

ORA newsletter

Nº 68 – SETEMBRO/2012
(circulação limitada)

Assuntos

Resumo Fiscal/Legal – Agosto de 2012	1
Contabilização de Operações em Divisas e de Cobertura de Risco de Câmbio	2
Revisores e Auditores	6

LEGISLAÇÃO FISCAL/LEGAL – AGOSTO DE 2012

Ministério das Finanças - Portaria n.º 240/2012, de 10 de Agosto - Aprova o modelo da participação de rendas e o respectivo anexo 1, bem como as correspondentes instruções de preenchimento.

Assembleia da República - Lei n.º 31/2012, de 14 de Agosto - Procede à revisão do regime jurídico do arrendamento urbano, alterando o Código Civil, o Código de Processo Civil e a Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro.

Assembleia da República - Lei n.º 32/2012, de 14 de Agosto - Procede à primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de Outubro, que estabelece o regime jurídico da reabilitação urbana, e à 54.ª alteração ao Código Civil, aprovando medidas destinadas a agilizar e a dinamizar a reabilitação urbana.

Ministério da Economia e do Emprego - Decreto-Lei n.º 190/2012, de 22 de Agosto - Estabelece um regime excepcional e temporário, que vigorará até 1 de Julho de 2016, da liberação das cauções prestadas para garantia da execução de contratos de empreitada de obras públicas e do exacto e pontual cumprimento de todas as obrigações legais e contratuais que deles decorrem para o empreiteiro.

Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto - Introduce alterações no Código do IVA, no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias e alguma legislação complementar, transpondo o artigo 4.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, em matéria de localização das prestações de serviços, e a Directiva n.º 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de Julho, em matéria de facturação, dando execução às autorizações legislativas constantes do artigo 128.º da Lei n.º 64-A/2011, de 30 de Dezembro.

Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto - Estabelece medidas de controlo da emissão de facturas e outros documentos com relevância fiscal, define a forma da sua comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira e cria um incentivo de natureza fiscal à exigência daqueles documentos por adquirentes pessoas singulares.

Ministério das Finanças - Portaria n.º 255/2012, de 27 de Agosto - Aprova o novo modelo do cartão de contribuinte e revoga a Portaria n.º 377/2003, de 10 de Maio.

ORA newsletter

Nº 68 – SETEMBRO/2012
(circulação limitada)

Ministério da Solidariedade e da Segurança Social - Portaria n.º 257/2012, de 27 de Agosto - Estabelece as normas de execução da Lei n.º 13/2003, de 21 de Maio, que institui o rendimento social de inserção (RSI) e procede à fixação do valor do RSI.

Assembleia da República - Lei n.º 43/2012, de 28 de Agosto - Cria o Programa de Apoio à Economia Local, com o objectivo de proceder à regularização do pagamento de dívidas dos municípios a fornecedores vencidas há mais de 90 dias.

CONTABILIZAÇÃO DE OPERAÇÕES EM DIVISAS E DE COBERTURA DE RISCO DE CÂMBIO

Nesta newsletter abordaremos a contabilização de operações em divisas à luz do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), mais especificamente o tratamento contabilístico de transacções e saldos em moeda estrangeira relacionados com compras, vendas e empréstimos em divisas. Na próxima newsletter apresentaremos o tratamento contabilístico de operações de cobertura de risco cambial com os instrumentos derivados mais comuns (*forwards* e *swaps* de divisas).

A NCRF 23 – “Os Efeitos de Alterações de Taxas de Câmbio”, que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 21, trata da contabilização de transacções em moeda estrangeira, da inclusão de unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e da transposição das demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação. Este artigo incidirá apenas sobre a contabilização de transacções e saldos em moeda estrangeira e respectivo relato na moeda funcional.

As principais questões prendem-se com as taxas de câmbio a utilizar e com o relato dos efeitos das alterações nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.

Definições

Destacamos as seguintes definições, as quais serão úteis na leitura deste artigo:

- **Moeda de apresentação:** é a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.
- **Moeda estrangeira:** é uma moeda que não seja a moeda funcional da entidade.
- **Moeda funcional:** é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.
- **Taxa de câmbio à vista:** é a taxa de câmbio para entrega imediata de moeda.
- **Taxa de fecho:** é a taxa de câmbio à vista à data do balanço.

O ambiente económico principal no qual uma entidade opera normalmente é aquele em que a entidade gera e gasta dinheiro. Deste modo, devem ser considerados os seguintes factores para se determinar a moeda funcional da empresa: (i) a moeda que influencia os preços de venda dos bens e serviços, e a moeda do país cujas forças competitivas e regulamentos

ORA newsletter

Nº 68 – SETEMBRO/2012
(circulação limitada)

determinam os preços de venda dos seus bens e serviços; (ii) a moeda que influencia a mão-de-obra, o material e outros custos do fornecimento de bens e serviços; (iii) a moeda na qual são gerados os fundos provenientes de actividades de financiamento; e (iv) a moeda na qual os recebimentos relativos a actividades operacionais são normalmente retidos.

Nas situações em que os indicadores forem mistos e a moeda funcional não for óbvia, o órgão de gestão usa o seu juízo de valor para determinar a moeda funcional que mais fidedignamente representa os efeitos económicos das transacções, acontecimentos e condições subjacentes, devendo dar prioridade aos indicadores das alíneas (i) e (ii) antes de considerar os indicadores das alíneas (iii) e (iv).

Na maioria das empresas a moeda de apresentação é igual à moeda funcional, no entanto as mesmas podem ser diferentes.

Contabilização de transacções e saldos em moeda estrangeira

As transacções em moeda estrangeira são as transacções denominadas noutra moeda que não seja a moeda funcional da empresa. São exemplos de transacções em moeda estrangeira (i) a compra e venda de bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira, (ii) a obtenção ou concessão de empréstimos quando as quantias a pagar ou a receber sejam estabelecidas numa moeda estrangeira, e (iii) a aquisição ou alienação de activos ou incursão ou liquidação de passivos denominados numa moeda estrangeira.

Reconhecimento inicial

No momento do reconhecimento inicial uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada aplicando à quantia em moeda estrangeira a taxa de câmbio, entre a moeda funcional e a moeda estrangeira, à data da transacção.

A data de transacção é a data na qual a transacção se qualifica inicialmente para reconhecimento na contabilidade. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime da taxa real à data da transacção, por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês para todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorram durante esse período. No entanto, é importante ter em atenção que se existir muita volatilidade nas taxas de câmbio, não deve ser usada uma taxa média de um período.

Mensuração subsequente

Na mensuração subsequente deve-se fazer a distinção entre dois tipos de itens, os itens monetários, que são unidades monetárias detidas e activos e passivos a receber e a pagar num montante fixo ou determinável de unidades monetárias (ex.: dinheiro, depósitos bancários e contas a receber, dívidas a pagar, provisões que são liquidadas em dinheiro), e os itens não monetários que são todos os itens que não se enquadrem na definição anterior (ex.: activos intangíveis e tangíveis, inventários, pré-pagamento de bens ou serviços, investimentos em acções).

ORA newsletter

Nº 68 – SETEMBRO/2012
(circulação limitada)

Deste modo, à data de cada balanço, (i) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho, (ii) os itens não monetários que sejam mensurados ao custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção, e (iii) os itens não monetários que sejam mensurados ao justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.

Quando a quantia escriturada de itens não monetários em moeda estrangeira seja determinada pela comparação de duas ou mais quantias, como é o caso da quantia escriturada de inventários que é a menor do custo e do valor realizável líquido (NCRF 18 – “Inventários”) ou da quantia escriturada de um activo para o qual exista a indicação de imparidade que é a menor entre a sua quantia escriturada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e a sua quantia recuperável (NCRF 12 “Imparidade de Activos”), a quantia escriturada deve ser determinada comparando: (i) a quantia escriturada transposta à taxa de câmbio na data da transacção; e (ii) o valor realizável líquido ou quantia recuperável, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que o valor foi determinado (por exemplo, a taxa de fecho à data do balanço). O efeito desta comparação pode ser que uma perda por imparidade seja reconhecida na moeda funcional, mas não seja reconhecida na moeda estrangeira, ou vice-versa.

Evidenciamos que, quando estão disponíveis várias taxas de câmbio, a taxa usada é aquela pela qual os futuros fluxos de caixa representados pela transacção ou saldo poderiam ter sido liquidados se esses fluxos de caixa tivessem ocorrido na data da mensuração. Por outro lado, se a convertibilidade entre duas moedas estiver temporariamente suspensa, a taxa usada é a primeira taxa subsequente pela qual os câmbios podem ser efectuados.

Reconhecimento de diferenças cambiais

As diferenças de câmbio em itens monetários devem ser reconhecidas em resultados do período em que ocorram. Quando a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação deve ser determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período. Quando ocorre uma alteração na taxa de câmbio, entre a data da transacção e data da liquidação, o resultado é uma diferença de câmbio.

No que respeita aos itens não monetários reconhecidos directamente no capital próprio, as diferenças cambiais devem ser reconhecidas em resultados ou no capital próprio, de acordo com o método que seja seguido no item subjacente, assim quando um ganho ou uma perda num item não monetário é reconhecido directamente no capital próprio, qualquer diferença de câmbio incluída nesse ganho ou perda deve ser reconhecida directamente no capital próprio, quando um ganho ou uma perda com um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer diferença de câmbio incluída nesse ganho ou perda deve ser reconhecida nos resultados.

Por exemplo, a NCRF 7 – “Activos Fixos Tangíveis” exige que os ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de activos fixos tangíveis sejam reconhecidos directamente no capital

ORA newsletter

Nº 68 – SETEMBRO/2012
(circulação limitada)

próprio, pelo que quando tal activo é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia revalorizada deve ser transposta usando a taxa à data em que o valor é determinado, resultando numa diferença de câmbio que também é reconhecida no capital próprio.

Por outro lado, de acordo com a NCRF 11 – “Propriedades de Investimento” uma entidade pode mensurar as propriedades de investimento usando o modelo de justo valor, sendo as variações de justo valor registadas directamente em resultados, pelo que nestas situações as diferenças cambiais também são registadas em resultados.

Divulgações

Em termos das divulgações a efectuar destaca-se a seguinte informação:

- (i) a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados excepto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados.
- (ii) as diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período;
- (iii) quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, junto com a divulgação da moeda funcional e a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente;
- (iv) quando houver uma alteração na moeda funcional esse facto e a razão para a alteração na moeda funcional devem ser divulgados.

- Cláudia Reis -

Bibliografia:

- *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 23 – Os Efeitos de Alterações de Taxas de Câmbio.*
- *Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro 7, 11, 12 e 18 (Activos Fixos Tangíveis, Propriedades de Investimento, Imparidade de Activos e Inventários).*
- *Formação da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas sobre “Contabilização de Operações em Divisas e de Cobertura de Risco de Câmbio” (Julho de 2012).*

ORA newsletter

Nº 68 – SETEMBRO/2012
(circulação limitada)

REVISORES E AUDITORES

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas publicou recentemente o nº 57 da sua revista trimestral (Abril a Junho de 2012).

Salientamos pelo seu interesse as seguintes matérias/artigos:

- i) **As Pequenas e Médias Firms de Auditoria** – Excerto da entrevista com Giancarlo Attolini, Presidente do Comité da IFAC para as Pequenas e Médias Firms de Auditoria ou Contabilidade (PMF). Nesta entrevista, é referido que as PMF proporcionam uma ampla gama de serviços profissionais de alta qualidade, desde a auditoria tradicional e serviços relacionados, até à criação de valor através de aconselhamento empresarial para atender às necessidades dos seus clientes que são normalmente pequenas e médias entidades.
- ii) **Cepticismo Profissional numa Auditoria de Demonstrações Financeiras (Parte II)** – O cepticismo profissional é uma atitude essencial que aumenta a capacidade do auditor para responder às condições que possam indicar uma possível distorção. Isto inclui uma avaliação crítica da prova de auditoria, a qual é necessária para o auditor tirar conclusões apropriadas. Nesta segunda parte do artigo são dadas respostas aos temas: “Porque é o cepticismo profissional importante numa auditoria”; e “o que pode ser feito pelos auditores para aumentar a consciência de que o cepticismo profissional e a sua aplicação são importantes” (ao nível da Firma – cultura interna e ao nível do Trabalho). Recomenda-se a leitura da ISA 200 e da ISQC 1.
- iii) **Relato dos Riscos de Negócio: Ao Encontro das Expectativas** – O documento destina-se a dar um contributo para o debate sobre como os relatórios sobre o risco devem evoluir; analisa a experiência geral de comunicação de riscos à data e a comunicações de riscos antes da crise; faz considerações sobre porque se pensa que os relatórios de risco tem sido decepcionantes; e sugere formas de melhorar os relatórios de risco.
- iv) **As Prestações Acessórias em Dinheiro** – O artigo aborda a criação, objecto e modalidades de prestações acessórias (com uma breve resenha histórica; as prestações onerosas e gratuitas) e termina com um parecer da Comissão de Normalização Contabilística que qualificou como gratuitas as prestações acessórias, colocando o acento distintivo na ausência da obrigação de restituição.

Nota: Esta publicação da ORA é genérica e o objectivo é meramente informativo. Não tem a intenção de substituir a necessidade de consulta dos diplomas mencionados ou o recurso a opinião profissional para os temas tratados em função dos casos concretos de cada entidade.