferido

Considera-se nesta conta a quantia estimada do imposto diferido por contrapartida da conta 274 – Impostos diferidos, mais concretamente, a 2741 para os activos por impostos diferidos e a 2742 para os passivos por impostos diferidos.

Conta 818 – Resultado líquido

Esta conta destina-se a apurar o resultado líquido do período recebendo os saldos das contas 811 e 812.

### **Conta 89 – Dividendos antecipados**

Esta conta destina-se a registar os dividendos antecipadamente colocados à disposição dos accionistas / sócios, no decurso do período, por conta de resultados a apurar desse mesmo período. Esta conta debita-se por crédito da conta 263 – Adiantamentos por conta de lucros, sendo no período seguinte creditada por débito da conta 56 – Resultados transitados.

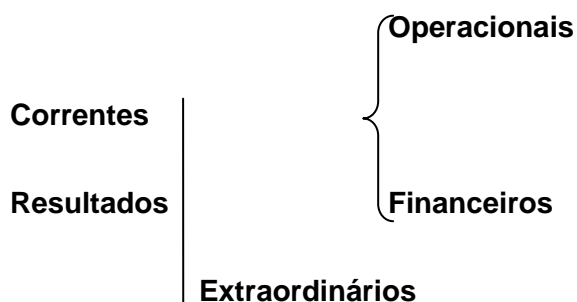
Em relação ao **apuramento dos resultados do período referente ao ano de 2009**, os lançamentos de apuramento de resultados são efectuados de modo automático pelo programa *Filosolft*. Por uma questão de organização, é usual efectuarem-se estas operações, num mês específico – Mês 14 (anexo 26)

Estes lançamentos visam saldar todas as contas de custos e proveitos. A classe 8 – Conta de resultados, receberá de forma sistemática, os valores pelos quais as contas de custos e proveitos são saldadas.

Ou seja, no apuramento de resultados vamos transferir todas as contas de custos e perdas (Classe 6) e os saldos das contas de proveitos e ganhos (classe 7), para as contas de resultados operacionais (conta 81), financeiros (conta 82) e extraordinários (conta 83), de

seguida calcula-se o imposto sobre o rendimento do exercício de modo a apurar o resultado líquido do exercício.

Esquemáticamente, teremos:



A conta 81 – Resultados operacionais tem como objectivo centralizar, no final do exercício, os custos e proveitos registados, respectivamente nas contas 61 a 67 e 71 a 77, bem como a conta de variação de produção.

O resultado operacional obtido no saldo desta conta dá-nos o prejuízo operacional (se saldo devedor) ou o lucro operacional (se saldo credor) da actividade principal da empresa.

#### **81 – Resultados operacionais**

Conta 61 - (CMVMC)	79.144,71	174.941,23	Conta 71 – Vendas
Conta 62 - (FSE)	24.998,14	21,66	Conta 72 – P. Serviços
Conta 63 - (Impostos)	633,83	3.000,00	Conta 35 – P.Trab.Curso
Conta 64 - (C. Pessoal)	38.885,62		
Conta 66- (Amort.Ajust)	16.610,16		
	160.272,46	177.962,89	
	Sc – 17.690,43		

No exercício de 2009 a empresa teve um lucro operacional de 17.690, 43 euros.

A conta 82 – Resultados Financeiros engloba os saldos das contas 68 (custos suportados pela utilização de recursos financeiros) e 78 (proveitos resultantes de aplicações financeiras de curto, médio ou longo prazo).

### 82 – Resultados financeiros

Conta 68-(C.P.financeira)	6.819,69	
	6.819,69	
		Sd – 6.819,69

Os resultados correntes (Conta 83), são apurados pela transferência dos saldos das contas 81 – Resultados operacionais e da Conta 82 – Resultados financeiros.

### 83 – Resultados correntes

Sd da Conta 82	6.819,69	17.690,43	Sc da Conta 81
	6.819,69	17.690,43	
			Sc – 10.870,74

O saldo da Conta 84 – Resultados extraordinários, resulta da diferença de saldos da Conta 69 – Custos e perdas extraordinários (concretamente da conta 6981 – Insuficiência da estimativa para impostos) e da Conta 79 – Proveitos e Ganhos extraordinários.

#### 84 – Resultados extraordinários

Conta 6981	8.856,50	
	8.856,50	
		Sd – 8.856,50

O apuramento de Resultados Antes de Impostos (RAI), Conta 85, resulta da transferência dos saldos da Conta 83 – Resultados correntes e da Conta 84 – Resultados extraordinários.

#### 85 – RAI

Sd da Conta 84	8.856,50	10.870,74	Sc da conta 83
	8.856,50	10.870,74	
			Sc – 2.014,24

Chegados a este ponto do Apuramento de Resultados, devemos agora ponderar a questão que se levanta com o imposto (IRC) que se deve considerar.

O IRC que incide sobre lucros é apurado aquando da elaboração da Modelo 22.

A Modelo 22 parte do Lucro Contabilístico e altera-o (quadro 7) com base nas regras fiscais.

A Modelo 22 deve ser apresentada no mês de Maio do ano seguinte ao que dizem respeito os rendimentos.

Nem sempre a contabilidade reflecte todas as regras fiscais, logo, nesta fase efectuar-se-á uma estimativa de imposto do exercício.

A estimativa de IRC deve ser efectuada por valores os mais próximos da realidade porém existem algumas razões que fazem com que raramente a estimativa seja exacta, nomeadamente:

- ✓ **Tributações Autónomas.**
- ✓ **Prejuízos Fiscais.**
- ✓ **Benefícios Fiscais não previstos, etc...**

Assim, com base nos elementos disponíveis no momento do encerramento das contas, dever-se-á, estimar o imposto do exercício.

Normalmente, faz-se incidir a taxa de IRC e a da Derrama ao RAI.

**IRC Estimado**

**=**

**RAI x Taxa de IRC**

**+**

**RAI x Taxa de Derrama**

Após este cálculo é creditada a Conta 2413 – Estimativa de IRC, por contrapartida é debitada a Conta 86.

A estimativa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), a contabilizar no exercício a que diz respeito, de acordo com o Regime do acréscimo, também designado por princípio da especialização dos exercícios ou da periodização económica, nem sempre é calculada com o cuidado e o rigor que, em nossa opinião, devem ser exigidos.

No encerramento do exercício da empresa P&B não foi feita a estimativa de imposto do exercício e essa metodologia tem reflexos nas demonstrações contabilísticas (financeiras).

Na verdade, podemos aferir que o IRC de um exercício (N), no caso da empresa o exercício do ano 2008, poderá afectar, quando a estimativa do IRC é superior ou inferior ao valor apurado nas declarações (Mod.22), os resultados não só do exercício a que diz respeito (N) como também do exercício seguinte (N+1).

Assim, os resultados de 2009 (N+1) foram influenciados pela insuficiência de estimativa do exercício de 2008 (N), pelo valor de 8.856,50 euros. Esta correcção da estimativa influencia os resultados extraordinários do exercício seguinte através da conta 6981, se a estimativa fosse superior ao valor apurado na Mod.22, seria através da conta 7981.

Nestes casos poder-se-á afirmar que o custo relativo ao IRC do exercício N é contabilizado em mais que um exercício (N e N+1) e não, na sua totalidade, no exercício a que diz respeito (N), em prejuízo do referido princípio “da especialização dos exercícios ou periodização económica”. Neste caso há um deferimento dos resultados contabilísticos (custos/proveitos) e o lucro tributável não é afectado, pois as correcções extra contabilísticas correspondem aos valores registados nessas contas de custos/proveitos.

Só quando o cálculo da estimativa de IRC coincide com os valores constantes do quadro 07 a 10 da Mod.22, se poderá afirmar que essa norma contabilística foi cumprida na íntegra.

Resulta, destas conclusões, a necessidade imperiosa do valor da estimativa de IRC ser apurado com o maior rigor, simulando-se o preenchimento, o mais correcto possível, da Mod.22, a fim de evitar esse deferimento de resultados.

Esta situação terá, ainda, implicações aquando da aprovação de contas, porque se as empresas só encerram as contas na altura em que apresentam a Mod.22 (na generalidade dos casos até 31 de Maio do ano seguinte ao que se reporta as contas) e não no prazo previsto no art.º 65.º, n.º 5 do CS (3 meses seguintes ao encerramento do exercício, o que em termos práticos será até 31 de Março) e em termos formais (através da acta da

Assembleia Geral) faz-se constar o cumprimento do prazo previsto no CSC, poderá possibilitar que o resultado líquido a distribuir não seja o mais real possível.

### **86 – Imposto sobre o rendimento do exercício**

IRC estimado	
--------------	--

O Resultado líquido do exercício é a diferença entre o RAI e o IRC estimado.

Se o RAI é negativo (saldo devedor) transfere-se o saldo da Conta 85 – RAI para a Conta 88 – RLE.

### **88 – Resultado líquido do exercício (RLE)**

Resultado negativo	
--------------------	--

Se o RAI é positivo (saldo credor), conforme resultado da empresa, embora não tenha sido estimado IRC, isto porque devido aos pagamentos por conta previa-se a restituição de imposto.

### 88 – Resultado líquido do exercício (RLE)

	2.014,24		Sc da conta 85
Sc	2.014,24		

Após estas transferências todas as contas da Classe 6 e 7 ficarão saldadas. As contas de resultados, Classe 8, ficarão igualmente saldadas, excepto a Conta 88 que releva o Resultado do exercício, líquido de imposto.

## 4.6. Encerramento e reabertura de contas

Operação, meramente técnica, que visa encerrar todas as contas que apresentem saldo.

Como o lançamento envolve todas as contas, os saldos credores (devem) igualam os saldos devedores, o que garante que as contas estão em conformidade para se iniciar o novo ano económico.

A reabertura das contas tem lugar no início de cada exercício económico (Mês 0 – anexo 27) e consiste no trabalho inverso do referido para o encerramento. São debitadas as contas que no fim do exercício económico apresentam saldo devedor e serão creditadas as de saldo credor, pelo respectivo valor.



Acresce que, devido a implementação do SNC a partir de 1 de Janeiro de 2010 a reabertura do exercício teve um cuidado especial, especialmente devido a conversão do POC para o SNC de acordo com o Código de Contas aprovado pela Portaria n.º 1011/2009 de 9 de Setembro. Este instrumento contabilístico é de aplicação obrigatória para todas as entidades sujeitas ao SNC.

## **4.7. Demonstrações financeiras**

O propósito das demonstrações financeiras é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade, que seja útil a um vasto leque de utilizadores na tomada de decisões económicas.

As Demonstrações Financeiras apresentadas pela empresa referem-se ao exercício económico de 2009, elaboradas de acordo com o POC.

No entanto, e de acordo com o Decreto-lei 158/2009, que aprovou o SNC, as quantias referentes ao exercício de 2009 incluídas nas demonstrações financeiras referentes a esse exercício apresentadas com base nas regras do POC e Directrizes Contabilísticas devem ser reconvertidas considerando as regras da NCRF-PE.

Essa reconversão implicou a preparação de um Balanço de Abertura, a 1 de Janeiro de 2010, o qual será a reclassificação do Balanço de 31 de Dezembro de 2009. Para proceder a reconversão foram realizados alguns procedimentos de acordo com o Ponto 5 da referida Norma.

*§5.2 - ...o balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:*

- a) Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os activos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;*
- b) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respectiva mensuração efectuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;*
- c) Desreconhecer itens como activos ou passivos se a presente norma o não permitir; e*
- d) Efectuar as reclassificações pertinentes.*

O procedimento de reclassificação consiste na transferência dos saldos das contas existentes por força da utilização do POC, para as contas definidas no código de contas SNC.

Os procedimentos de reconhecimento e desreconhecimento referem-se à inclusão ou eliminação de rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-PE.

Quanto aos activos e passivos que já eram reconhecidos nos termos do POC e das Directrizes Contabilísticas e que satisfaçam as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF-PE, os mesmos devem ser reclassificados. Exemplos desta situação podem encontrar -se, designadamente, quanto aos saldos de caixa, depósitos à ordem, clientes, fornecedores e estado e outros entes públicos.

Quanto aos activos e passivos que, por força da aplicação do POC e das Directrizes Contabilísticas não se encontravam no Balanço, mas que passam a satisfazer as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF -PE, devem ser reconhecidos. Tal acontece, por exemplo, quanto a alguns instrumentos financeiros.

Quanto aos activos e passivos que encontrando-se no Balanço por força da aplicação do POC e das Directrizes Contabilísticas, não satisfaçam as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF PE, devem ser desreconhecidos. Exemplos desta situação são, designadamente, alguns intangíveis, tais como as despesas de instalação e as de investigação.

*§5.4 – As divulgações no final do primeiro exercício após transição, devem incluir:*

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

*b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como capital próprio. (NCRF-PE)*

A estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras foram aprovados e estão previstos no art.º 2.º da Portaria n.º 986/2009 de 7 de Setembro. As entidades que apliquem a NCRF-PE devem utilizar os modelos reduzidos de demonstrações financeiras anexos à referida Portaria:

- **Anexo n.º 7: balanço, modelo reduzido;**
- **Anexo n.º 8: demonstração dos resultados por natureza, modelo reduzido;**
- **Anexo n.º 10: anexo, modelo reduzido**

## **Balanço**

A informação sobre a posição financeira (fornecida sobretudo pelo Balanço) é útil para prever futuras necessidades de financiamento, como os resultados e fluxos de fundos se vão distribuir ao longo do tempo e a capacidade da empresa satisfazer os seus compromissos financeiros (perspectiva estática).

O Balanço (anexo 28) referente ao exercício de 2009 é um documento elaborado a partir do balancete final e de acordo com o POC podem ser elaborados dois modelos alternativos de balanço: Analítico e Sintético. A empresa adoptou o modelo analítico.

De acordo com a NCRF-PE a empresa terá de utilizar para os exercícios seguintes o Anexo n.º 7: Balanço, modelo reduzido previsto na Portaria n.º 986/2009 de 7 de Setembro.

No Balanço, uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço. (Ponto 4.4 da NCRF-PE)

## **Demonstração de Resultados**

A informação sobre o desempenho (fornecida pela Demonstração de Resultados) é necessária para avaliar em que medida a empresa poderá vir a utilizar de forma eficaz recursos adicionais e prever a capacidade da empresa gerar resultados no futuro (perspectiva dinâmica).

A Demonstração de Resultados por Natureza (anexo 29), referente ao exercício do ano 2009, elaborada depois de obtido o balancete rectificado, resulta das rubricas de custos e proveitos por natureza, classe 6 e 7 do POC. A Demonstração de Resultados por Natureza permite-nos a classificação dos resultados conforme a sua natureza: operacionais, financeiros e extraordinários.

As empresas individuais reguladas pelo Código Comercial, as sociedades por quotas, as sociedades anónimas e as cooperativas que, à data do encerramento do das contas, não tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no art.º 262.º do Código das Sociedades Comerciais poderão apresentar somente os modelos mais simples de balanço, demonstração de resultados líquidos e anexo.

No âmbito do SNC, a adopção da NCRF-PE obriga a utilização do anexo N.º 8: demonstração de resultados por natureza, modelo reduzido previsto no art.º 2.º da Portaria 986/2009 de 7 de Setembro.

O Ponto 4.12 da NCRF-PE, refere “Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo o exija de outro modo.”

Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração de resultados quer no anexo. Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza. (Ponto 4.14 e 4.15 da NCRF-PE)

### **Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados**

O principal objectivo deste documento, anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (anexo 30), é melhorar a qualidade da informação fornecida pelo Balanço e pela Demonstração de Resultados.

Este anexo abrange um conjunto de informações que se destinam a explicar as quantias incluídas no Balanço e na Demonstração de Resultados e ainda a divulgar factos e, ou situações que, embora não estejam reflectidas nas contas do balanço ou da D.R. poderão vir a influenciar a situação futura da empresa, sendo deste modo úteis para os utentes desta informação.

Esta mesma situação é prevista no SNC, no ponto 4.16 da NCRF-PE refere que o anexo deve:

- ✓ Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- ✓ Divulgar informação exigida pelos capítulos desta Norma que não seja apresentada na face do balanço, e da demonstração de resultados; e
- ✓ Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço e da demonstração dos resultados, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

Pretende-se que o órgão de gestão apresente uma política contabilística que resulte em informação que seja:

- ✓ Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes;
- ✓ Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras representem com fidedignidade a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade, reflecta a substância económica de transacções, e não meramente a forma legal; sejam neutras, sejam prudentes e completas em todos os aspectos materiais.

## **CAPÍTULO V**

## 5. Obrigações Fiscais e declarativas

### 5.1. Considerações gerais

A declaração de inscrição no registo a que se refere a alínea a) do art.º 117.º do Código do IRC<sup>25</sup>, ou a declaração de início de actividade, a entregar nos termos do art.º 31.º do CIVA, deverá ser apresentada pelos sujeitos passivos, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado (art.º118.º), no prazo de:

- ✓ 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, sempre que esta seja legalmente exigida, para os sujeitos passivos residentes ou para os não residentes com estabelecimento estável;
- ✓ 15 dias a partir da data de apresentação a registo na Conservatória do Registo Comercial.
- ✓ 15 dias a contar da data da ocorrência de qualquer facto que gere rendimentos tributáveis em sede de IRC, para os sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável (n.º3)

Esta declaração é importante porque vai constituir a base de registo dos sujeitos passivos, previsto no art.º 135.º.

Quando se verificar qualquer alteração nos elementos constantes da declaração de inscrição no registo, deve o sujeito passivo entregar a respectiva declaração de alterações no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, salvo se outro prazo estiver expressamente previsto (n.º5).

Os sujeitos passivos de IRC devem apresentar a declaração de cessação no prazo de 30 dias a contar da data da cessação da actividade ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável ou sem estabelecimento estável em Portugal, que obtenham rendimentos não sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, da data em que tiver ocorrido a cessação da obtenção de rendimentos (n.º6).

---

<sup>25</sup> Versão do CIRC republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, com efeitos a partir de 01/01/2010

Os sujeitos passivos de IRC ou os seus representantes são obrigados a apresentar uma declaração periódica de rendimentos (Mod. 22), a qual servirá apenas para efectuar a liquidação do imposto, de modelo oficial, devendo ser-lhe junto os anexos nela mencionados, os quais farão parte integrante daquela declaração.

Esta declaração deve ser apresentada pelas:

- Entidades residentes, que exerçam ou não, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sem prejuízo do disposto no n.º 6 do art.º 117.º.
- Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português.
- Entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e neste obtenham rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.

A declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil (n.º 1 do art.º 120.º).

Relativamente aos sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil (n.º 2 do art.º 120.º).

No caso de cessação de actividade a declaração de rendimentos relativa ao período de tributação em que a mesma se verificou deve ser enviada até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, aplicando-se igualmente este prazo ao envio da declaração relativa ao período de tributação imediatamente anterior (n.º 3 do art.º 120).

As entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, e que neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, são igualmente obrigadas a enviar a declaração de rendimentos até 30 dias após a data da cessação da obtenção de rendimentos prediais (n.º 5 do art.º 120).

Havendo tributação do lucro pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedade, nos termos do art.º 70.º, a sociedade dominante deverá entregar ou enviar uma declaração periódica de rendimentos, relativa ao lucro tributável do grupo, e cada uma das sociedades do grupo (incluindo a dominante), entregará ou enviará uma declaração com o apuramento



do seu lucro tributável, como se não estivesse integrada no grupo (alínea a) e b) do n.º 6.º do art.º 120.º).

Além da declaração Mod. 22, as empresas deverão ainda entregar uma declaração anual de informação contabilística e fiscal tendo um duplo objectivo (inspectivo e estatístico).

A declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada por transmissão electrónica de dados, até ao dia 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não útil<sup>26</sup> e com os anexos que para o efeito sejam mencionados no respectivo modelo, de acordo com o n.º 1 e 2 do art.º 121.

Relativamente aos sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período (n.º 3 do art.º 121).

No caso de cessação de actividade, relativamente ao exercício em que esta ocorre, a declaração anual de informação contabilística e fiscal deve ser apresentada até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

Integram a declaração anual de informação contabilística e fiscal, os anexos que para o efeito sejam mencionados no respectivo modelo, devendo os elementos neles mencionados concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração (n.º 5 do art.º 121.º).

## **5.2. Declaração periódica de rendimentos**

### **Modelo 22 do IRC**

A declaração periódica de rendimentos reflecte o cálculo da matéria colectável para efeitos de autoliquidação do IRC, efectuado pelos próprios contribuintes, devendo os elementos dela constante concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, sempre que seja caso disso (n.º 5 do art.º 121.º).

A declaração Mod. 22 (anexo 31), está dividida em 12 quadros:

---

<sup>26</sup> O novo prazo de entrega da IES/DA foi implementado pelo art.º 6.º do Decreto-Lei nº292/2009, de 13 de Outubro e aplica-se às obrigações a cumprir a partir de 01.01.2010

- Quadro Início – Instruções de carácter geral, as quais devem ser rigorosamente observadas, de forma a eliminar deficiências de preenchimento que, frequentemente originam erros e liquidações erradas.
- Quadro 01 – Período de tributação referente ao exercício económico.
- Quadro 02 – Área da sede, Direcção efectiva ou estabelecimento estável, este quadro é preenchido com o código do Serviço de Finanças da sede da empresa.
- Quadro 03 – Identificação e caracterização do sujeito passivo. Tipo de sujeito passivo e regimes de tributação dos rendimentos.
- Quadro 04 – Características da declaração. Tipo de declaração.
- Quadro 05 – Identificação, através do NIF, do Representante Legal e do T.O.C.
- Quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável  
(1.ª fase de Apuramento do IRC)

## Modelo 22

The screenshot displays the 'IRC - Modelo 22' software interface. The main window is titled 'Rosto - Modelo 22' and shows the 'Quadro 07 Apuramento do Lucro Tributável' section. The interface includes a menu bar (Eicheiro, Editar, Funções, Anexos, Ajuda) and a toolbar with icons for file operations and submission. The main area contains a table with the following items and values:

Item	Valor
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201 €
Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21.º)	202 €
Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24.º)	203 €
SOMA (campos 201 + 202 - 203)	204 0.00 €
A ACRESCER	
Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	205 €
Prémios de seguros e contribuições (art.º 23.º, n.º 4)	206 €
Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 33.º, n.º 1)	207 €
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 34.º, 37.º e 38.º)	208 €
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 40.º)	209 €
Donativos não previstos ou além dos limites legais [art.º 62.º do EBF]	210 €
IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art.º 42.º, n.º 1, alínea a)]	211 €
Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 42.º, n.º 1, alínea d)]	212 €
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea e)]	213 €
Encargos não devidamente documentados [art.º 42.º, n.º 1, alínea g)]	277 €
Despesas não documentadas (art.º 23)	214 €
Menos-valias contabilísticas	215 €
Correcções nos casos de crédito de imposto (art.º 62.º, n.º 1)	217 €
40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218 €
Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art.º 42.º, n.º 1, alínea h)]	220 €
Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	222 €
Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 42.º, n.º 1, alínea f)]	223 €
Correcções relativas a exercícios anteriores	224 €
Correcções relativas a preços de transferência (art.º 58.º, n.º 8)	251 €

© 2010 DIGITA (v1.2.2)

Figura 7 - Quadro 07 (Apuramento do Lucro Tributável)

Este quadro deve ser somente preenchido pelas entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, excepto se enquadradas no regime simplificado, bem como pelas entidades não residentes com estabelecimento estável, destina-se ao apuramento do lucro tributável e corresponde ao Resultado Líquido do Exercício, apurado na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis.

Seguidamente pretendemos analisar detalhadamente os campos preenchidos do quadro 07 da declaração Mod.22 da empresa e efectuar os cálculos para apuramento do lucro tributável.

A Empresa P&B apurou no exercício referente a 2009 um Resultado Líquido (RLE), conforme reflectido na conta 88, o valor de 2.014,24 euros.

De acordo com a alínea a) e d) do n.º 1 do art.º 45.º (anterior art.º 42.º):

Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

- ✓ O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;
- ✓ As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;

Campo 201 – Resultado Líquido do Exercício	2.014,24
Campo 211 – IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros (art.º42.º, n.º1, alínea a))	8.856,50
Campo 212 – Multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções (art.º42.º, n.º1, alínea d))	45,15
Campo 240 - Lucro Tributável	10.915,89

**Tabela 32 – Lucro tributável da empresa**

O apuramento do lucro tributável é o somatório do Campo 201 + Campo 211 + Campo 212.

O montante apurado será transportado para o Campo 313 do quadro 09, porque a empresa para efeitos de cálculo da Matéria Colectável (MC) está enquadrada nos benefícios do regime de redução de taxa, nomeadamente os benefícios relativos à interioridade (art.º 43.º

do EBF). Por esta razão a taxa a aplicar no cálculo da MC será de 15%, de acordo com o preenchimento do quadro 08.

- Quadro 08 – Regimes de taxas

Conforme já referido este quadro é preenchido exclusivamente por sujeitos passivos com rendimentos sujeitos a redução de taxa, ou quando existam rendimentos que, embora enquadrados no regime geral, estejam numa das situações referidas no campos 246, 249, 262, 263 e 264. No nosso caso preenchemos o campo 245, porque estamos enquadrados no regime com redução de taxas, relativo aos benefícios relativos à interioridade.

- Quadro 09 – Apuramento da Matéria Colectável (MC)  
(2.ª Fase de apuramento do IRC)

## Modelo 22

The screenshot displays the 'IRC - Modelo 22' software interface. The main window is titled 'Rosto - Modelo 22' and shows the '09 Apuramento da Matéria Colectável' section. The interface includes a menu bar with options like 'Eicheiro', 'Editar', 'Funções', 'Anexos', and 'Ajuda'. Below the menu is a toolbar with icons for 'Novo', 'Abrir', 'Gravar', 'Imprimir', 'Validar', 'Submeter', 'Substituir', and 'Ajuda no preenchimento'. The main area is divided into several sections:

- Regime Geral:** Includes fields for '1. PREJUÍZO FISCAL' (301, 312, 323) and '2. LUCRO TRIBUTÁVEL' (302, 313, 324, 400).
- Regime Especial dos Grupos de Sociedades:** Includes fields for 'Soma algébrica dos Resultados Fiscais' (380), 'Lucros distribuídos (art 64.º, n.º 2)' (381), and 'Valor Líquido' (382).
- Prejuízos Individuais...:** A table with columns for 'Prejuízos Individuais...' and 'NIF'.
- Prejuízos Fiscais Dedutíveis (artigo 47.º):** A table with columns for 'Exercício N-7', 'Exercício N-6', 'Exercício N-5', 'Exercício N-4', and 'Exercício N-3', and rows for '395', '303', '304', '305', and '306'.

The interface also features a sidebar on the left with 'Impressos' and 'Modelo 22' sections, and a footer with the text '© 2010 DGITA (v1.2.2)'.

**Figura 8 - Quadro 09 (Apuramento da Matéria Colectável)**

Este quadro é de preenchimento obrigatório para os campos relativos ao lucro tributável e prejuízo fiscal, mesmo nos casos em que o valor apurado não dê origem ao pagamento de imposto.

Os prejuízos fiscais dedutíveis devem corresponder aos prejuízos fiscais verificados em cada um dos exercícios, líquido do montante eventualmente já deduzido, nos termos do art.º 52.º do CIRC (anterior art.º 47.º).

#### Apuramento da Matéria Colectável

Transporte do Q.09 com redução de taxa	
Campo 312 – Prejuízo fiscal	0,00
Campo 313 – Lucro tributável	10.915,89
Campo 322 – Matéria Colectável não isenta	10.915,89

**Tabela 33 – Apuramento da Matéria Colectável da empresa**

- Quadro 10 – Cálculo do Imposto  
(3.ª Fase de Apuramento do IRC)

Para os rendimentos obtidos em períodos de tributação cujo início ocorra em, ou após 1 de Janeiro de 2009, as taxas do regime geral do IRC são as seguintes:

Matéria Colectável (em euros)	Taxas
Até 12.500	12,50 %
Superior a 12.500	25,00 %

O quantitativo da matéria colectável, quando superior a 12.500 euros é dividido em duas partes: uma, igual ao limite do 1.º escalão, à qual se aplica a taxa correspondente; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa do escalão superior.

A empresa, de acordo com o preenchimento do quadro 08, e devido aos benefícios relativos à interioridade vai aplicar uma taxa de 15,00%.

$$\text{Colecta} = \text{Matéria Colectável} \times \text{Taxa}$$

$$\text{Colecta} = 10.915,89 \times 15,00\% = 1.637,38 \text{ euros}$$

O valor das retenções na fonte (campo 359) e o montante dos pagamentos por conta (campo 360) são preenchidos automaticamente pelo sistema. O sujeito passivo pode alterar os valores, mas deve solicitar a correcção da informação constante do sistema de cobrança à Direcção de Serviços de Cobrança, sem a qual as correcções não produzirão efeitos.

No nosso caso, o montante dos pagamentos por conta foram de 4.140,00 euros, valor este que será deduzido à colecta.

### Cálculo do Imposto

Campo 351 – Colecta	1.637,38
Campo 313 – IRC Liquidado	1.637,38
Campo 360 – Pagamentos por conta	4.140,00
Campo 361 – IRC a pagar	0,00
Campo 362 – IRC a recuperar e	2.502,62
Campo 368 – IRC Total a recuperar	

Tabela 34 – Cálculo do Imposto da empresa

No campo 364, caso existisse seria inscrito o valor referente à Derrama. A Derrama é um imposto municipal lançado pelas Câmaras Municipais de acordo com o art.º 14.º da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro. No concelho de Pinhel a Câmara Municipal abdicou da Derrama como forma de incentivar a fixação de empresas.

No campo 368 está inscrito o valor que a empresa vai recuperar em virtude de os pagamentos por conta efectuados serem superiores ao imposto a liquidar, conforme a Mod. 22, do exercício económico de 2009.

- Quadro 11 – Outras informações

Este quadro deve ser preenchido com os valores que serviram de base ao cálculo das tributações autónomas referidas no n.º 3, 4, 9 e 11 do art.º 81.º do CIRC.

- Quadro 12 – Retenções na Fonte.

Os valores deste quadro são preenchidos automaticamente pelo sistema.

### **5.3. Declaração anual de Informação contabilística e fiscal**

#### **Informação Empresarial Simplificada / Declaração Anual – IES/DA**

A publicação do Decreto-lei 8/2007 de 17 de Janeiro veio criar a Informação Empresarial Simplificada (IES), uma medida interministerial do Simplex, promovida pelo Ministério da Justiça.

A IES é uma nova forma de entrega electrónica e desmaterializada de informação de natureza contabilística, fiscal e estatística, que as empresas devem entregar a quatro entidades distintas.

- ✓ Ministério da Justiça (MJ) (prestação de contas)
- ✓ Direcção Geral dos Impostos (DGI) (declaração anual de informação contabilística e fiscal)
- ✓ Instituto Nacional de Estatística (INE) (elementos estatísticos)

✓ Banco de Portugal (BP) (informação estatística)

Até à entrada em funcionamento da IES, as empresas estavam obrigadas a prestar a mesma informação sobre as suas contas anuais a diversas entidades públicas, através de meios diferentes: tinham, de fazer o depósito das contas anuais e o correspondente registo, em papel, junto das conservatórias do registo comercial; de entregar a declaração anual de informação contabilística e fiscal ao Ministério das Finanças (Direcção Geral dos Impostos); de entregar informação anual de natureza contabilística sobre as suas contas ao INE para efeitos estatísticos e de entregar informação anual de natureza estatística sobre as suas contas ao Banco de Portugal.

Com a criação da IES/DA, toda a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais passa a ser transmitida num único momento e perante uma única entidade, através do preenchimento de formulários únicos submetidos por via electrónica, aprovados pela Portaria n.º 208/2007, de 16 de Fevereiro, com as alterações introduzidas pela Portaria nº 8/2008, de 03 de Janeiro e Portaria nº 333-B/2009, de 01 de Abril<sup>27</sup>.

Os formulários relativos à IES são entregues electronicamente ao Ministério das Finanças, num ponto de acesso único, em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), nos mesmos termos seguidos anteriormente para a entrega da Declaração Anual.

Uma vez que estes formulários condensam toda a informação necessária ao cumprimento das quatro obrigações legais integradas na IES, o Ministério das Finanças envia posteriormente ao Ministério da Justiça (MJ) a informação constante dos formulários que respeite ao depósito da prestação de contas, cabendo ao MJ disponibilizar ao INE e ao Banco de Portugal a informação que lhes respeita.

Os passos a percorrer para entregar a IES – e, com essa entrega, cumprir de uma vez 4 obrigações legais distintas – são os seguintes:

- 1.º Aceder ao sítio Internet [www.ies.gov.pt](http://www.ies.gov.pt), ou directamente à página “Declarações – IES/DA” em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)
- 2.º Escolher entregar a IES e preencher a declaração directamente ou abrir e enviar o ficheiro correspondente previamente formatado de acordo com especificações legalmente estabelecidas;

---

<sup>27</sup> Conteúdo e apontamentos da disciplina de Contabilidade Financeira III



- 3.º Submeter electronicamente a IES e guardar a referência Multibanco que é automaticamente gerada para permitir o pagamento do registo da prestação de contas;
- 4.º Pagar o registo da prestação de contas nos 5 dias úteis seguintes.

A única obrigação fiscal integrada na IES é a entrega da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal (DA) por parte dos sujeitos passivos de IRC e dos titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, que não tem por fim a liquidação e a cobrança de imposto. A única obrigação integrada na IES que é paga é o depósito da prestação de contas. Após a submissão electrónica da IES, é gerada automaticamente uma referência que permitirá o pagamento deste acto de registo no multibanco ou através de *homebanking*, no prazo de 5 dias úteis. O preço único que as empresas pagam pelo registo da prestação de contas é de 85€.

O procedimento de entrega da IES é o mesmo que anteriormente era seguido para envio da "Declaração Anual" ao Ministério das Finanças, tendo que haver prévio registo no site das Declarações Electrónicas e pode ser feito pelos Técnicos Oficiais de Contas e representantes legais das entidades obrigadas à entrega da IES.

Para as entidades que cessem a sua actividade durante o ano de 2010 e para as que neste ano adoptem um período de tributação diferente do ano civil e que, por esse motivo, tenham que entregar a declaração com referência ao ano de 2010, os prazos a aplicar serão os previstos no ofício-circulado n.º 50014 da Direcção dos Impostos, disponível no portal das finanças:

- ✓ Durante o ano de 2010 (dentro do prazo legalmente estabelecido) em formato POC (Plano Oficial de Contabilidade), utilizando os impressos disponíveis. Neste caso, deve o sujeito passivo efectuar as conversões necessárias para o preenchimento do Anexo A, de acordo com o POC, ou no decurso do prazo normal para a entrega da IES/DA relativa ao ano/exercício de 2010 (01/01/2011 a 15/07/2011), de acordo com a estrutura prevista no Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O incumprimento das obrigações integradas na IES é sancionado nos termos previstos na legislação respeitante a cada uma dessas obrigações. Isto significa que se a IES não for entregue, a empresa em causa fica sujeita às sanções previstas na legislação fiscal, na legislação do registo comercial e na legislação do sistema estatístico nacional.

A IES/DA é constituída pela folha de rosto, a qual tem 10 campos onde será inserida a informação geral da empresa e 21 anexos, os quais serão preenchidos consoante a actividade da empresa ou a situação do sujeito passivo.

A empresa P&B entregou a IES/DA (anexo 32), iremos de seguida fazer referência aos anexos que a empresa preencheu.

- Anexo A

O anexo A deverá ser apresentado conjuntamente com o anexo R pelas entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou entidades não residentes com estabelecimento estável. No caso de usufruir de algum benefício fiscal deve ser preenchido o anexo F (Benefícios Fiscais).

O Quadro 03 do anexo A, corresponde à Demonstração de Resultados por natureza e o Quadro 04 ao Balanço, porque as contas são referentes ao exercício de 2009 a estrutura está de acordo com o POC.

As notas do anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados são integralmente reproduzidas no Quadro 05.

A Nota 3 diz respeito aos critérios de valorimetria utilizado pela empresa. O número médio de pessoas ao serviço e horas trabalhadas é preenchido na Nota 7.

Os movimentos no activo imobilizado, amortizações e ajustamentos fazem-se reflectir na Nota 10. Esta nota discrimina os valores iniciais do activo bruto, as alienações que possam ter ocorrido, transferências e abates de modo a fazer o apuramento dos valores finais. As reavaliações e outras informações relacionadas com o imobilizado são inseridas na Nota 13 e 14 do Quadro. A Nota 16 diz respeito a participação no capital social e relação com outras empresas.

Os valores iniciais e as alterações ocorridas nas rubricas de capital próprio são registadas na Nota 40 no campo 0540, as alterações registadas dizem respeito aos resultados transitado e ao resultado líquido do exercício.

A Nota 41 diz respeito ao cálculo e apuramento do CMVMC e a Nota 42 a variação da produção.

Os valores das vendas, prestação de serviços, compras e fornecimentos e serviços externos, discriminados em função dos mercados geográficos são inseridos no Quadro 0544, na Nota 44.

A Nota 45 é a demonstração dos resultados financeiros da empresa, a qual teve um resultado negativo de 6.819,69 euros e a Nota 46 reflecte os resultados extraordinários, que no caso da empresa são negativos (8.856,50 euros).

O Quadro 06 diz respeito a outras informações contabilísticas e fiscais, compreende um conjunto de informação detalhada de algumas rubricas do balanço e da demonstração de resultados e outra informação adicional caracterizadora da situação da empresa.

O Quadro 07 resume as decisões da Assembleia Geral no âmbito da aprovação de contas e aplicação de resultados. De acordo com a deliberação que aprovou as contas do exercício a aplicação dos resultados é neste quadro discriminada. A empresa teve resultados transitados de – 41.115,99 euros.

Apenas estão sujeitas a registo comercial as contas aprovadas. Se as contas não forem aprovadas, a IES apresentada não permite o cumprimento da obrigação de registo da prestação de contas.

O Quadro 08 permite confirmar que a empresa cumpriu com as exigências legais, nomeadamente ao nível do Relatório de Gestão (art.º 66.º do CSC) e da Certificação Legal das Contas, quando aplicável, conforme art.º 262.º e 451.º do CSC.

O procedimento relacionado com a prestação de contas será desenvolvido no capítulo seguinte.

- Anexo L

O anexo L deve ser enviado por todos os sujeitos passivos abrangidos pela obrigação a que se refere a linha d) do n.º1 do art.º 29.º do CIVA.

Devem ser indicados no Quadro 03 os valores que respeitem a operações activas internas, líquidos de quaisquer regularizações (abatimentos, descontos, anulações, etc.). No campo L01 será colocado o valor referente as existências à taxa reduzida (no caso da empresa este valor é de 15.464,03 euros) e no campo L03 e L09, respectivamente, será incluído o valor das existências à taxa normal (159.477,20 euros) e o valor das transmissões de bens à taxa normal (21,66 euros).

No Quadro 04 devem ser incluídos os valores respeitantes às operações internas passivas, líquidas de quaisquer regularizações.

O desenvolvimento do imposto suportado que é susceptível de dedução nos termos do CIVA, é inscrito no Quadro 06, desdobrado por taxas e referente a:

#### **Desenvolvimento do Imposto Dedutível por taxas**

	<b>Existências</b>	<b>Imobilizado</b>	<b>Outros bens e serviços</b>	<b>Totais</b>
<b>Taxa reduzida</b>	450,25	0,00	89,47	539,72
<b>Taxa intermédia</b>	0,00	0,00	0,14	0,14
<b>Taxa normal</b>	15.514,52	845,11	4.278,13	20.637,76

**Tabela 35 – Quadro 06 (DA - anexo L)**

No Quadro 07 deve ser assinalado, caso haja ou não, operações referidas na alínea c) do n.º 1 e n.º 2 do art.º 8.º do CIVA (adiantamentos/recebimentos antecipados).

- Anexo O

O anexo O é o Mapa recapitulativo de clientes, este anexo deve ser preenchido através dos elementos constantes da contabilidade ou, quando não exista, através dos livros a que se referem o art.º 50.º e 65.º do CIVA.

Neste anexo devem ser incluídos os clientes, com sede em território nacional, cujo valor anual das vendas seja superior a 25.000 euros.

- Anexo P

O anexo P é o Mapa recapitulativo de fornecedores, este anexo deve ser preenchido, a semelhança do anexo O, através dos elementos constantes da contabilidade ou, quando não exista, através dos livros a que se referem o art.º 50.º e 65.º do CIVA.

Neste anexo devem ser incluídos os fornecedores, com sede em território nacional, cujo valor anual das compras seja superior a 25.000 euros. A empresa registou o valor de 71.819 euros referente a um fornecedor.

- Anexo Q

O anexo Q deve ser enviado para dar cumprimento ao estabelecido no n.º 1 do art.º 52 e 56.º do Código do Imposto do Selo (CIS), por todos os sujeitos passivos de IRS e IRC que no exercício da sua actividade tenham liquidado imposto de selo.

### Operações e factos sujeitos a Imposto do Selo

Descrição	Valor Tributável	Imposto Liquidado
Cheques		14,80
Utilização de crédito (n.º 1 do art.º 4.º do CIS)	56.290,00	225,16
Juros / Prémios / Comissões (n.º 1 do art.º 4.º do CIS)	6.163,30	255,35
Seguros (n.º 1 do art.º 4.º do CIS)	290,13	13,02

Tabela 36 – Quadro 04 (DA - anexo Q)

- Anexo R

Este anexo reporta informação anual de carácter contabilístico e económico para cada um dos estabelecimentos que a empresa possui em território nacional ou fora do território nacional.

A empresa P&B apenas possui um estabelecimento em território nacional.

## **CAPÍTULO VI**

## 6. Prestação de Contas

### 6.1. Considerações gerais

Os Gerentes ou administradores devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual (n.º 1 do art.º 65.º do CSC).

O art.º 66.º do CSC determina que deve ser elaborado o relatório de gestão o qual deve conter pelo menos, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 158/09, o art.º 11 determina que as entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- **Balanço;**
- **Demonstração de Resultados por naturezas;**
- **Demonstração das alterações no capital próprio;**
- **Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo;**
- **Anexo.**

O Relatório de Gestão e as contas devem estar patentes aos sócios na sede da sociedade e durante as horas normais de expediente.

Quando todos os sócios sejam gerentes e todos eles assinem, sem reservas, as actas, o relatório de gestão, as contas e a proposta de aplicação de resultados, é desnecessária outra forma de apreciação ou deliberação salvo quando a sociedade esteja sujeita a certificação legal de contas<sup>28</sup>.

Ainda no âmbito da prestação de contas, pode o contrato de sociedade determinar a existência de um conselho fiscal, ou as que não tenham conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder a revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três limites seguintes (art.º 262 e art.º 451.º do CSC):

---

<sup>28</sup> Conteúdo e apontamentos da disciplina de Contabilidade Financeira III

- ✓ Total do balanço – 1.500.000 euros;
- ✓ Total de vendas líquidas e outros proveitos – 3.000.000 euros;
- ✓ Número de trabalhadores em média no exercício – 50.

Nas sociedades sujeitas a revisão legal de contas nos termos do n.º 2 do art.º 262.º do CSC, os documentos de prestação de contas e o relatório de gestão devem ser submetidos a deliberação conjuntamente com a Certificação Legal de contas e com o Relatório do Revisor Oficial de contas, elaborado de acordo com o art.º 451.º do CSC para as Sociedades anónimas.

Nas sociedades anónimas a apreciação geral da administração e fiscalização da sociedade é feita pela assembleia-geral anual de accionistas (art.º 455.º). De acordo com o n.º 1 do art.º 376.º, a assembleia-geral dos accionistas deve reunir nos três primeiros meses de cada ano a contar da data de encerramento do exercício (no caso de sociedades que tenham de apresentar contas consolidadas ou apliquem o método de equivalência patrimonial esse prazo é de cinco meses) para deliberar sobre o relatório de gestão e as contas do exercício, deliberar sobre a proposta de aplicação de resultados e proceder à apreciação geral da administração.

A Certificação Legal de Contas é uma actividade da exclusiva competência dos Revisores ou Sociedades de Revisores.

## **6.2. Relatório de Gestão**

O relatório de gestão e os respectivos documentos de prestação de contas, de acordo com o n.º 5 do art.º 65.º do CSC, devem ser apreciados e apresentados no prazo de três meses após o encerramento de cada exercício anual, ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial. Em termos práticos, no caso das empresas em que o exercício coincida com o ano civil, as sociedades têm de encerrar as contas até 31 de Março do ano seguinte.

O Relatório de Gestão deve indicar, especialmente:



- ✓ A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu actividade, designadamente no que respeita a condições de mercado, investimentos, custos, proveitos e actividades de investigação e desenvolvimento;
- ✓ Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- ✓ A evolução previsível da sociedade;
- ✓ O número e o valor nominal de quotas ou acções próprias adquiridas ou alienadas durante o exercício, os motivos desses actos e o respectivo preço, bem como o número e valor nominal de todas as quotas e acções próprias detidas no fim do exercício;
- ✓ As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do art.º 397.º do CSC;
- ✓ Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;
- ✓ A existência de sucursais da sociedade;
- ✓ Os objectivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transacções previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do activo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.

O Relatório de Gestão e as contas do exercício devem ser assinados por todos os membros da administração; a recusa de assinatura por qualquer deles deve ser justificada no documento e explicada pelo próprio perante a Assembleia Geral de aprovação de contas, mesmo que já tenha cessado funções (n.º 3 do art.º 65.º).

Na falta de apresentação de contas até ao final dos dois meses seguintes ao termo do prazo fixado n.º 5 do art.º 65, qualquer sócio pode requerer ao tribunal que se proceda a inquérito (n.º 1 do art.º 67.º). Se em assembleia convocada judicialmente as contas não forem aprovadas ou rejeitadas, o juiz pode nomear um revisor oficial de contas e, em face do relatório deste, aprovará as contas ou recusará a sua aprovação.

O Relatório de Gestão da empresa (anexo 33), como já foi referido é da responsabilidade da gerência e deve ser preparado de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e a informação deve ser verdadeira, clara, objectiva e lícita. Este deve conter uma exposição clara sobre a evolução dos negócios e situação da sociedade, bem como os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício que possam condicionar de alguma

forma os negócios da empresa e sua evolução futura e a proposta fundamentada de aplicação de resultados.

## **CAPÍTULO VII**

# 7. Análise Económica e Financeira

## 7.1. Considerações gerais

A actividade financeira da empresa encontra-se suportada em documentos contabilísticos. Estes documentos registam as relações económicas estabelecidas e permitem a gestão financeira apreciar, estudar e definir as condições de equilíbrio financeiro de forma a maximizar os objectivos da empresa.

As peças fundamentais para elaborar diagnósticos económico-financeiros, imprescindíveis ao desenvolvimento de futuras estratégias empresariais são<sup>29</sup>:

- **O Balanço**
- **A Demonstração de Resultados**
- **A Demonstração de Origem e Aplicações de Fundos**
- **E a Demonstração dos Fluxos de Caixa**

Em análise e gestão financeira utiliza-se com frequência uma técnica que consiste em estabelecer relações entre contas e agrupamentos de contas do Balanço e da Demonstração dos Resultados. Estas relações têm muitas denominações – rácios, índices, coeficientes, indicadores, etc.

O termo mais corrente é o de rácio (relação de quociente entre duas grandezas correlacionadas e típicas de uma determinada situação, actividade ou rendimento (potencial ou efectivo) de uma empresa (real ou ideal) ou de uma média de empresas). Os rácios não são um fim em si mesmos nem dão respostas, são apenas um instrumento de apoio que permite sintetizar uma grande quantidade de dados e comparar o desempenho económico e financeiro das empresas e a sua evolução no tempo. Permitem tirar ilações de forma mais expressiva que a análise de valores *per si*, pelo que é necessário conhecer cada rácio e as suas limitações para que os mesmos não conduzam a conclusões erradas. Ao permitirem a comparação entre dados orçamentais e reais favorecem o cumprimento dos programas de Gestão e permitem a atribuição de responsabilidades.

---

<sup>29</sup> Conteúdo e apontamentos da disciplina de Gestão Financeira

Recorrem a este método todas as pessoas que têm responsabilidades de gestão, os analistas financeiros, os bancos, as sociedades financeiras e as empresas especializadas na venda de informação comercial e financeira. Podem-se construir inúmeros rácios ou relações, conforme o objectivo e o campo de análise e controlo.

As realidades e os fenómenos a acompanhar e estudar podem ser de natureza diversa – financeira, económica, económico-financeira e técnica.

Assim, quanto aos objectivos da análise os rácios podem ser:

- ✓ Rácios financeiros / estrutura: apreciam aspectos que têm a ver exclusivamente com aspectos financeiros nomeadamente a estrutura financeira (o seu financiamento, capacidade de auto financiamento, capacidade de crédito, ...).
- ✓ Rácios económicos / rentibilidade: avaliam a situação económica da empresa (análise da estrutura patrimonial, análise do nível de produção, volume de negócios, a estrutura de custos, as margens, ...).
- ✓ Rácios económico-financeiros: revelam aspectos mistos, económicos e financeiros como a rentibilidade de capitais, a rotação do activo, a rotação de vendas, etc.
- ✓ Rácios de Funcionamento: permitem apreciar os impactos financeiros da gestão ao nível do ciclo de exploração, prazo médio de recebimentos, prazo médio de pagamentos, rotação de existências, etc.
- ✓ Rácios Técnicos: incidem sobre aspectos relacionados com a produção e a actividade da empresa, nomeadamente o rendimento do equipamento e a produtividade da mão-de-obra.

Os rácios podem construir-se com base em diferentes fontes de informação:

- ✓ Documentos contabilísticos históricos (os valores são extraídos dos documentos de prestação de contas da empresa).
- ✓ Orçamentos (os valores baseiam-se em dados previsionais).
- ✓ Médias do sector de actividade (os valores obtêm-se a partir de médias estatísticas, baseadas em dados de diferentes empresa do sector em estudo).
- ✓ Pilotos (os valores obtêm-se da actividade ideal de uma empresa racionalizada - idealizada como óptima).

Se são extraídos de documentos financeiros históricos e de estatísticas realizadas, são rácios efectivos ou reais. Se são efectuados sobre orçamentos e previsões, são rácios orçamentais.

As centrais de balanços e as bases de dados existentes e muito utilizadas hoje em dia permitem apurar rácios sectoriais.

## 7.2. Análise Económico-financeira da Empresa

Detenhamo-nos sobre alguns indicadores considerados como centrais, em termos de análise e gestão da empresa. Neste ponto faremos uma breve análise a alguns rácios e indicadores de desempenho, nos pontos seguintes apresentam-se os cálculos para um maior número de rácios.

Como já foi referido deve-se ter algumas precauções na utilização dos rácios. Por motivos de ordem prática, deve determinar-se um número limitado de rácios. Contudo, para estudos mais desenvolvidos convirá analisar o maior número de rácios possível. De modo a haver alguma consistência na análise, devem calcular-se os rácios, no mínimo, para períodos de 3 anos e para estabilizar a informação para períodos de 5 anos. Para o analista interno, interessa orientar a análise no sentido de determinar se os objectivos previamente fixados estão ou não a ser cumpridos, implicando o levantamento das fraquezas da empresa. Para o analista externo o interesse difere consoante os objectivos, pelo que inventaria os pontos fortes e fracos a nível interno e as oportunidades e ameaças a nível externo.

### Rácios e Indicadores de desempenho

(Valores monetários expressos em euros)

Indicadores	2008	2009
Volume de negócios	229.010	177.962
Resultados Operacionais	41.215	17.690
EBITDA	57.374	34.301
Rendibilidade das Vendas	25,1%	19,6%
Rendibilidade do Capital Próprio	46,0%	2,8%
Valor Acrescentado Bruto	88.859	70.186
Liquidez Geral	1,49	2,57
Autonomia Financeira	50,1%	50,3%
Solvabilidade	100,6%	101,2%

Tabela 37 – Indicadores de desempenho

Legenda:

$EBITDA = \text{Resultados Operacionais} + \text{Amortizações}$

$\text{Rendibilidade das Vendas} = EBITDA / (\text{Vendas} + \text{Prestações de Serviço})$

*Rendibilidade do Capital Próprio = Resultado Líquido / Capital Próprio*

*Valor Acrescentado Bruto = (Vendas + P. Serviços + Prov. Suplementares) – (CMVMC + FSE + Impostos + Out. Custos Operacionais)*

*Liquidez Geral = Activo a curto prazo / Passivo a curto prazo*

*Autonomia Financeira = Capital Próprio / Activo Líquido Total*

*Solvabilidade = Capital Próprio / Passivo Total*

Da análise aos rácios e indicadores da tabela 36, calculados com base no Balanço e DR da empresa, importa salientar:

Os **Resultados Operacionais** (RO) da Empresa em 2009, apesar de positivos, apresentam uma tendência decrescente em consequência directa da diminuição do Volume de Negócios (V.N) da empresa, o qual teve uma variação de - 23 %, no entanto, a variação dos RO foi de - 57%, por isso a empresa além de ter de fazer um esforço para o aumento do seu V.N., terá de conter os seus custos fixos e variáveis.

O **EBITDA** é a sigla inglesa de *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* e que em português significa, literalmente, Resultados antes de Juros, Impostos, Depreciação e Amortização. O EBITDA é também muitas vezes designado por *cash-flow* operacional, (embora seja de realçar que difere do *cash-flow* operacional apurado com o mapa de *cash-flows*), e representa o dinheiro gerado pela empresa e disponível para:

- ✓ Financiar os investimentos em bens de capital
- ✓ Financiar as necessidades de Fundo de Maneio
- ✓ Efectuar o pagamento de impostos
- ✓ Cumprir os encargos com a dívida
- ✓ Criar reservas
- ✓ Remunerar os accionistas através de dividendos

O decréscimo do valor do *EBITDA* nos dois anos em análise, em 2008 este rácio apresenta um valor de 57.374 euros, sofrendo em 2009 uma variação negativa de 40%. Ou seja, a empresa em 2009, comparativamente a 2008, gerou menos 40% de recursos para fazer face a novos investimentos ou distribuir pelos sócios.

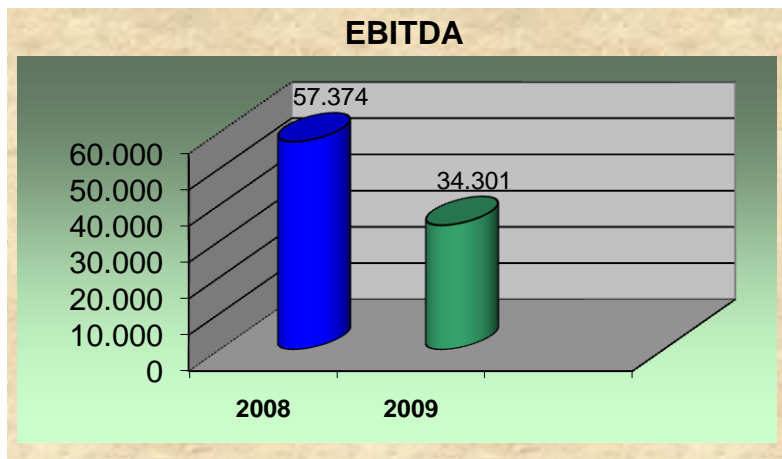


Gráfico 2 - EBITDA

A **Rendibilidade das Vendas** (RV) em 2009 diminuiu cerca de 5,5% em relação a 2008. Isto mesmo se comprova pela DR, em 2009 a empresa realizou um VN de 177.962, tendo em 2008 um VN de 229.000. A rendibilidade das vendas em 2009 foi de 19,6 %.

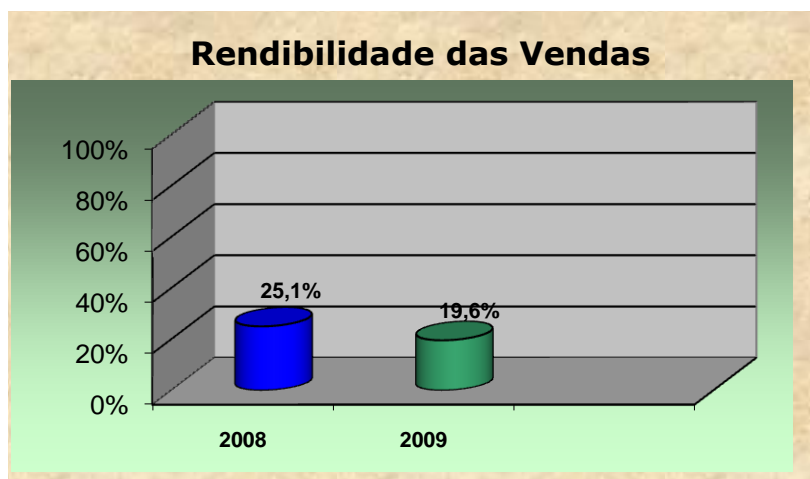


Gráfico 3 – Rendibilidade das vendas

A **Rendibilidade do Capital Próprio** (RCP) é influenciada pelo volume de vendas e crescimento, a margem de contribuição, a estrutura de custo, a eficiência da gestão dos activos, os impostos sobre lucros e os proveitos e custos extraordinários. Analisando a DR podemos verificar que só ao nível dos custos extraordinários a empresa teve um acréscimo em valor absoluto de 5.070 euros, cerca de 134 %, em relação a 2008. Esta foi uma das causas para a deterioração da RCP, em 2008 (46 %) e em 2009 (2,8 %). Este é um valor que visto isoladamente, coloca em causa a actividade da empresa, uma vez que para criar valor é necessário que se gerem rendibilidades superiores ao custo de oportunidade do capital.



O **Valor Acrescentado Bruto** (VAB) é o valor criado pela actividade da empresa ao longo do ano. Nos anos em análise o VAB diminuiu cerca de 21% em relação ao ano anterior. Embora todas as rubricas referentes aos consumos externos tenham diminuído, esta diminuição não foi suficiente para recuperar as vendas perdidas.

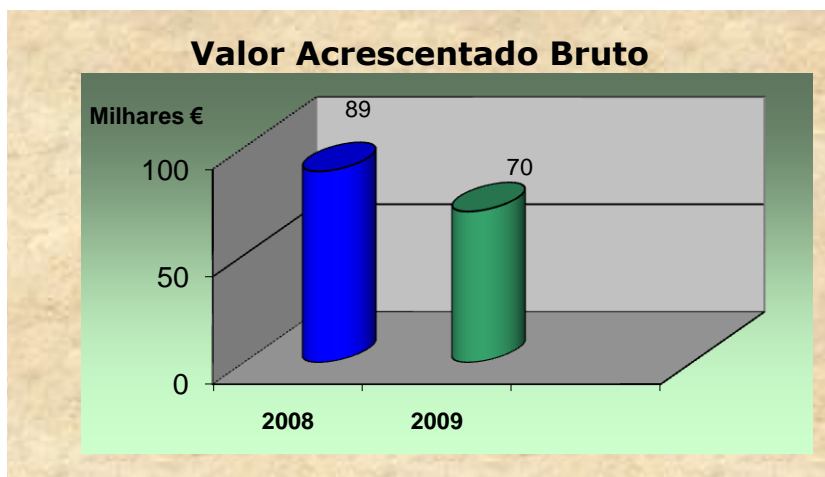


Gráfico 4 – Valor Acrescentado Bruto

A **Liquidez Geral** (Lg) determina a capacidade da empresa para fazer face aos seus compromissos a curto prazo.

- $Lg > 1$ ; significa que os valores dos activos circulantes são inferiores ao passivo de curto prazo. Esta situação poderá reflectir dificuldades de tesouraria.
- $Lg = 1$ ; o valor dos activos circulantes é igual ao passivo de curto prazo, ou seja a empresa cumpre a regra do Equilíbrio Financeiro Mínimo.
- $Lg > 1$ ; o valor dos activos circulantes é superior ao passivo de curto prazo.

Esta situação reflecte o baixo risco para os credores da empresa, dado que a realização dos activos circulantes em liquidez é suficiente para fazer face às dívidas e a empresa ainda detém alguma margem de segurança.

A tendência crescente do rácio de Liquidez, em 2008 é de 1,49 e em 2009 este tem um valor de 2,57, justifica-se pela diminuição do denominador do rácio (as Dívidas a Terceiros diminuíram 33%) nos anos em análise e pelos aumentos das rubricas constantes nos numeradores (as existências e as disponibilidades aumentaram substancialmente).

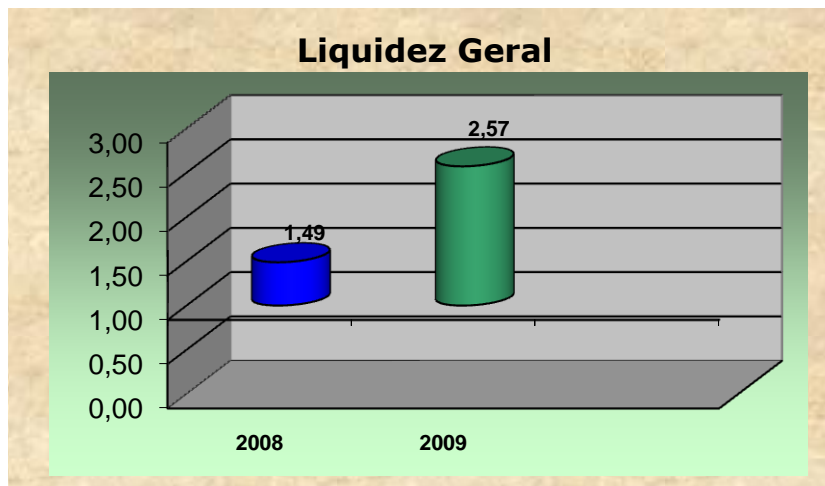


Gráfico 5 – Liquidez Geral

A **Autonomia Financeira** (AF) determina a (in) dependência da empresa face a Capitais Alheios. A autonomia financeira conforme decorre dos cálculos efectuados apresenta valores médios. Quanto mais elevado for o nível dos Capitais Próprios, maior o nível de AF da empresa face a terceiros. Quando a AF apresenta valores próximos de 100 %, (a empresa tem um rácio de 50,3% em 2009) é menos dependente de Capitais Alheios, apresentando valores mais baixos de encargos financeiros e beneficiando a sua rentabilidade.

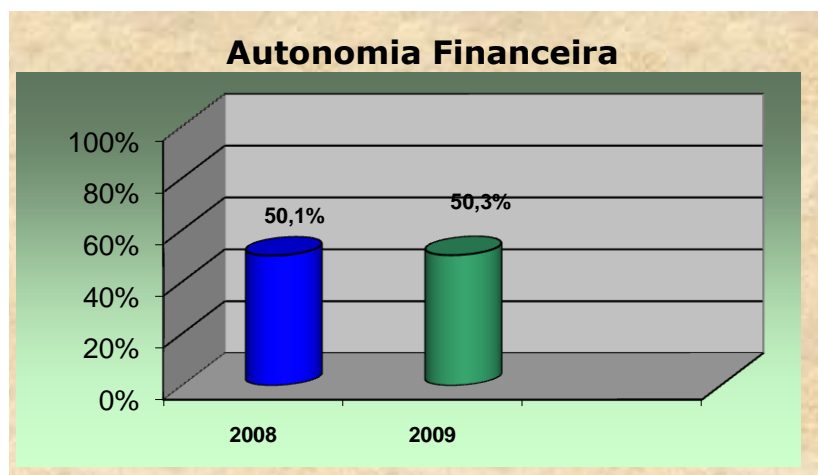


Gráfico 6 - Autonomia Financeira

**Solvabilidade** (Solv) - A capacidade da empresa para esta fazer face aos seus compromissos a médio / longo prazo, reflectindo os riscos que os seus credores correm, através da comparação dos níveis de Capitais Próprios investidos pelos sócios, com os níveis de Capitais Alheios aplicados pelos credores é determinado pelo rácio de

Solvabilidade. Como podemos concluir a Empresa tem em 2009 um rácio de Solvabilidade de 101,2 %.

Por uma questão de prudência, os analistas argumentam que os Capitais Próprios devem ser no mínimo, iguais aos Capitais Alheios<sup>30</sup>, ou seja  $Solv \geq 100\%$ .

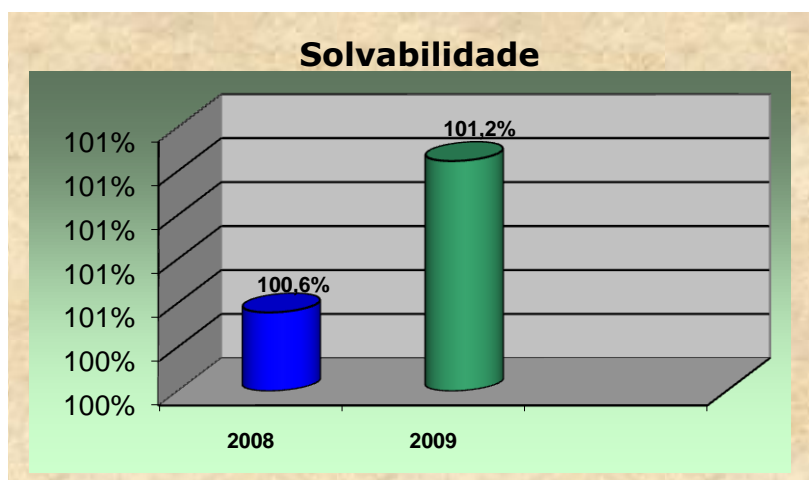


Gráfico 7 – Solvabilidade

Em resumo, de acordo com a análise efectuada, a empresa apresenta alguns desequilíbrios que importa controlar, nomeadamente em termos da sua actividade operacional. As elevadas taxas de endividamento que consequentemente implicam maiores custos financeiros também registam algum desequilíbrio e condicionam os resultados. No entanto, verifica-se que o financiamento a médio / longo prazo permite a empresa transmitir uma imagem de solidez financeira através dos rácios de liquidez. Há que promover o crescimento sustentado, garantindo que ele é feito com base em aumentos de rentabilidade ou com recurso a capitais, que não comprometam o futuro da empresa, isto é, que não desequilibrem a sua estrutura financeira.

Claro está que este é o grande desafio, pois, a complexidade dos ciclos económicos, aliada à incerteza e volatilidade do ambiente, tornam mais difícil o caminho do crescimento sustentado.

---

<sup>30</sup> Conteúdo e apontamentos da disciplina de Gestão Financeira

## 7.3. Rácios de estrutura

Rácios	Fórmulas	2009		2008	
<b>Rácios de Estrutura</b>					
Autonomia Financeira	Capitais Próprios / Activo Líquido Total	70.698	50,3%	68.684	50,1%
		<u>140.526</u>		<u>136.987</u>	
Indicador relativo á Estrutura do Financiamento	Capitais Permanentes / Origens Totais	94.809	67,5%	68.684	50,1%
		<u>140.526</u>		<u>136.987</u>	
Indicador relativo á Estrutura do Financiamento	Passivo a Curto Prazo / Origens Totais	45.717	32,5%	68.303	49,9%
		<u>140.526</u>		<u>136.987</u>	
Solvabilidade	Capitais Próprios / Passivo Total	70.698	101,2%	68.684	100,6%
		<u>69.828</u>		<u>68.303</u>	
Rácio de Alavanca ( leverage ratio )	Passivo a M/L Prazo / Capitais Próprios	24.110	34,1%	0	0,0%
		<u>70.698</u>		<u>68.684</u>	
Capacidade de Endividamento	1 - Passivo a M/L Prazo / Capitais Próprios	65,9%		100,0%	
Peso das Imobilizações Corpóreas	Imobilizado Líquido / Activo Líquido Total	22.949	16,3%	35.334	25,8%
		<u>140.526</u>		<u>136.987</u>	
Peso das Existências	Existências / Activo Líquido Total	11.968	8,5%	1.668	1,2%
		<u>140.526</u>		<u>136.987</u>	
Indicador do Grau de Cobertura do Imobilizado	Capitais Permanentes / Imobilizado Líquido	94.809	413,1%	68.684	194,4%
		<u>22.949</u>		<u>35.334</u>	
Liquidez Geral	Activo a Curto Prazo / Passivo a Curto Prazo	117.577	2,57	101.653	1,49
		<u>45.717</u>		<u>68.303</u>	
Liquidez reduzida	Activo a curto prazo - existências / Passivo a curto prazo	105.609	2,31	99.985	1,46
		<u>45.717</u>		<u>68.303</u>	

Rádios de Rotação	Fórmulas	2009		2008	
Rotação dos Capitais Próprios	$(V + PS) / \text{Capitais Próprios}$	<u>174.963</u>	247,5%	<u>229.011</u>	333,4%
		70.698		68.684	
Rotação do Activo	$(V + PS) / \text{Activo Líquido Total}$	<u>174.963</u>	124,5%	<u>229.011</u>	167,2%
		140.526		136.987	
Rotação do Activo	Prov. Operacionais / Activo Líquido Total	<u>177.963</u>	126,6%	<u>229.011</u>	167,2%
		140.526		136.987	
Rotação do Activo Circulante	$[(V + PS) / \text{Activo Circulante}]$	<u>174.963</u>	148,8%	<u>229.011</u>	225,3%
		117.577		101.653	
Velocidade de Rotação das Existências	Consumos / Valor Médio das Existências	<u>79.145</u>	11,61	<u>93.250</u>	111,83
		6.818		834	
Prazo Médio de Rotação das Existências	Valor Médio das Existências / Consumo * 12	1,03	meses	0,11	meses
Velocidade de Rotação dos Créditos	$(V + PS) \text{ com IVA} / \text{Saldo Médio de Clientes}$	<u>211.705</u>	5,73	<u>277.103</u>	12,80
		36.920		21.656	
Prazo Médio de Recebimentos	Saldo Médio de Clientes / Vendas com IVA * 12	2,09	meses	0,94	meses
Velocidade de Rotação das Dívidas	Compras com IVA / Saldo Médio de Fornecedores	<u>104.598</u>	8,52	<u>85.858</u>	17,15
		12.273		5.006	
Prazo Médio de Pagamentos	Fornecedores / Compras com IVA * 12	1,41	meses	0,70	meses

## 7.4. Rácios de Rendibilidade

Rácios de Rentabilidade	Fórmulas	2009		2008	
ROE	RL / Capital próprio médio	<u>2.014</u>	2,8%	<u>31.619</u>	46,0%
		70.698		68.684	
ROA	RL / Activo médio	<u>2.014</u>	1,5%	<u>31.619</u>	46,2%
		138.756		68.493	
Rendibilidade das Vendas	[ RO / ( V + PS ) ]	<u>17.690</u>	10,1%	<u>41.216</u>	18,0%
		174.963		229.011	
EBITDA	Resultados Operacionais + Amortizações	34.301		57.374	
Rendibilidade das Vendas	EBITDA / [ ( V + PS ) ]	<u>34.301</u>	19,6%	<u>57.374</u>	25,1%
		174.963		229.011	
Avaliação do Desempenho					
Margem comercial	Vendas - CMVMC	95.797		135.760	
Em relação à exploração	Margem Comercial / Volume de negócios	<u>95.797</u>	53,8%	<u>135.760</u>	59,3%
		177.963		229.011	
Em relação à actividade global	Resultado do Exercício / Volume de negócios	<u>2.014</u>	1,1%	<u>31.619</u>	13,8%
		177.963		229.011	
Valor Acrescentado	Vendas - consumos externos	70.186		88.859	
VAB = (Vendas + P. Serviços + Prov. Suplementares) – (CMVMC + FSE + Impostos + Out.Custos Operac.)					
Rácio de produtividade	[ ( V + PS ) ] / Empregados	<u>174.963</u>	34.993	<u>229.011</u>	45.802
		5		5	

## Conclusão

O conceito de normalização contabilística pode ser entendido como um processo dinâmico, que visa a adequação da realidade contabilística face às mutações do meio envolvente económico-financeiro, que rodeia as unidades económicas.

O fim primordial do trabalho contabilístico é a elaboração de quadros de informação que sintetizem a actividade da empresa durante determinado período de tempo bem como a sua situação patrimonial em determinado momento. Dada a enorme confluência de interesses na informação prestada, as empresas devem ter presente o princípio da comparabilidade, elemento essencial na construção de qualquer raciocínio valorativo.

A publicação do Decreto-lei nº158/2009 de 13 de Julho, que veio revogar o Decreto-Lei nº10/89, de 21 de Novembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e legislação complementar criando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que vem na linha da modernização contabilística ocorrida na União Europeia (EU), nomeadamente o Regulamento (CE) nº1606/2002 que veio estabelecer a adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade, dando assim resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira.

A Estrutura Conceptual é um documento autónomo do SNC, não é uma norma, nem define normas para qualquer mensuração particular ou divulgação e estabelece os conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos.

Destina-se fundamentalmente a auxiliar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das normas e os utentes na interpretação da informação que dela deriva, bem como a ajudar a formar opinião sobre a sua conformidade às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF). Ressalve-se que em caso de conflito entre a Estrutura Conceptual e uma qualquer NCRF, os requisitos da última prevalecem face aos da Estrutura Conceptual.

De um modo geral, a Estrutura Conceptual respeita às demonstrações financeiras de diversas entidades, preparadas e apresentadas anualmente, e que se dirigem às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes, tais como investidores

actuais e potenciais, empregados, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Estado e outros entes públicos.

O propósito das demonstrações financeiras é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade, que seja útil a um vasto leque de utilizadores na tomada de decisões económicas.

A informação sobre a posição financeira (fornecida sobretudo pelo Balanço) é útil para prever futuras necessidades de financiamento, como os resultados e fluxos de fundos se vão distribuir ao longo do tempo e a capacidade da empresa satisfazer os seus compromissos financeiros (perspectiva estática).

A informação sobre o desempenho (fornecida pela Demonstração de Resultados) é necessária para avaliar em que medida a empresa poderá vir a utilizar de forma eficaz recursos adicionais e prever a capacidade da empresa gerar resultados no futuro (perspectiva dinâmica).

As demonstrações financeiras devem ser preparadas de acordo com dois princípios fundamentais: o regime do acréscimo e a base de continuidade.

No que respeita ao regime do acréscimo, também designado de princípio da especialização dos exercícios, em termos práticos, o que é relevante é que, independentemente do dinheiro em caixa, o lucro se obtém pela diferença entre rendimentos e gastos.

De um modo mais técnico, as transacções e outros acontecimentos devem ser reconhecidos quando ocorrem, sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionam. Quanto ao pressuposto da continuidade, esta significa que, na elaboração das demonstrações financeiras, temos de assumir que a empresa vai continuar a operar no futuro previsível.

As características qualitativas das demonstrações financeiras, são os atributos que tornam a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras útil aos seus utilizadores, sendo de referir, pelo seu carácter de interesse, a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade. Ou seja, a informação proporcionada pelas demonstrações deve ser compreensível para todos os seus utilizadores (não se excluindo, todavia, matérias complexas relevantes com o fundamento de que a sua leitura seja demasiado difícil para certos utentes) e ter a capacidade de influenciar a tomada de decisão, atendendo-se sempre à sua materialidade.



Deverá igualmente ser fiável (isenta de erros materiais ou preconceitos), o que implica que seja uma representação fidedigna das transacções e outros acontecimentos (que devem estar contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal), neutra e completa, dentro dos limites de materialidade e custo.

Por fim, deverá ser preparada com prudência e permitir retirar tendências para o futuro e comparar no tempo e no espaço com empresas concorrentes.

Para que não haja restrições ao relato e para que a informação tenha os atributos que a tornam útil aos seus utilizadores é necessário, no trabalho de organização, classificação e reconhecimento, um eficaz entendimento prático do objectivo de cada conta e a sua interligação, bem como a relação da contabilidade com a fiscalidade.

A elaboração deste relatório, conjugada com o trabalho prático permitiu consolidar conhecimentos e aplicar competências adquiridas ao longo do curso de Gestão.

A realização do estágio, que culmina com a apresentação deste relatório, permitiu ainda a avaliação do nosso próprio desempenho, de conseguir compromissos no desenvolvimento de determinadas tarefas, de gerir prazos, de trabalhar em rede e de estabelecer prioridades, ou seja, perceber e fazer para ser totalmente competente no nosso papel, sabendo articular conhecimentos científicos com o contexto empresarial.

# Bibliografia

## a) Legislação

Aviso n.º 15653/2009, D.R. n.º 175, Série I, de 2009-09-09

Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro

Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro

Aviso n.º15652/2009, D.R. n.º173, Série II, de 2009-09-07

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), (Republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho)

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)

Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) (última actualização: Lei n.º 22/2010 de 23 de Agosto)

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, D.R. n.º178, 1.ª Série, de 14 de Setembro

Decreto-Lei n.º158/2009, de 13 de Julho

Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de Julho

Despacho n.º8603-A/2010

Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

Portaria n.º 986/2009, D.R. n.º173, 1.ª Série, de 7 de Setembro

Portaria nº1011/2009, D.R. n.º 175, 1.ª Série, de 9 de Setembro

Portaria 359/2000, de 20 de Junho

Regulamento (CE) n.º 1606/ 2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho

## **b) Livros**

Almeida, Rui; Dias, Isabel; Carvalho, Fernando – 2009, SNC explicado, ATF - Edições Técnicas

Centro de Formação, DGI – 2008 – Manual IRC – Direcção Geral dos Impostos

Gonçalves, Manuel Alberto – 2005, Contabilidade Geral – 2.<sup>a</sup> Edição – Plátano Editora, SA

Hauwel, Claude – 1984 - Organização dos Serviços Administrativos – RÉS – Editora, Lda.

Plano Oficial de Contabilidade – 2007, Porto Editora

Santos, Filipe; Afonso, Ricardo – 2008, Código das Sociedades Comerciais, 4.<sup>a</sup> Edição – Coimbra Editora

Silva, Eduardo Sá; Queirós, Mário – 2009, Gestão Financeira – Análise de Investimentos – Vida Económica

Silva, Eusébio Pires da; Tânia, Alves de Jesus; Silva, Ana Cristina Pires da – 2010, Contabilidade Financeira - Casos Práticos – Letras e Conceitos, Lda

Sistema de Normalização Contabilística – 2009, Porto Editora

## **c) Internet**

[www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)

[www.ies.gov.pt](http://www.ies.gov.pt)

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

## **d) Material de Apoio**

David, Fátima – 2009/2010, Gestão Financeira, Instituto Politécnico da Guarda

Simões, João – 2008/2009, Contabilidade Financeira II, Instituto Politécnico da Guarda

Simões, João – 2009/2010, Contabilidade Financeira III, Instituto Politécnico da Guarda

Simões, Victor – 2009/ 2010, Auditoria Financeira, Instituto Politécnico da Guarda

## Índice de Anexos

Anexo 1 – Código de contas da Empresa.....	162
Anexo 2 – Venda a dinheiro n.º 381.....	195
Anexo 3 – Documento Bancário (Nota de Lançamento) .....	197
Anexo 4 – Listagem de facturas.....	199
Anexo 5 – Factura de fornecedor.....	205
Anexo 6 – Mapa de custos c/ pessoal.....	207
Anexo 7 – Pagamento TSU.....	209
Anexo 8 – Pagamento por conta (IRC) – Modelo P1.....	211
Anexo 9 – Factura de fornecedor n.º44203.....	213
Anexo 10 – Balancete da conta 24 – Apuramento do IVA.....	215
Anexo 11 – Declaração Periódica de IVA.....	217
Anexo 12 – Documento de pagamento do IVA.....	221
Anexo 13 – Factura de fornecedor n.º3490.....	223
Anexo 14 – Nota de crédito de fornecedor n.º457.....	225
Anexo 15 – Factura de material de escritório.....	227
Anexo 16 – Factura de electricidade.....	229
Anexo 17 – Factura de combustível.....	231
Anexo 18 – Factura / Recibo de água.....	233
Anexo 19 – Factura / Recibo de comunicações.....	235
	160

Anexo 20 – Documento do Imposto de selo.....	238
Anexo 21 – Venda a dinheiro a clientes.....	240
Anexo 22 – Balancete de verificação.....	242
Anexo 23 – Balancete de regularização.....	250
Anexo 24 – Mapa de Amortizações.....	258
Anexo 25 – Diário de movimentos.....	261
Anexo 26 – Apuramento de resultados.....	263
Anexo 27 – Balancete de reabertura.....	271
Anexo 28 – Balanço.....	276
Anexo 29 – Demonstração de Resultados.....	281
Anexo 30 – Anexo ao Balanço e à DR.....	284
Anexo 31 – Modelo 22 .....	290
Anexo 32 – IES/ DA.....	295
Anexo 33 – Relatório de Gestão.....	322