
SEBENTA DO CURSO ONLINE

**SNC - Demonstrações Financeiras
(NCRF 1, 2, 4, 5 e 24)**

**ARMANDO TAVARES
JOÃO PAULO MARQUES**

Setembro 2010

Nota Prévia:

Este documento foi preparado para servir de apoio à acção de formação promovida pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, sob o tema “SNC – Demonstrações Financeiras (NCRF 1, 2, 4, 5 e 24)”. Mais do que um texto acabado, o que aqui se plasma é um guião desenvolvido para as respectivas sessões, sendo esse o seu único objectivo.

SIGLAS E ABREVIATURAS

ASB – Accounting Standards Board

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DACP – Demonstração das Alterações no Capital Próprio

FASB - Financial Accounting Standards Board

IAS – International Accounting Standards

IASB – Internacional Accounting Standrads Board

IASC - International Accounting Standards Committee

IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS - International Financial Reporting Standards

NCRF – Normas de Contabilidade e Relato Financeiro

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

NI – Normas Interpretativas

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SFAC - Statements of Financial Accounting Concepts

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

BLOCO FORMATIVO I

A IMPORTÂNCIA E EXIGIBILIDADE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

ÍNDICE

1.1 - A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA.....	6
1.2. – HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA.....	9
1.3. - A UTILIDADE DA ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA A APRESENTAÇÃO E PREPARAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	14
1.3.1. Noção de Estrutura Conceptual.....	14
1.3.2. Necessidade	16
1.3.3. Vantagens de uma estrutura conceptual.....	17
1.4. - A ESTRUTURA CONCEPTUAL NO QUADRO DO SNC	18
1.4.1. Âmbito	18
1.4.2. Objectivo das Demonstrações Financeiras.....	22
1.4.3. Pressupostos.....	24
1.4.4. Características qualitativas	25
1.4.5. Constrangimentos à informação relevante e fiável.....	26
1.4.6. Definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras.....	28
1.4.6.1. Elementos das demonstrações financeiras.....	29
1.4.6.2. Reconhecimento	35
1.4.6.3. Mensuração	38
1.4.7. Conceitos de capital e de manutenção de capital.....	40
1.5. - EXIGIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	41

1.1 - A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

A informação é um recurso básico na sociedade actual. Estamos a viver na sociedade da informação cuja economia está altamente dependente da criação, gestão e distribuição do recurso informação. A vida dos gestores é constituída por uma multiplicidade de decisões e de acções, visto que é necessário fazer face aos problemas constantes que se lhes apresentam e é preciso dar-lhes uma solução satisfatória. Esta solução baseia-se essencialmente na informação disponível.

Nem todas as decisões têm o mesmo alcance e nem todas são tomadas pelas mesmas pessoas, sendo contudo todas necessárias à sobrevivência e ao desenvolvimento das empresas. Normalmente estas decisões têm por base uma estratégia sem a qual será muito difícil uma empresa sobreviver nos mercados cada vez mais competitivos em que vivemos actualmente. É a estratégia que conduz as operações de uma empresa e orienta os gestores em decisões de curta ou média e longa duração. Uma estratégia baseada em informação normalizada e tempestiva.

De acordo com a estrutura conceptual do IASB o objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

Esses utentes utilizam as demonstrações financeiras para satisfazerem as suas necessidades de informação, necessidades essas que podem ser tanto diversas como a natureza do utente que a procura – investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos ou o público em geral.

O FASB sugere igualmente que a função das demonstrações financeiras é providenciar informação não só para aqueles que têm de tomar decisões económicas sobre uma empresa, mas também para os investidores e financiadores da mesma.

De acordo com Stephen Zeff, no artigo “The rise of economic consequences” de 1978, citado por Scott (1997), a essência da importância das consequências económicas da divulgação da informação contabilística é que esta pode afectar as decisões do gestores, e não servir apenas de reflexo do resultado dessas decisões.

No início dos anos 60 do século XX, um autor pertencente á escola de Chicago, Stigler, deu origem a uma abordagem designada *information economics*, a qual defendia que a informação é um bem económico e deve ser tratado como qualquer outro bem. Esta perspectiva foi interiorizada na teoria da contabilidade ao considerar a informação contabilística como um bem económico que cria um mercado com oferta e procura para essa informação.

A contabilidade tem sido encarada ao longo dos tempos segundo várias perspectivas, nomeadamente como uma ideologia, linguagem, registo histórico, reflexo da actividade económica, sistema de informação, serviço, arte, ciência, técnica, entre outros¹. Segundo Kieso (2001), a contabilidade pode ser vista como um sistema de informação que reúne e comunica informação económica e financeira sobre uma entidade a um conjunto diversificado de pessoas com interesses sobre a entidade.

A maioria da informação relacionada com uma determinada empresa resulta da própria organização, nomeadamente do departamento de contabilidade. Essa informação tem cada vez mais impacto na estratégia da empresa. A

¹ Vide BELKAOUI, Ahmed R., *Accounting Theory*, 1992

contabilidade tem progredido muito nos últimos anos e tem sido estilizada como uma ferramenta importante para as iniciativas estratégicas, fornecendo em primeira instância informação, através de um sistema com dados financeiros e não financeiros, para os utilizadores internos das empresas.

Para que a informação contabilística tenha utilidade é imperativo que esta seja regulamentada, transmitindo uma imagem apropriada e verdadeira da entidade, possibilitando aos utentes dessa informação uma leitura uniforme e comparável das demonstrações financeiras. Por outro lado, a globalização da economia é por si só factor determinante para a necessidade crescente de regulamentação e harmonização contabilística. Os organismos internacionais responsáveis pela elaboração do normativo contabilístico estabeleceram assim fundamentos teóricos que servem de guia para a formulação das normas contabilísticas. Esses fundamentos teóricos são o que normalmente se designa por estrutura conceptual.

Uma estrutura conceptual deve ser direccionada para todas as empresas independentemente da sua dimensão ou características comerciais², no entanto, entendemos que existem várias realidades empresariais contextualizadas em ambientes legais e económicos diferentes que podem diferenciar não só as necessidades de informação, mas também os utentes da informação financeira.

² De acordo com a estrutura conceptual do IASB, "A Estrutura Conceptual aplica-se às demonstrações financeiras de todas as empresas comerciais, industriais e de negócios que relatam..."

1.2. – HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, em 1986, implicou, em relação às matérias contabilísticas, a obrigatoriedade de ajustamento dos nossos normativos à Directiva n.º 78/660/CEE (Quarta Directiva), pelo que foi publicado, em 1989, o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que procedeu a diversos ajustamentos e melhorias ao Plano Oficial de Contabilidade de 1977.

Aquele documento foi objecto de sucessivas alterações, motivadas pela necessidade de adaptação do modelo contabilístico nacional aos instrumentos jurídicos comunitários.

Assim, e conforme elencado no preâmbulo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

Foi publicado em 1991, o Decreto – Lei n.º 238/91, de 2 de Julho, que transpôs para a ordem jurídica interna o tratamento contabilístico de consolidação de contas, em consonância com o estabelecido na Directiva n.º 83/349/CEE (Sétima Directiva) e introduziu novos ajustamentos ao POC de 1989, que consistiram em algumas modificações e no aditamento dos capítulos 13 e 14, respeitantes a normas de consolidação de contas e demonstrações financeiras consolidadas, respectivamente.

Em 1999, com a publicação do Decreto - Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, foram acolhidos o sistema de inventário permanente e a demonstração dos resultados por funções

Em 2003, o Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril, introduziu a demonstração dos fluxos de caixa.

Em 2004, o Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril, que estabeleceu as condições de aplicação do justo valor, transpôs para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro.

O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, relativa à modernização das directivas contabilísticas, que alterou as Directivas n.º 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros visando assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as normas internacionais de contabilidade, em vigor desde 1 de Maio de 2002. Através deste decreto-lei, o Estado Português exerceu a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, com respeito à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 veio estabelecer a adopção e a utilização, na Comunidade, das IAS, IFRS e SIC/IFRIC dando resposta às necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das 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 como a União

Europeia;

- Regionalização e globalização dos mercados financeiros e das bolsas de valores;
- Liberalização do comércio e globalização da economia;
- Internacionalização das empresas, criação de subsidiárias, fusões, aquisições, empreendimentos conjuntos e alianças estratégicas.

Por força da orientação estratégica em matéria contabilística da União Europeia esboçada com a apresentação, pela Comissão Europeia, em Novembro de 1995, do documento «Harmonização contabilística — uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional» e do impulso político dado no Conselho de Lisboa, em Março de 2000, a União Europeia decidiu adoptar as normas internacionais de contabilidade do IASB.

O acompanhamento da dinâmica de adopção, pela UE, das normas internacionais de contabilidade, tendo em vista a sua absorção no quadro contabilístico nacional, levaram a que a normalização contabilística nacional se aproximasse dos novos padrões comunitários, proporcionando ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE.

Foi assim criado, na linha da modernização contabilística ocorrida na UE, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), constituído pelos seguintes elementos fundamentais:

A **Estrutura conceptual**, que segue de muito perto a Estrutura conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras do IASB, a qual reflecte um conjunto de conceitos contabilísticos

estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o Sistema.

As **Bases para a apresentação de demonstrações financeiras**, nas quais se enunciam as regras sobre o que constitui e a que princípios essenciais deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Os **Modelos de demonstrações financeiras**, nos quais se consagram a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações de balanço, de resultados (por funções e por naturezas), de alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.

O **Código de contas**, traduzido numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes, privados e públicos, e alimentar o desenvolvimento de plataformas e bases de dados particulares e oficiais.

As **NCRF**, adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

A **NCRF-PE**, que, de forma simplificada, contempla os tratamentos de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação que, do cômputo dos consagrados nas NCRF, são considerados como os

pertinentes e mínimos a ser adoptados pelas pequenas entidades³.

Conceptualmente, o SNC trata-se de um corpo de normas coerente com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE e, por outro lado, com as actuais versões das quarta e sétima directivas comunitárias sobre contas, respectivamente, de entidades individuais e grupos de sociedades.

³ Chamamos a atenção para o facto do conceito de pequena entidade, para efeitos da aplicação do SNC, ter sido alargado nos termos da lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto

1.3. - A UTILIDADE DA ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA A APRESENTAÇÃO E PREPARAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

1.3.1. Noção de Estrutura Conceptual

As demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas por empresas em todo o mundo, o qual é caracterizado por uma variedade de circunstâncias económicas, sociais e legais que podem conduzir a conflitos de interesses quanto à quantidade e qualidade da informação financeira. Segundo Martinez⁴ “é necessário estabelecer uma linguagem comum para a elaboração das demonstrações financeiras que, por um lado, seja compreensível para todos os utentes e, por outro, se acomode ao progresso económico com o qual mantém uma constante inter-relação, já que será este que determina a quantidade e a qualidade da informação procurada”.

Weetman (1996), define estrutura conceptual da contabilidade como sendo uma declaração de princípios que formam uma orientação geralmente aceite para o desenvolvimento de novas práticas de relato, assim como para desafiar e avaliar as práticas existentes.

Tua Pereda (1996) define estrutura conceptual como uma interpretação da teoria geral da contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico-dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira.

⁴ cit. por CRAVO, Domingos, em “Da Teoria da contabilidade às estruturas conceptuais”, 2000

Para Bellostas Pérez-Grueso (1997), uma estrutura conceptual é uma proposta teórica formulada com base num processo lógico-dedutivo, destinada a servir de instrumento ao órgão regulador para a elaboração de normas contabilísticas coerentes com a realidade económica e evitar conflitos de negociação.

Gabás Trigo⁵ descreve a estrutura conceptual da contabilidade como uma teoria contabilística de carácter geral que apresenta uma estrutura lógico-dedutiva do conhecimento contabilístico e define uma orientação básica para o organismo responsável pela elaboração de normas contabilísticas de cumprimento obrigatório.

Verificamos que não existe uma definição única de estrutura conceptual, no entanto, de acordo com Domingos Cravo (2000) podemos concluir que uma estrutura conceptual é:

- uma interpretação da teoria geral da contabilidade;
- utiliza um método lógico-dedutivo;
- define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade;
- estabelece os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira.

⁵ cit. por CRAVO, Domingos, ob. cit.

1.3.2. Necessidade

É indiscutível a necessidade de uma estrutura conceptual que estabeleça um quadro de referência que permita eliminar ou reduzir a influência de opiniões, fornecendo uma base conceptual de orientação à promulgação e revisão das normas de contabilidade financeira, aumentando a credibilidade, comparabilidade e compreensão da informação financeira.

As demonstrações financeiras preparadas com o objectivo de prestar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem atender às necessidades da maior parte dos utentes:

- Decidir quando comprar, deter ou vender um investimento em capital próprio;
- Avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão;
- Avaliar a capacidade de a entidade pagar e proporcionar outros benefícios aos seus empregados;
- Avaliar segurança das quantias emprestadas à entidade;
- determinar as políticas fiscais;
- determinar os lucros e dividendos distribuíveis;
- preparar e usar as estatísticas sobre o rendimento nacional; ou
- regular as actividades das entidades.

1.3.3.Vantagens de uma estrutura conceptual

Depois de analisada a definição de estrutura conceptual e percebido o esforço universal no desenvolvimento da mesma é possível enumerar algumas vantagens de uma estrutura conceptual, a saber:

- Estabelece um quadro de referência que elimina ou reduz a influência de opiniões;
- Fornece uma base conceptual de orientação à promulgação e revisão das normas de contabilidade financeira;
- Orienta o julgamento dos responsáveis pela regulamentação contabilística, facilitando a sua comunicação no processo de normalização;
- Ajuda as organizações normalizadoras nacionais no desenvolvimento de normas nacionais;
- Aumenta a credibilidade, comparabilidade e compreensão da informação financeira;
- Possibilita uma maior capacidade de resolução de conflitos por parte dos organismos contabilísticos;
- Auxilia os auditores na formação de opinião sobre as demonstrações financeiras.

1.4. - A ESTRUTURA CONCEPTUAL NO QUADRO DO SNC

1.4.1. Âmbito

A Estrutura Conceptual do SNC tem por base a Estrutura Conceptual do IASB, constante do Anexo 5 das “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho”, publicado pela Comissão Europeia em Novembro de 2003.

A Estrutura Conceptual prevista no Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro, aplica-se às demonstrações financeiras de todas as empresas comerciais, industriais e de negócios que relatam e que adoptem o SNC, estabelecendo conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos.

Não sendo a Estrutura Conceptual uma NCRF, não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação. Em caso de conflito entre a Estrutura Conceptual e uma NCRF, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à Estrutura conceptual.

De acordo com o seu §2 a Estrutura Conceptual tem como finalidades:

- 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 constituir assunto de uma dessas Normas;
- Ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;

-
- Ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
 - Proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.

A Estrutura Conceptual respeita às demonstrações financeiras de finalidades gerais, as quais fazem parte do processo de relato financeiro, tratando (§5):

- do objectivo das demonstrações financeiras;
- das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;
- da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e
- dos conceitos de capital e de manutenção de capital.

As Demonstrações Financeiras são a base da transmissão de informação aos utentes definidos da seguinte forma:

Investidores - Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente aos, e ao retorno proporcionado pelos, seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os accionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da entidade pagar dividendos.

Empregados – Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da entidade proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego.

Mutuentes – Os mutuantes estão interessados em informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.

Fornecedores e outros credores comerciais - Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa entidade durante um período mais curto que os mutuantes a menos que estejam dependentes da continuação da entidade como um cliente importante.

Clientes - Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma entidade, especialmente quando com ela têm envolvimento a prazo, ou dela estão dependentes.

Governo e seus departamentos – O Governo e os seus departamentos estão interessados na alocação de recursos e, por isso, nas actividades das entidades. Também exigem informação a

fim de regularem as actividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como base para estatísticas do rendimento nacional e outras semelhantes.

Público - As entidades afectam o público de diversos modos. Por exemplo, podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas actividades.

1.4.2. Objectivo das Demonstrações Financeiras

O Objectivo das demonstrações financeiras é 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 conforme referido no § 12 da Estrutura Conceptual.

No entanto é necessário ter presente que as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação de que os utentes necessitam para tomarem as suas decisões económicas uma vez que elas fornecem essencialmente informação histórica sobre os efeitos financeiros de acontecimentos passados, não proporcionando necessariamente informação não financeira.

As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes das demonstrações financeiras requerem uma avaliação da capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e da tempestividade e certeza da sua geração. Informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade ajudam na avaliação da capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa.

Conforme referido no ponto 16 da Estrutura Conceptual a **posição financeira** de uma entidade é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera. A informação acerca dos recursos económicos controlados pela entidade e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos é útil na predição da capacidade da

entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes de caixa. A informação acerca da estrutura financeira é ainda útil na predição de futuras necessidades de empréstimos e de como os lucros futuros.

A informação acerca do **desempenho** é útil na predição da capacidade da entidade gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos básicos existentes.

A informação respeitante às **alterações na posição financeira** de uma entidade é útil a fim de avaliar as suas actividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato.

1.4.3. Pressupostos

A Estrutura Conceptual, por razões teóricas, não incorpora a noção de princípio contabilístico, considerando o regime do acréscimo e a continuidade como pressupostos subjacentes a toda a informação financeira.

Com o regime do acréscimo, os efeitos das transacções são reconhecidos eles ocorram, e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos, sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionam.

§ 22 – A fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do **acrécimo** (ou da periodização económica).

Com o pressuposto da continuidade é assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente o nível das suas operações.

§ 23 – 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.

1.4.4. Características qualitativas

As características qualitativas são os atributos que transformam a informação constante nas demonstrações financeiras útil aos utentes. A estrutura conceptual do SNC menciona quatro principais características: compreensibilidade, relevância, fiabilidade e a comparabilidade.

A **compreensibilidade** revela-se como um factor importante uma vez que os utentes das demonstrações financeiras devem entender rapidamente a informação contida nas mesmas.

Por outro lado, a **relevância** da informação é um factor preponderante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes – podemos considerar que a informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas.

Para que a informação divulgada possa ser utilizada com **fiabilidade** deve estar isenta de erros materiais, traduzindo fidedignamente a realidade que pretende representar.

A característica qualitativa da **comparabilidade** tem igualmente uma implicação importante na tomada de decisão uma vez que os utentes devem ser capazes de identificar tendências na posição financeira e no desempenho da entidade assim como comparar as demonstrações financeiras de diferentes empresas.

As demonstrações financeiras devem mostrar a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa. Segundo a estrutura conceptual do SNC (§ 46) a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada.

1.4.5. Constrangimentos à informação relevante e fiável

TEMPESTIVIDADE

O relato da informação financeira deve ser oportuna. Uma informação é oportuna se estiver disponível no momento em que os utentes necessitam de a utilizar no processo de tomada das suas decisões. Se a informação perde oportunidade deixa de ser relevante para a tomada de decisões.

Em certas ocasiões, pode ser mais adequado proporcionar uma informação rápida aos utilizadores da informação financeira, mesmo considerando que o risco da sua fiabilidade ou relevância não está totalmente garantida, uma vez que fornecer informação apenas quando temos a garantia da sua fiabilidade, pode perder a relevância e oportunidade de ser utilizada num processo de decisão.

BALANCEAMENTO ENTRE BENEFÍCIO E CUSTO

Os benefícios que resultam da informação devem exceder o custo de a proporcionar. Deverá portanto existir uma ponderação entre o custo e o benefício de prestar determinada informação. Esta ponderação entre custo/benefício é considerada mais uma restrição generalizada do que uma característica qualitativa.

BALANCEAMENTO ENTRE CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

Na prática é muitas vezes necessário um balanceamento, ou um compromisso, entre características qualitativas, tornando-se necessário escolher entre as diversas características qualitativas, de forma a atingir os objectivos subjacentes à elaboração das demonstrações financeiras.

1.4.6. Definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

Os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos são representados nas demonstrações financeiras na figura de grandes classes denominadas por elementos das demonstrações financeiras. Os elementos relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios, enquanto que os elementos relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos.

O reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento.

A 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 dos resultados.

1.4.6.1. Elementos das demonstrações financeiras

A Estrutura Conceptual define elementos das demonstrações financeiras como sendo as classes em que se agrupam as transacções e os acontecimentos retratados nas demonstrações financeiras.

Os elementos relacionados com a posição financeira relatada no balanço são os:

- Activos
- Passivos
- Capitais próprios

Os elementos relacionados com a divulgação do desempenho na demonstração dos resultados são os:

- Rendimentos
- Gastos

A Estrutura Conceptual define os elementos das demonstrações financeiras baseando as definições numa perspectiva económica.

ACTIVOS

Um 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.

A Estrutura Conceptual decompõe as principais componentes da definição de activo, do que salientamos:

- Os activos de uma empresa resultam de transacções passadas ou de acontecimentos passados, pelo que as transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si só origem a activos;

- Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e seus equivalentes para a entidade. Estes podem fluir para a entidade de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:

- a) usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;

- b) trocado por outros activos;

- c) usado para liquidar um passivo; ou

- d) distribuído aos proprietários da entidade.

PASSIVOS

Um 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.

De forma análoga à decomposição dos elementos constituintes da definição de activo a Estrutura Conceptual também analisa os elementos incorporados na definição de passivo, do que realçamos:

- Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário.

- A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente que a entidade ceda recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de várias maneiras, como:

- a) Pagamento a dinheiro;
- b) Transferência de outros activos;
- c) Prestação de serviços;
- d) Substituição dessa obrigação por outra; ou

e) conversão da obrigação em capital próprio.

- Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados.

- Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa – provisões.

CAPITAL PRÓPRIO

O Capital Próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

Relativamente ao Capital Próprio a Estrutura Conceptual anota, designadamente, o seguinte:

- A quantia pela qual o capital próprio é mostrado no balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos.

- A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar à entidade e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. A existência e dimensão destas

reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes.

- As subclassificações do capital próprio no balanço podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utente das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da entidade distribuir ou aplicar o seu capital próprio.

RENDIMENTOS

Os 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 no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.

Os rendimentos são apresentados na demonstração dos resultados de diferentes formas com o objectivo de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas, normalmente diferenciadas consoante provenham do decurso das actividades correntes ou não.

A definição de rendimentos engloba os **réditos** e os **ganhos**.

- Os **réditos** provêm do decurso das actividades correntes de uma entidade.

- Os **ganhos** representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito, pelo que não são vistos como constituindo um elemento separado na Estrutura Conceptual.

GASTOS

Os 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.

Tal como os rendimentos, os gastos também são apresentados na demonstração dos resultados de diferentes formas consoante provenham do decurso das actividades correntes ou não.

A definição de gastos engloba **perdas** assim como **gastos** que resultem do decurso das actividades correntes:

- Os **gastos** que resultam do decurso das actividades correntes da entidade e tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos.

- As **perdas** representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos, pelo que não são vistas como um elemento separado na Estrutura Conceptual.

1.4.6.2. Reconhecimento

O Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos na Estrutura Conceptual.

As condições gerais de reconhecimento encontram-se previstas no § 81 da Estrutura Conceptual, que define que um item satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:

- for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade; e

- o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento não é rectificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS

Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Um activo não é reconhecido no balanço quando, relativamente ao dispêndio incorrido, seja considerado improvável que benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS

Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade

RECONHECIMENTO DE RENDIMENTOS

Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade.

RECONHECIMENTO DE GASTOS

Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.

Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa **associação directa** entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos.

Quando se espere que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na

demonstração dos resultados na base de **procedimentos de imputação sistemáticos e racionais**.

Um gasto é **imediatamente reconhecido** na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e somente se, os benefícios económicos futuros não se qualifiquem, ou cessem de qualificar -se, para reconhecimento no balanço como um activo.

1.4.6.3. Mensuração

Como referido anteriormente a 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 dos resultados, sendo previstas na Estrutura Conceptual as seguintes bases de mensuração:

Custo histórico Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

Custo corrente Os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.

Valor realizável (de liquidação) Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.

Valor presente Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

Justo valor 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.

O §99 da Estrutura Conceptual refere que a base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o

custo histórico, sendo no entanto combinado com outras bases de mensuração.

1.4.7. Conceitos de capital e de manutenção de capital

O **conceito de capital** na preparação das demonstrações financeiras é analisado segundo duas perspectivas: financeiro e físico. Relativamente ao conceito financeiro de capital este é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da empresa. Por outro lado, o conceito físico de capital é entendido como a capacidade produtiva da empresa, ou seja, representa a sua capacidade operacional.

O conceito de **manutenção de capital** está associado à forma como uma empresa define o capital que procura manter, considerando-se que uma empresa mantém o seu capital se tiver tanto capital no fim do período como tinha no início do mesmo.

Num conceito de **manutenção de capital financeiro** um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período.

Numa perspectiva de **manutenção do capital físico** um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período.

1.5. - EXIGIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Nos termos do n.º 1 do artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais “os membros da administração 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.” prevendo-se no n.º 2 do mesmo artigo que “a elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e dos demais documentos de prestação de contas deve obedecer ao disposto na lei (...)”.

Caso “o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas não forem apresentados nos dois meses seguintes ao termo do prazo fixado no artigo 65.º, n.º 5, pode qualquer sócio requerer ao tribunal que se proceda a inquérito”, conforme disposto no n.º 1 do artigo 67.º do mesmo diploma legal.

Fiscalmente, estabelece o artigo 3.º do Código do IRC, que o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas incide sobre o lucro das sociedades, consistindo este na diferença entre os valores do património líquido no fim e no

início do período de tributação, com as correcções estabelecidas naquele Código.

Nos termos do artigo 117.º do CIRC os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar, entre outros, Declaração anual de informação contabilística e fiscal. Esta declaração anual de informação contabilística e fiscal deve, conforme disposto no artigo 121.º do mesmo código, ser enviada nos termos e com os anexos que para o efeito sejam mencionados no respectivo modelo, sendo que os elementos constantes das declarações devem, sempre que se justificar, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade.

O actual modelo de normalização contabilística nacional publicado através do Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, aproxima-se muito dos padrões comunitários, proporcionando um alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE. Este novo modelo de normalização contabilística não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º daquele diploma.

No anexo ao diploma é referido que se trata de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende coerente com as Quarta e Sétima Directivas e em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE), documentos estes que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE.

O artigo 3.º daquele diploma estabelece que o SNC é obrigatoriamente aplicável às:

- a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico,

e, até que sejam publicadas normas especiais para as entidades sem fins lucrativos, também é aplicável por quaisquer outras entidades que, por legislação específica, se encontrassem sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade, ou venham a estar sujeitas ao SNC. Contudo, as pessoas que, exerçam a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, e que não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a € 150 000, ficam dispensadas da adopção do SNC.

Da análise do artigo 9.º do Decreto-lei 158/09, verificamos que as pequenas entidades, definidas de acordo com o nº 1 deste artigo, com as alterações decorrentes da Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto, podem optar pela aplicação da NCRF-PE, devendo os limites aí expressos serem entendidos de acordo com o nº 2 deste artigo, excepcionando-se as pequenas entidades que se enquadrem no nº 3 deste artigo.
