
BLOCO FORMATIVO IV

AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

ÍNDICE

4.1. - UM CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	3
4.2. – BALANÇO.....	4
4.3. - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS.....	9
4.4. - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES	11
4.5. - DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO	12
4.6. - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	15
4.7. – ANEXO	17
4.8. – MODELOS REDUZIDOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (PEQUENAS ENTIDADES)	20
4.8.1. – BALANÇO (MODELO REDUZIDO)	22
4.8.2. – DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS (MODELO REDUZIDO).....	23
4.8.3. - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES (MODELO REDUZIDO).....	24
4.8.4. – ANEXO (MODELO REDUZIDO)	25
4.9. – PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E DE RELATO FINANCEIRO NA TRANSIÇÃO	27
NOTAS FINAIS.....	31
BIBLIOGRAFIA.....	32

4.1. - UM CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

De acordo com o ponto 2.1.4. do Anexo ao Decreto-Lei que aprovou o SNC, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados;
- Uma demonstração das alterações no capital próprio;
- Uma demonstração dos fluxos de caixa;
- Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.

No entanto, as entidades que não ultrapassem dois dos seguintes três limites¹:

- total de balanço: 1.500.000 €;
- total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000 €;
- número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50

estão dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa.

¹ Conforme alterações introduzidas pela Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto

4.2. – BALANÇO

O modelo de Balanço apresenta um conteúdo mínimo, podendo ser adicionadas rubricas tendo em consideração os conceitos de materialidade e agregação. As linhas que não apresentem valores deverão ser removidas permitindo desta forma uma melhor leitura da informação efectivamente relevante, optimizando igualmente a apresentação.

Uma das alterações mais significativas traduz-se na adopção de um modelo vertical em detrimento do modelo anterior onde o activo era apresentado no lado esquerdo e o capital próprio e passivo à direita. O modelo actual opta por colocar o activo em cima e o capital próprio e o passivo em baixo.

Outra alteração relevante é, no caso do activo, a remoção das colunas do Activo Bruto e das Amortizações e Ajustamentos, figurando apenas a coluna relativa ao Activo líquido. Por outro lado, é acrescentada uma nova coluna que possibilitará fazer a indexação para as Notas do Anexo que permitirão uma explicação mais detalhada de cada uma das linhas relevantes do Balanço.

Como já referido anteriormente, com o SNC as entidades passam a apresentar os Activos e os Passivos separado entre correntes e não correntes, distinção que é decorrente da definição do ciclo operacional.

Relativamente às diversas rubricas apresentadas na face do balanço chamamos a atenção para as seguintes notas de enquadramento previstas na portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, documento que publicou o Código de Contas deste novo Sistema Contabilístico:

A classe 1 (**Meios financeiros líquidos**) 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.

A classe 2 (**Contas a receber e a pagar**) 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 diferimentos (para permitir o registo dos gastos e dos rendimentos nos períodos a que respeitam) e as provisões.

A Classe 3 (**Inventários e activos biológicos**) inclui os inventários:

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.

A Classe 4 (**Investimentos**) inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira. Compreende os investimentos financeiros, as propriedades de investimento, os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os investimentos em curso e os activos não correntes detidos para venda.

No caso de ser utilizado o modelo de revalorização nos activos fixos tangíveis e activos intangíveis, poderão ser utilizadas subcontas que evidenciem o custo de aquisição/produção e as revalorizações (positivas ou negativas).

Se a revalorização originar uma diminuição do valor do activo essa diminuição deve ser reconhecida em conta apropriada de gastos (subcontas da conta 65) na parte em que seja superior ao excedente de revalorização que porventura exista. Se originar um aumento do valor do activo esse aumento é creditado directamente na conta apropriada do capital próprio (58 — Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis). Contudo esse aumento será reconhecido em resultados (subcontas da conta 762) até ao ponto que compense um decréscimo de revalorização anteriormente registado em gastos.

A classe 5 (**Capital, reservas e resultados transitados**) evidencia os capitais próprios da entidade, donde se realça as seguintes contas dadas as particularidades que enfermam:

Conta 51 (Capital) – evidencia o capital subscrito, devendo ser deduzido, para efeitos de elaboração do Balanço, o eventual saldo da conta 261 — Accionistas c/subscrição ou 262 — Quotas não liberadas.

Conta 593 (Subsídios) - Inclui os subsídios associados com activos, que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para a conta 7883 — Imputação de subsídios para investimentos, à medida em que forem contabilizadas as depreciações/amortizações do investimento a que respeitem.

Entidade:

Balanço (Individual ou Consolidado) em XX de YY de 200N

Unidade Monetária

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX de N	31 XXX de N-1
ACTIVO			
<u>Activo não corrente</u>			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/Sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
<u>Activo corrente</u>			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Activos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Ações (quotas próprias)			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivo			
<u>Passivo não corrente</u>			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
<u>Passivo corrente</u>			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Passivos não correntes detidos para venda			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

4.3. - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

À semelhança do modelo de Balanço também o modelo da Demonstração dos Resultados por Naturezas sofreu algumas alterações. Desde logo a adopção do modelo vertical, obtendo-se uma interligação entre Gastos e Rendimentos, permitindo assim ir apresentando linhas de resultados.

O modelo apresentado contém um conteúdo mínimo, podendo ser adicionadas rubricas dependendo do conceito de materialidade e agregação. Sempre que as linhas não apresentem valores, deverão ser removidas, beneficiando a leitura da informação.

Foi acrescentada uma nova coluna que possibilitará fazer a indexação para as Notas do Anexo que permitirão uma explicação mais detalhada de cada uma das linhas relevantes desta demonstração financeira.

Alteração igualmente relevante é a não apresentação, em consonância com a NCRF 1 e com o código de contas, de quaisquer itens extraordinários.

Entidade:
Demonstração (Individual ou Consolidado) dos Resultados por Naturezas

Unidade
Monetária

Período Findo em XX de YYY de 200N

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de activos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a:			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=
Resultado por acção básico			

4.4. - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

Entidade:

Demonstração (Individual ou Consolidado) dos Resultados por Funções

*Unidade
Monetária*

Período Findo em XX de YYY de 200N

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a:			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários			
		=	=

4.5. - DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO

O objectivo desta nova demonstração financeira é o de reflectir todas as alterações no capital próprio entre dois períodos contabilísticos.

Corresponde aos incrementos positivos ou negativos do capital próprio da entidade ao considerar que o resultado de um exercício é a diferença entre o capital próprio do exercício anterior e o capital próprio deste exercício, excluindo as contribuições ou distribuições com os detentores do capital.

São assim apresentadas todas as variações do capital próprio:

- As alterações que são geradas pelas actividades da entidade mas que não passam pela demonstração dos resultados;
- O resultado líquido do exercício, que representa a diferença entre rendimentos e gastos em cada período; e
- As que resultam das transacções com os detentores do capital próprio.

Entidade:

Demonstração (Individual ou Consolidado) das Alterações no Capital Próprio no Período N-1

Unidade Monetária

DESCRIÇÃO	NOTAS	CAPITAL PRÓPRIO ATRIBUÍDO AOS DETENTORES DO CAPITAL DA EMPRESA-MÃE												Interesses minoritários	Total do capital próprio
		Capital Realizado	Ações (quotas) próprias	Outros instrumentos de capital próprio	Prêmios de emissão	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período	Total		
Posição no início do período N-1	1														
Alterações no período															
Primeira adopção de novo referencial contabilístico															
Alterações de políticas contabilísticas															
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras															
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis															
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações															
Ajustamentos por impostos diferidos															
Outras alterações reconhecidas no capital próprio															
	2														
Resultado líquido do período	3														
Resultado integral	4 = 2+3														
Operações com detentores de capital no período															
Realizações de capital															
Realizações de prémios de emissão															
Distribuições															
Entradas para cobertura de perdas															
Outras operações															
	5														
Posição no fim do período N-1	6 = 1+2+3+5														

Entidade:

Demonstração (Individual ou Consolidado) das Alterações no Capital Próprio no Período N

Unidade Monetária

DESCRIÇÃO	NOTAS	CAPITAL PRÓPRIO ATRIBUÍDO AOS DETENTORES DO CAPITAL DA EMPRESA-MÃE													Interesses minoritários	Total do capital próprio
		Capital Realizado	Acções (quotas) próprias	Outros instrumentos de capital próprio	Prémios de emissão		Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período	Total		
Posição no início do período N	6															
Alterações no período																
Primeira adopção de novo referencial contabilístico																
Alterações de políticas contabilísticas																
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras																
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis																
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações																
Ajustamentos por impostos diferidos																
Outras alterações reconhecidas no capital próprio																
7																
Resultado líquido do período	8															
Resultado integral	9 = 7+8															
Operações com detentores de capital no período																
Realizações de capital																
Realizações de prémios de emissão																
Distribuições																
Entradas para cobertura de perdas																
Outras operações																
10																
Posição no fim do período N	6+7+8+10															

4.6. - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A demonstração de fluxos de caixa foi o mapa do conjunto das demonstrações financeiras de apresentação obrigatória que menos alteração sofreu, em termos de disposição gráfica, comparando com o anterior normativo contabilístico.

A maior diferença que o SNC introduziu está relacionada com o método utilizado, passando o método directo a ser o único considerado, com o apuramento individualizado dos fluxos das actividades operacionais.

Esta demonstração financeira surge no conjunto das demonstrações financeiras no sentido de divulgar unicamente os fluxos monetários que a entidade incorreu durante um período histórico, proporcionando um efeito de comparabilidade entre as entidades que não está dependente da adopção de determinadas políticas contabilísticas, como a adopção do justo valor.

Mantém o formato de apresentação com o apuramento dos fluxos gerados nas actividades operacionais, de investimento e de financiamento, tendo sido acrescentada uma nova coluna que possibilitará fazer a indexação com as Notas do Anexo.

Entidade:

Demonstração (Individual ou Consolidado) de Fluxos de Caixa

Período Findo em XX de YYY de 200N

Unidade Monetária

RUBRICAS	NOTAS	PERIODOS	
		N	N-1
<u>Fluxos de caixa das actividades operacionais - método directo</u>			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerado pelas operações		+ / -	+ / -
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		- / +	- / +
Outros recebimentos/pagamentos		+ / -	+ / -
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+ / -	+ / -
<u>Fluxos de caixa das actividades de investimento</u>			
Pagamentos respeitantes a:			
Activos fixos tangíveis		-	-
Activos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outroa activos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outroa activos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+ / -	+ / -
<u>Fluxos de caixa das actividades de financiamento</u>			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+ / -	+ / -
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)		+ / -	+ / -
Efeito das diferenças de câmbio		+ / -	+ / -
Caixa e seus equivalentes no início do período		...	...
Caixa e seus equivalentes no fim do período		...	...

4.7. – ANEXO

No SNC o Anexo às demonstrações financeiras ganha um novo relevo sendo atribuído um papel muito importante na divulgação financeira, nomeadamente da aplicação das NCRF.

De acordo com a NCRF1 as notas às demonstrações financeiras devem:

- apresentar informação acerca do regime de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas seleccionadas e aplicadas para transacções e acontecimentos significativos;
- divulgar a informação exigida pelas Normas Internacionais de Contabilidade que não seja apresentada noutro lugar nas demonstrações financeiras; e
- proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face das demonstrações financeiras mas que seja necessária para uma apresentação apropriada.

Cada item na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

Como já foi referido as notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática e de acordo com a seguinte ordem (NCRF 1 - § 45):

- (a) identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da actividade, nome e sede da empresa-mãe, se aplicável;
- (b) referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;
- (c) resumo das principais políticas contabilísticas adoptadas;
- (d) informação de suporte de itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada;
- (e) passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
- (f) divulgações exigidas por diplomas legais;
- (g) informações de carácter ambiental.

Conforme referido na portaria 986/2009, o modelo geral do Anexo não constitui um formulário relativo às notas, mas tão só uma compilação das divulgações exigidas pelas NCRF.

Desta forma, cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efectuar, sendo que as notas de 1 a 4 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos a seguir identificados:

1 — **Identificação da entidade**, nomeadamente designação da entidade, sede, natureza da actividade e designação da empresa-mãe.

2 — Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras, devendo ser indicadas e justificadas, entre outros, as disposições do SNC que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade, comentário às contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior, bem como divulgação transitória sobre a adopção pela primeira vez das NCRF.

3 — Principais políticas contabilísticas adoptadas, através da identificação das bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras, quais os principais pressupostos relativos ao futuro e as principais fontes de incerteza das estimativas.

4 – Fluxos de caixa, com comentário sobre a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes que não estão disponíveis para uso e a desagregação dos valores inscritos na rubrica de caixa e em depósitos bancários.

A partir da nota 5, inclusive, é utilizada uma numeração sequencial correspondente à das NCRF.

4.8. – MODELOS REDUZIDOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (PEQUENAS ENTIDADES)

As entidades que não ultrapassem dois dos seguintes três limites², estão dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos das restantes demonstrações financeiras:

- Total de balanço: 1.500.000 €;
- Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000 €;
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

No entanto, esta dispensa só é válida para entidades, cujas demonstrações financeiras não se encontrem sujeitas a Certificação Legal das Contas.

A aplicação do regime das pequenas entidades é condicionada aos seguintes termos:

(a) **Entidades constituídas antes de 2009**

os limites mencionados reportam-se às demonstrações financeiras do exercício de 2008 e produzindo efeitos a partir do exercício de 2010;

² Conforme alterações introduzidas pela Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto

(b) Para as entidades que se constituam durante 2009

os limites reportam –se às previsões para 2009 e produzem efeitos a partir do exercício de 2010;

(c) Para as entidades que se constituam em 2010 e anos seguintes

os limites reportam -se às previsões para o ano da constituição e produzem efeitos imediatos;

O Decreto-Lei n.º 158/2009 prevê ainda que o regime deixe de ser aplicado sempre que os limites sejam ultrapassados num determinado exercício. Neste caso, a opção pelo regime das pequenas entidades deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.

Seguidamente apresentam-se os modelos reduzidos de demonstrações financeiras utilizáveis pelas pequenas entidades.

4.8.1. – BALANÇO (MODELO REDUZIDO)

Entidade:

Balanço em XX de YYYYYY de 200N (Modelo reduzido)

Unidade Monetária

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX de N	31 XXX de N-1
ACTIVO			
<u>Activo não corrente</u>			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Investimentos financeiros			
Accionistas / sócios			
<u>Activo corrente</u>			
Inventários			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas próprias)			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Total do capital próprio			
Passivo			
<u>Passivo não corrente</u>			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
<u>Passivo corrente</u>			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Diferimentos			
Outras contas a pagar			
Outros passivos financeiros			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

4.8.2. – DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS (MODELO REDUZIDO)

Entidade:

Demonstração dos Resultados por Naturezas (modelo reduzido)

Período Findo em XX de YYY de 200N

Unidade Monetária

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Outras imparidades (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

4.8.3. - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES (MODELO REDUZIDO)

Entidade:

Demonstração dos resultados por funções (modelo reduzido)

Período Findo em XX de YYY de 200N

Unidade Monetária

RUBRICAS	NOTAS	PERIODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

4.8.4. – ANEXO (MODELO REDUZIDO)

O modelo reduzido de Anexo às Demonstrações Financeiras apresentado na portaria 986/2009, de 7 de Setembro, não constitui um formulário relativo às notas do Anexo, mas apenas uma compilação das divulgações exigidas nos diversos capítulos que integram a NCRF-PE.

Desta forma cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efectuar, com a ressalva de que as notas 1 a 4 serão sempre explicitadas ficando reservadas para os assuntos seguidamente identificados:

1 — **Identificação da entidade**, nomeadamente designação da entidade, sede, natureza da actividade e designação da empresa-mãe.

2 — **Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras**, devendo ser indicadas e justificadas, entre outros, as disposições do SNC que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade, comentário às contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior, 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 (neste caso estamos perante uma divulgação transitória).

3 — **Principais políticas contabilísticas adoptadas**, através da identificação das bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras, quais os principais pressupostos relativos ao futuro e as principais fontes de incerteza das estimativas.

4 — **Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros**, onde serão indicados

- a) A natureza da alteração na política contabilística;
- b) A natureza do erro material de período anterior e seus impactos nas demonstrações financeiras desses períodos;
- c) A quantia de ajustamento relacionado com o período corrente ou períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável;
- d) As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante, no caso de aplicação voluntária.

4.9. – PROCEDIMENTOS CONTABILISTICOS E DE RELATO FINANCEIRO NA TRANSIÇÃO

Tal como já foi referido anteriormente, o SNC, entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010 e embora só produza efeitos sobre a contabilidade das entidades para os registos e informações a partir dessa data, terá de observar uma realidade que a seguir se descreve:

- emissão de demonstrações financeiras completas (NCRF 3, §§ 3 e 4);
- as quais devem incluir, pelo menos, m ano de informação comparativa preparada segundo as NCRF (NCRF 3, § 13);
- que, em matéria de apresentação e divulgação de informações, essas demonstrações financeiras deverão cumprir, sem excepções, com os requisitos constantes das NCRF (NCRF 3, §12);
- que deve ser preparado um balanço de abertura de acordo com as NCRF, na data de transição para as NCRF (publicado ou não), que servirá de ponto de partida para a nova contabilização (NCRF 3, §5 e, sobre a data de transição, definição do §4).

No fundo, trata-se de permitir que as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF, sejam construídas, com as excepções de reconhecimento e de mensuração previstas pela própria a NCRF 3, como se, em continuidade, as NCRF já viessem sendo aplicadas no reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da informação. Os activos e passivos de uma empresa, já vêm de trás. Por outro lado, será de realçar que, para que o requisito da comparabilidade se verifique, as informações de datas e de períodos homólogos, têm de estar preparadas segundo a mesma base ou, no

que seja diferente, tem de ser possível explicar e reconciliar os impactos dessa diferença.

A comparabilidade possui vários tipos de informação, desde logo:

- Informação estática, de uma data: balanços em 31 de Dezembro;
- Informação dinâmica, referente a um período, de 1 de Janeiro até 31 de Dezembro: demonstrações dos resultados e demonstrações dos fluxos de caixa;
- Informação dinâmica por comparação de duas informações estáticas: demonstração das alterações do capital próprio, explicando variações entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro;
- Informação qualitativa e quantitativa contendo dados de datas e suas reconciliações e ainda dados de dois períodos distintos (explicações, discriminações e reconciliações do Anexo).

No que concerne às mudanças associadas à transição podem ser tipificadas em dois grandes grupos:

- Reclassificações, correspondendo a simples alterações de inserção das quantias que estavam em rubricas ou contas POC e que passam a estar registadas e a ser apresentadas em rubricas ou contas do SNC. Neste âmbito, não ocorrem alterações à expressão dos resultados ou dos capitais próprios;
- Ajustamentos, correspondendo a alterações das próprias quantias das rubricas ou contas, por força de reconhecimentos, desreconhecimentos ou remensurações de activos ou passivos. Diversamente do que ocorre com as reclassificações, os ajustamentos geram modificações dos resultados ou dos capitais próprios.

Tal como já foi referido anteriormente os ajustamentos, afectando resultados ou capitais próprios, podem resultar de:

- Reconhecimentos de elementos novos;
- Desreconhecimentos de elementos que deixem de ser considerados;
- Alterações na mensuração de elementos que vêm de trás;
- Mensurações de abertura para activos / passivos novos, reconhecidos de raiz ao abrigo das NCRF;
- Correções de erros materialmente relevantes que já o eram na aplicação do POC e que o serão também por força das NCRF, aproveitando a mudança de referencial, para tornar mais adequada a composição e valor do património, eliminando das contas erros e distorções graves.

Nesse sentido é possível concluir que todas as quantias das rubricas de activos, passivos e componentes de capital próprio que transitem do POC e que sejam de manter nos termos do SNC, serão apenas reclassificadas, das rubricas POC para as rubricas SNC, enquanto que as quantias de activos e passivos a reconhecer ou a desreconhecer de raiz ou a remensurar, sê-lo-ão de acordo com as novas classificações previstas no SNC, provocando os ajustamentos já descritos.

CIPRIANO; João³, refere a necessidade de serem criadas metodologias práticas de transição dos saldos do POC para o SNC, apontando como referencial um processo que se descreve em seguida:

Em primeiro lugar, deve-se proceder à reclassificação das quantias das rubricas em base POC para as correspondentes rubricas em base SNC, através da construção de tabelas de conversão das contas POC para as contas

3 SNC – Adopção pela primeira vez das NCRF, página 12

SNC, decompondo o conteúdo das quantias inscritas nas contas em base POC, pois não haverá necessariamente uma correspondência conta a conta, podendo ocorrer situações em que a uma conta POC possam corresponder várias contas SNC, ou a várias contas POC corresponder uma única conta SNC. Esta situação será tanto mais controlada quanto mais se usem as contas detalhadas (de um balancete analítico) e não apenas as rubricas agregadas de um balanço ou de uma demonstração dos resultados.

Em segundo lugar, devem proceder-se a todos os ajustamentos derivados das novas orientações em termos de reconhecimento, com os consequentes ajustamentos por reconhecimento ou desreconhecimento gerados por alterações aos critérios de mensuração dos activos e passivos reconhecidos e de outras correcções às contas provocadas pela necessidade se eliminar erros.

A NCRF 3, possui um apêndice onde é possível antever um conjunto de situações potencialmente mais relevantes, na transição do POC para as NCRF. No capítulo seguinte serão analisadas e apresentadas as situações mais relevante da transição de normativo.

NOTAS FINAIS

Esta acção de formação teve como objectivo principal a análise das NCRF relacionadas directamente com a apresentação das demonstrações financeiras no SNC, iniciando essa abordagem com a interpretação da base conceptual. Obtivemos assim uma percepção das especificidades inerentes ao SNC, nomeadamente quanto à definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras e sistematização das principais mudanças e consolidação dos novos formatos de demonstrações financeiras tendo sempre em consideração as NCRF 1, 2, 4, 5 e 24.

É importante que os formandos retenham uma ideia global e sistematizada das principais mudanças face ao anterior normativo POC, uma vez que a preparação de um primeiro conjunto completo de demonstrações financeiras de acordo com as NCRF, terá obrigatoriamente que cumprir com os requisitos de apresentação completos, devendo expressamente cumprir com o pressuposto da comparabilidade.

A transição do POC para o SNC, não representa apenas uma preocupação para o ano de 2010, e nomeadamente a elaboração das demonstrações financeiras, uma vez que se repercute para a informação financeira de 2009, por força da construção do balanço de abertura e das reclassificações e ajustamentos, tendo em consciência que neste passo se deverá assumir que as NCRF já viessem sendo aplicadas em continuidade.

Deveremos igualmente ter em consideração que para uma correcta aplicação das NCRF retratadas neste manual, e complementarmente correcta apresentação das demonstrações financeiras, o profissional deverá ter um conhecimento genérico de todas as demais NCRF.

BIBLIOGRAFIA

ANTÃO, Avelino Azevedo, “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades”, Revista da OTOC, Janeiro 2010

ALMEIDA, Maria do Céu, ALBUQUERQUE, Fábio de, “A adopção pela primeira vez do novo normativo (SNC)”, Chaves Ferreira Edições, 2009

BELKAOUI, Ahmed R., Accounting Theory, Academic Press, London, 3rd Edition 1992

BELLOSTAS, Pérez-Grueso, “La Herramienta de Normalizacion Contable del Siglo XXI: El Marco Conceptual en España”, ICAC, Madrid, 1997

BORGES, António; RODRIGUES, José Azevedo; RODRIGUES, José Miguel e RODRIGUES, Rogério, “As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade”, Áreas Editora, 2.^a Edição., 2007;

BULLEN Halsey G., CROOK Kimberley, “A New Conceptual Framework Project”, IASB, Maio de 2005, disponível em www.iasb.org

CIPRIANO, João Amaro Santos, “SNC – Adopção pela primeira vez das NCRF”, sebenta de apoio à formação à distância, CTOC, 2009

CRAVO, Domingos, e out. “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística” OTOC, 2010

CRAVO, Domingos J. Silva, “Da Teoria da contabilidade às estruturas conceptuais” Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2000

FRANCO, Paula, “POC vs SNC explicado” OTOC, 2010

FRANCO, Paula, ROQUE Pedro, “O novo sistema de normalização contabilística”, Revista da OTOC, Janeiro 2010

IASB, “Preliminary views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities”, June 2004, disponível em www.iasb.org

IASB, “Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities”, Revised - 1 October 2004, disponível em www.iasb.org

IASB, “Conceptual Framework”, Joint IASB/FASB meeting, Norwalk, October 2004, disponível em www.iasb.org

IASB, IASB/NSS Meeting: “Conceptual Framework” – Draft Project Plan, 20 April 2005, London, disponível em www.iasb.org

JOHNSON, L. Todd, “The Project to Revisit the Conceptual Framework”, The FASB Report, December 28, 2004

KIESO, Donald E., WEYGANDT Jerry J., WARFIELD, Terry D., “Intermediate Accounting”, Tenth edition, Wiley & sons, 2001

OROC, Manual do Revisor Oficial de Contas (CD - versão 39)

OROC, IASB, “Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs)”

POC (Plano Oficial de Contabilidade), 23.^a edição, Porto Editora, 2005

RODRIGUES, João, “Sistema de Normalização Contabilística Explicado”, Porto Editora, 2009

RODRIGUES, Lúcia Lima, BRANCO, Manuel Castelo, “Estruturas Conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa”, Jornal do Técnico de Contas e da empresa, 418, Julho de 2000

TUA PEREDA, Jorge, “El Soporte Teórico de la Norma Contable”, VII Encuentro AECA, Palma de Mallorca, 1996

WEETMAN, Pauline, “Financial & Management Accounting – An Introduction”, Pitman Publishing, London, 1996