

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (DF)

Estrutura e conteúdo NCRF 1

As DF retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas.

Estas classes são constituídas pelos elementos das DF – activo, capital próprio, passivo, rendimentos e gastos (§§ 47 a 49 EC).

A EC (§8) refere que um conjunto completo de DF inclui normalmente:

- o Balanço,
- uma DR,
- uma DAPF,
- uma DFC,
- notas
- e outras demonstrações e material explicativo.

Porém o ponto 2.1.4 do anexo ao DL 158/2009 refere que um conjunto completo de DF inclui:

- o Balanço,
- uma DR,
- uma DACP,
- uma DFC
- um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas
- e outras divulgações exigidas pelas NCRF

Note que existe **incoerência** em o que diz a EC e o DL. A EC refere-se a uma DAPF-demonstração das alterações da posição financeira enquanto que o Decreto-Lei refere uma demonstração das alterações no capital próprio. Acontece que posição financeira não é sinónimo da capitais próprios.

Em nosso entender deve prevalecer o disposto no DL face À EC, aliás os elementos da DF estão relacionados com os capitais próprios.

A **NCRF 1** trata da estrutura e do conteúdo do **balanço, da DR, da DACP e do Anexo**

A **NCRF 2** trata da estrutura e do conteúdo da **DFC**

Ideias chave do balanço (§§ 10 a 30 NCRF1)

- modelo de formato vertical
- distinção entre activos e passivos correntes e não correntes §§ 10 a 24 NCRF1
 - corrente – curto prazo, alta rotação dos inventários, circulação contínua, ciclo operacional corrente, instrumentos financeiros com finalidade de negociação e curto prazo;
 - não corrente médio longo prazo, baixa rotação de inventários, investimentos com carácter de permanência prolongado
- a regra da apresentação é a de agregação de dados em itens que constituem as linhas
- os activos são apresentados por valores líquidos
- os itens do activo encontram-se seriados por ordem crescente de liquidez
- os itens do passivo encontram-se seriados por ordem crescente de exigibilidade
- tem duas colunas para valores para facilitar a comparabilidade com o período anterior e uma denominada “Notas” para remeter para o Anexo.

Ideias chave da DR (§§ 32 a 36 NCRF 1)

- modelo de formato vertical
- a regra da apresentação é a de agregação de dados em itens que constituem as linhas
- os rendimentos e gastos da mesma natureza são apresentados pela variação líquida no período (ex: imparidade/reversões)
- os rendimentos e os gastos estão seriados numa única coluna, o que implica não existir um total de rendimentos/gastos, mas possibilita a formação de diversos estágios de resultados
- os gastos de financiamento são líquidos
- tem duas colunas para valores para facilitar a comparabilidade com o período anterior e uma denominada “Notas” para remeter para o Anexo.

Ideias chave do Anexo (§§ 43 a 48 NCRF 1)

- o Anexo é uma DF bastante importante, basta referir que todas as outras DF remetem através das “Notas” para o Anexo e as próprias NCRF exigem também diversos tipos de divulgação
- existe uma ordem para as NOTAS do Anexo, mas não uma sequência numérica rígida. A ordem dos assuntos é a seguinte:
 - identificação da entidade
 - referencial contabilístico de preparação das DF
 - resumo das políticas contabilísticas adoptadas (§§ 46 e 47 NCRF 1)
 - comentários e desagregação da rubrica Caixa e Depósitos bancários na DFC
 - informação suporte de itens apresentados no BL, DR,DACP e DFC
 - passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos
 - divulgações legalmente exigidas
 - informações de carácter ambiental.

Quanto à numeração das notas deve atender-se ao § 45 NCRF 1 que alude à ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada.

Também a Portaria nº 986/2009 (Anexo nº 6) refere que cada entidade deve criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efectuar, sendo que as notas 1 a 3 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos identificados.

Reconhecimento dos elementos das DF (§§ 80 a 96 EC)

É um processo de incorporar no BL e na DR um item que satisfaz a definição de um elemento (§ 81-EC se for provável qualquer benefício económico futuro (§83 EC) a fluir para a entidade e possa ser determinado com fiabilidade).

O **reconhecimento** envolve a descrição do item por palavras e por quantia monetária. Deve ser dada atenção à materialidade (§§ 29 e 30 EC) e à inter relação entre elementos (ex: um activo requer sempre o reconhecimento de outro elemento um passivo ou um rendimento.

Existem normas para o reconhecimento destes elementos que estão definidas na EC:

- reconhecimento de activos - §§ 87 e 88 EC
- reconhecimento de passivos - § 89 EC
- reconhecimento de rendimentos - §§ 90 e 91 EC
- reconhecimento de gastos - §§ 92 a 96 EC

Ex: aquisição de um computador pelo valor de 500,00 euros. Trata-se de um activo que irá gerar benefícios económicos futuros através da sua utilização, sobre o controlo da empresa, em que é conhecido com exactidão o seu valor de aquisição.

Reconhecimento – prescrição dos princípios e procedimentos para o registo contabilístico e incorporação nas DF , nomeadamente no Balanço e na Demonstração dos resultados

Mensuração de elementos das DF - §§ 97 a 99 da EC

Um processo de atribuir valor aos elementos da DF, ou seja de determinar as quantias monetárias pelas quais tais elementos devem ser reconhecidos e inscritos no Balanço e na DR. A mensuração envolve a selecção da base e/ou critério de mensuração, quer na fase inicial (momento de reconhecimento) quer em fase subsequente (em cada data de relato).

Cada entidade deve definir as políticas contabilísticas mais adequadas à sua actividade e ao sector em que se insere, considerando as restrições impostas por cada NCRF sobre o tratamento de cada elemento. As bases gerais de mensuração estão definidas na EC enquanto que os critérios concretos aplicáveis estão na NCRF aplicável.

Em termos gerais temos (§ 97 EC):

- os activos e passivos são valorizados a
 - custo histórico (activos registados pela quantia paga ou a pagar no decurso normal dos negócios)
 - custo corrente (activos registados pela quantia que teria de se pagar se o mesmo fosse correntemente adquirido)
 - valor realizável (activo) – quantia que se realizaria com a venda
 - valor de liquidação (passivo) – quantias que se espera pagar no decurso da actividade normal
 - valor presente (actual) - valor presente dos cash flows futuros
 - justo valor

No momento do **reconhecimento os activos** são geralmente mensurados pelo seu custo, que pode ser:

- a quantia de caixa ou seus equivalentes paga (custo histórico tradicional);
- o justo valor de outra retribuição dada para adquirir o activo (critério aplicado quando a contrapartida dada pelo activo recebido não consistir em caixa ou equivalente);
- a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF (ex: NCRF 8 - Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas), que exige que o activo assuma o menor valor entre a quantia escriturada e o seu justo valor menos os custos para vender.

Note-se que para cada categoria de activos a NRCF aplicável especifica o tipo de despesas que integra e deve integrado na determinação do seu custo.

Após o reconhecimento inicial podem surgir dois modelos:

- o **modelo do custo**
- o **modelo do justo valor**

No modelo do custo a quantia escriturada do activo sintetiza o valor subjacente do reconhecimento inicial modificado em consequência de: depreciações, amortizações (excepto Goodwill), variações resultantes de NCRF específicas (NCRF13 no que respeita à aplicação do MEP ou NRCRF 27 no que respeita a custo amortizado) e perdas por imparidade.

No modelo do justo valor os activos são, em cada data de relato, avaliados e a sua quantia escriturada ajustada para o seu justo valor nesse momento, sendo que as respectivas variações devem ser reflectidas nos resultados desse período.

A revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis (excepto goodwill) pode ser vista como um caso específico do modelo do justo valor onde a frequência das revalorizações depende da volatilidade dos preços dos activos.

JUSTO VALOR – na passagem do custo histórico para o justo valor podem ser utilizados dois modelos de registo das alterações de valor.

1 - o ajustamento dos activos e passivos é feito por contrapartida de capital

A um aumento do justo valor do activo corresponde um aumento de capital

A uma diminuição do justo valor do activo corresponde uma redução de capital

Mensuração - prescrição dos princípios e procedimentos para a determinação da quantia monetária pela qual deve ser efectuada a relevação contabilística, ou seja a atribuição do valor. Tem subjacente a selecção da base ou do critério de mensuração, quer inicial quer subsequente.

Exemplo:

- Activos financeiros disponíveis para venda

2 - o ajustamento dos activos e passivos é feito por contrapartida de resultados

A um aumento do justo valor do activo corresponde um aumento de resultados

A uma diminuição do justo valor do activo corresponde uma redução de resultados

Exemplos:

- Activos financeiros detidos para negociação
- Agricultura
- Propriedades de investimento
- Imparidade de activos

Nos termos do § 99 da EC a base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades é o custo histórico, mas é geralmente combinado com outras bases de mensuração na preparação das diversas DF.

Exemplos:

- 1- Activos - Inventários : **o mais baixo do custo ou do valor realizável líquido**
- 2- Passivos por pensões de reforma: **valor presente**
- 3- Instrumentos financeiros detidos para negociação: **valor de mercado (justo valor)**