

As demonstrações financeiras – Do POC ao SNC

Por J. F. Cunha Guimarães

Este trabalho desenvolve as principais alterações das demonstrações financeiras do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), nomeadamente as de índole terminológica e estrutural, e destaca a nova demonstração financeira intitulada «Demonstração das alterações no capital próprio».



J. F. Cunha Guimarães
Presidente do Conselho Fiscal
da CTOC

Em artigo anterior, sob o título «A estrutura conceptual da Contabilidade – Do POC ao SNC»⁽¹⁾, desenvolvemos alguns dos principais aspectos conceptuais da aplicação das NIC(IAS)/NIRF(IFRS) e do «Novo modelo de normalização contabilística nacional», designado de «Sistema de Normalização Contabilística» (SNC) que, em princípio, entrará em vigor a partir 1 de Janeiro de 2009⁽²⁾ e revo-

gará o actual normativo contabilístico nacional, constituído pelo Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, pelas Directrizes Contabilísticas (até à data foram publicadas 29), pelas Interpretações Técnicas (até à data foram publicadas 5) e por alguns decretos-lei complementares⁽³⁾.

As Demonstrações Financeiras (DF)⁽⁴⁾ integram a Estrutura Conceptual da Contabilidade (ECC)⁽⁵⁾, incluindo, portanto, a ECC do SNC (ECC/SNC), pelo que este artigo poderia ser parte integrante daquele⁽⁶⁾.

Neste trabalho desenvolvemos as principais alterações das DF do SNC (DF/SNC), nomeadamente as de índole terminológica e estrutural, e destacamos a nova DF, intitulada «Demonstração das Alterações no Capital Próprio» (DACP), a qual será objecto de uma análise mais profunda em artigo independente que estamos a preparar.

De notar que, em 1 de Fevereiro de 2006, a Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) disponibilizou no seu *site* um documento intitulado «Projectos de Modelos de Demonstrações Financeiras para as Entidades que Adoptarem as IAS/IFRS», doravante designado por «Projectos DF/NIC», visando a sua utilização⁽⁷⁾ pelas entidades que, nos termos do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro⁽⁸⁾, elaboraram as contas de 2005 (e períodos seguintes) em con-

formidade com as NIC adoptadas nos termos do art. 3.º do Regulamento n.º 1 606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho («Primeiro nível de normalização contabilística»). Ainda de acordo com informação constante no *site* da CNC, esses modelos de DF encontram-se desactualizados pela publicação do SNC. Ou seja, esses modelos apenas vigoraram para os exercícios de 2005 e 2006.

Independentemente do facto do SNC entrar em vigor ou não a partir de 1 de Janeiro de 2008, julgamos que, face àquele esclarecimento da CNC, essas entidades deverão adoptar os modelos mais desenvolvidos das DF/SNC para o exercício de 2007.

Já este ano, primeiramente em 22 de Junho e, posteriormente, em 6 de Julho, a CNC divulgou a Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 1 «Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras» (NCRF 1) e a sua adaptação às Pequenas Entidades (PE), inserida no seu capítulo 3 «Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras» da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)⁽⁹⁾, normas essas que contêm as DF (DF/SNC) aplicáveis às restantes entidades («Segundo nível de normalização contabilística»).

Neste trabalho desenvolvemos, ainda, os principais aspectos das DF/SNC.

Aspectos conceptuais

De acordo com o *item* 2.1.3. do documento sob o título «Proposta de Anexo ao Decreto-Lei que cria o SNC», adiante designado por «Anexo/DL/SNC», as DF são uma representação estruturada da posição financeira⁽¹⁰⁾ e do desempenho financeiro⁽¹¹⁾ de uma entidade.

Salvaguardando alguns aspectos de pormenor, constatamos que o *item* 2.1.4., do «Anexo/DL/SNC»

está em sintonia com o *item 8* da NIC(IAS) 1⁽¹²⁾ ao estabelecer que um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui (Quadro n.º 1): O parágrafo 8 da ECC/SNC, sob o título «Conjunto completo de demonstrações financeiras», prevê: «8. As demonstrações financeiras fazem

conjunto completo de demonstrações financeiras inclui o balanço, as demonstrações dos resultados (por naturezas e por funções), o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, a demonstração dos fluxos de caixa e o respectivo anexo (...).»

Quadro n.º 1 – Demonstrações financeiras – Anexo/DL/SNC e NIC(IAS) n.º 1

«Anexo/DL/SNC» (<i>item 2.1.4</i>)	NIC(IAS) 1 (<i>item 8</i>)
a) Um balanço;	a) Um balanço;
b) Uma demonstração dos resultados;	b) Uma demonstração dos resultados;
c) Uma demonstração das alterações no capital próprio;	c) Uma demonstração de alterações no capital próprio que mostre ou: I) Todas as alterações no capital próprio; ou II) As alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio;
d) Uma demonstração dos fluxos de caixa; e	d) Uma demonstração de fluxos de caixa; e
e) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.	e) Notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.

Fonte: Elaboração própria.

parte do processo do relato financeiro. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira e uma demonstração de fluxos de caixa, bem como as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras (...).»

Comparando este *item* com o quadro n.º 1, constatamos a não referência à DACP e a alusão a uma «demonstração das alterações na posição financeira.»

Por outro lado, o capítulo «3 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras» (parágrafos 3.1 a 3.27) da NCRF-PE, trata das bases quanto à estrutura e conteúdo do balanço, das demonstrações dos resultados («por naturezas» e «por funções») e do anexo. Ou seja, as empresas abrangidas pela NCRF-PE, não terão de apresentar a demonstração dos fluxos de caixa (tratada na NCRF 2) e a DACP⁽¹³⁾.

No que concerne ao normativo contabilístico actual, constatamos que o POC não apresenta disposição idêntica, isto é, não se refere às DF como «um conjunto completo...»

Porém, a Directriz Contabilística n.º 27 «Relato por segmentos» (*item 3*) estabelece⁽¹⁴⁾: «...Um

Comparando estes normativos, constatamos que, à parte alguns aspectos de pormenor, o «Anexo/DL/SNC» e a NIC(IAS) 1 contemplam uma nova DF não prevista no actual normativo contabilístico - a DACP.

Desta conceptualização releva-se o requisito «conjunto completo», o qual pressupõe que as DF deverão ser analisadas e interpretadas no seu todo e não individualmente, a fim de se ter uma leitura alargada e agregada do relato financeiro da entidade, como suporte da tomada de decisões pelos utentes/*stakeholders* das DF.

No que respeita ao requisito da «apresentação apropriada», exige-se a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura Conceptual (*item 2.1.5* do Anexo/DL/SNC). A este propósito, o *item 2.1.6*. do «Anexo/DL/SNC» estabelece: «2.1.6. Na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as NCRF aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

a) Seleccione e adopte políticas contabilísticas de acordo com a NCRF aplicável;

b) Apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione informação relevante, fiável, comparável e compreensível;

c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas NCRF possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.»

No que concerne aos «Elementos das demonstrações financeiras», o parágrafo 47 da ECC/SNC preceitua: «47. As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço; concordantemente, esta Estrutura Conceptual não identifica nenhuns elementos que sejam exclusivos daquela demonstração.» No quadro n.º 2 sintetizamos aqueles conceitos.

to (*draft*), com carácter facultativo e orientativo, visando a homogeneização do relato financeiro das referidas entidades.

O «Projectos DF/NIC» incluía o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração dos resultados por funções e a DACP. Ou seja, não incluía a demonstração dos fluxos de caixa e respectivo anexo, nem o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados (ABDR). De acordo com esse documento os modelos foram elaborados tendo em conta algumas considerações prévias que a seguir elencamos:

- Respeitem as IAS/IFRS, tal como adoptadas pela União Europeia ao abrigo do Regulamento n.º 1 606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- Serem coerentes com a terminologia das IAS/IFRS constante dos regulamentos publicados na sequência do Regulamento n.º 1 606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- Constituírem um instrumento de relato de informação financeira, não correspondendo, necessariamente, as suas rubricas às utilizadas na escrituração;
- Apresentarem informação agregada, obedecendo ao definido, em particular na IAS 1, e remetendo cada rubrica para os desenvolvimentos do anexo, demonstração financeira cuja relevância e extensão assume grande significado no referencial IAS/IFRS.

Quadro n.º 2 – Mensurações e elementos das demonstrações financeiras

Demonstração financeira	Mensuração	Elementos das DF
Balanço	Posição financeira	Activos, passivos e capitais próprios
Demonstração dos resultados	Desempenho	Rendimentos e gastos
Demonstração de alterações na posição financeira	Alterações na posição financeira	Elementos do balanço e da demonstração dos resultados

Fonte: Elaboração própria.

Modelos de demonstrações financeiras

NIC(IAS) 1 – Em primeiro lugar, refira-se que a NIC(IAS) 1 não prevê a adopção de modelos rígidos de demonstrações financeiras, embora no «Apêndice A» sejam apresentados exemplos ilustrativos ⁽¹⁵⁾.

«**Projectos DF/NIC**» – Como já referimos, por força da aplicação das NIC(IAS)/NIRF(IFRS), a partir de 1 de Janeiro de 2005, no contexto do citado Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, a CNC divulgou, em 1 de Fevereiro de 2006, o documento «Projectos DF/NIC», esclarecendo que se tratava de um primeiro projec-

Com essa divulgação, a CNC pretendeu, repetidos, homogeneizar o relato financeiro dessas entidades, disponibilizando essas DF adaptadas às NIC(IAS) e NIRF(IFRS), contribuindo, assim, para a sua normalização e facilitando a leitura dos utentes dessas DF.

Entretanto, e como também já referimos, a CNC esclareceu que o «Projectos DF/NIC» passou a estar desactualizado face à divulgação do SNC, pelo que o mesmo apenas foi aplicado nos exercícios de 2005 e 2006, pois, independentemente do SNC entrar em vigor ou não a partir de 1 de Janeiro de 2008, essas entidades deverão utilizar os modelos das DF do SNC (DF/SNC), já a par-

tir do exercício de 2007, face à necessidade de informação comparativa em 31 de Dezembro de 2007 ⁽¹⁶⁾.

De notar que as DF do «Projectos DF/NIC» apresentam, obviamente, diferenças relativamente ao SNC, nomeadamente de índole estrutural e terminológica, ressaltando-se as relativas à demonstração dos resultados por naturezas e à DACP.

Considerando a referida desactualização do «Projectos DF/NIC» não se justificam comentários adicionais.

DF/SNC – Em 22 de Junho de 2007, a CNC divulgou no seu *site* a «versão 070618» ⁽¹⁷⁾ de grande parte do normativo contabilístico do SNC. Mais tarde, em 6 de Julho de 2007, divulgou também na página da internet as restantes normas, aprovados em reunião do Conselho Geral de 3 do mesmo mês, ficando, assim, definido o SNC, que, repetimos, aguarda aprovação governamental e publicação no «Diário da República».

O SNC inclui os modelos de DF para as entidades que apliquem as NCRF e a NCRF-PE, como resumimos no quadro n.º 3.

estrutura e conteúdo do balanço, da demonstração de resultados e anexo. Assim, as PE não serão obrigadas (podem fazê-lo facultativamente) a elaborar a DACP e a DFC-MD/ DFC-MI;

– Os modelos de DF da NCRF 1 aplicam-se às contas individuais (anuais) e às contas consolidadas ⁽²⁰⁾;

– As entidades abrangidas pela NCRF-PE podem ⁽²¹⁾ elaborar os modelos reduzidos do balanço, da DRN, da DRF e do respectivo anexo.

No esquema n.º 1 resumimos este enquadramento.

Análise das DF

Balanço – O modelo de balanço (mais desenvolvido) do SNC contempla, entre outras, as seguintes características e/ou alterações relativamente ao modelo mais desenvolvido do POC:

– Altera-se as designações das contas de acordo com a linguagem ou terminologia NIC(IAS)/NIRF(IFRS);

– Mantém-se a estrutura vertical com duas

Quadro n.º 3 – Demonstrações financeiras do SNC (NCRF e NCRF-PE)

DF	NCRF	NCRF-PE
Balanço	X	X
Demonstração dos resultados por naturezas (DRN)	X	X
Demonstração dos resultados por funções (DRF)	X	X
Demonstração das alterações no capital próprio (DACP)	X	-
Demonstração dos fluxos de caixa (DFC) ⁽¹⁸⁾	X	-
Anexo (Modelo geral)	X	-
Anexo (Modelo reduzido)	-	X

Fonte: Elaboração própria.

Da análise das DF incluídas no SNC e do quadro n.º 3, inferimos o seguinte:

– A NCRF 1 sob o título «Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras», aplicável à generalidade das entidades, contempla (Capítulo «Objectivos - Parágrafo 1) as bases quanto à estrutura e conteúdo do balanço, da demonstração dos resultados e da demonstração das alterações no capital e do anexo ⁽¹⁹⁾, ficando os aspectos da demonstração dos fluxos de caixa tratados na NCRF 2;

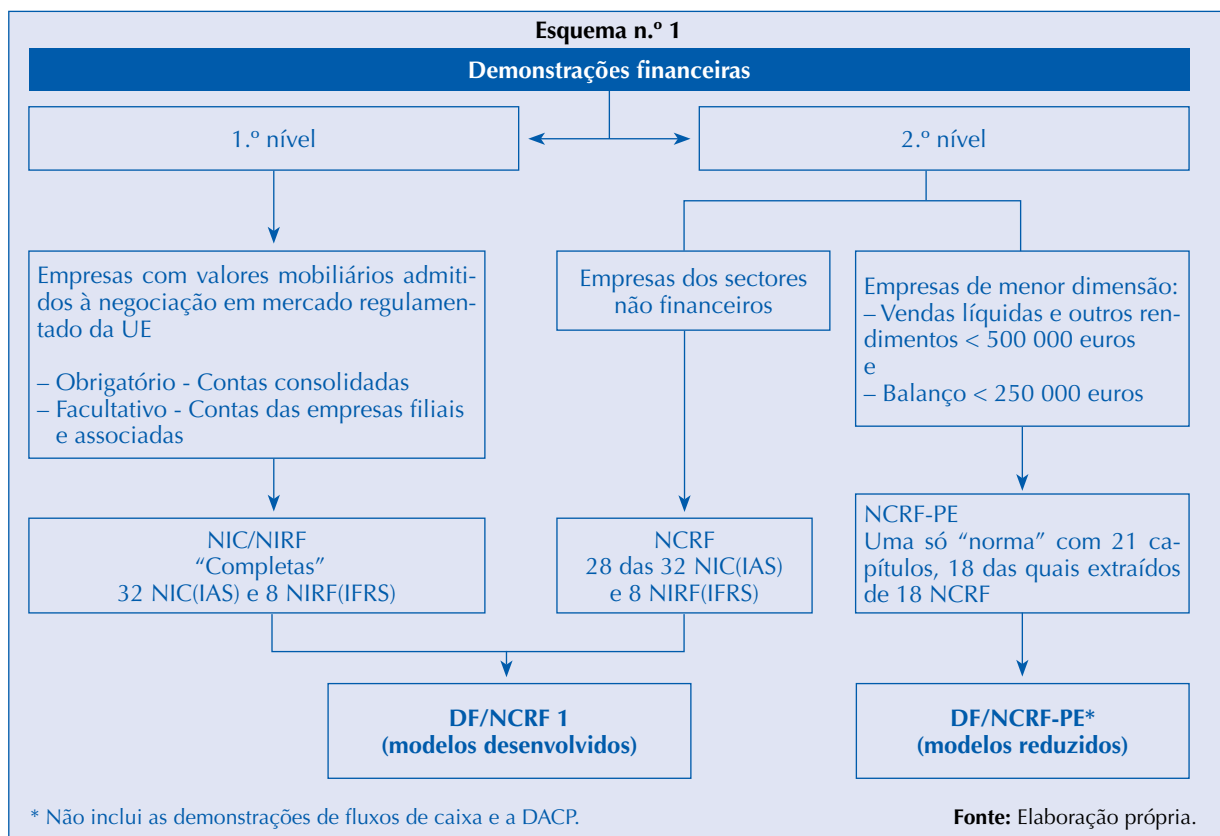
– Relativamente às PE, a NCRF-PE prevê também (capítulo 3 «Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras») as respectivas bases quanto à

massas patrimoniais: «Activo», do lado esquerdo, e «Capital próprio e passivo», do lado direito;

– Mantém-se as regras de seriação: a estrutura económica (activo) do menos para o mais líquido (grau crescente de liquidez); a estrutura financeira (passivo) do menos para o mais exigível (grau crescente de exigibilidade) e o capital próprio pela sua «formação histórica»;

– Mantém a referência comparativa em dois exercícios sucessivos identificada pelas expressões «31 Dez N» e «31 Dez N-1».

Julgamos que bastariam as referências a «N» e «N-1», como constam da DRN e da DRF, pois o



exercício económico pode não terminar em 31 de Dezembro;

- Os activos e passivos deixam de ser divididos em «curto prazo» e «médio e longo prazo» e passam a ser separados por «correntes» (ou circulantes) e «não correntes» (ou fixos), tendo em conta a natureza da actividade da empresa e o prazo de permanência na empresa (curto prazo ou médio e longo prazo, respectivamente);
- As quantias do activo são apresentadas em termos líquidos (activo líquido), desaparecendo as colunas do «activo bruto» e das «amortizações e ajustamentos», o que se justifica pela utilização do método directo;

Independentemente do facto do SNC entrar em vigor ou não a partir de 1 de Janeiro de 2009, julgamos que, face àquele esclarecimento da CNC, essas entidades deverão adoptar os modelos mais desenvolvidos das DF/SNC para o exercício de 2007.

- Inclui uma coluna intitulada «Notas», visando a remissão para os desenvolvimentos do anexo (ex-ABDR).

De notar que o IASB e o FASB estão a trabalhar numa nova revisão da NIC(IAS) 1 preconizando-se a alteração da designação do balanço para «demonstração da posição financeira», com o argumento de que reflecte melhor a sua função, pois o balanço simplesmente indica que o método da partida dobrada requer que a soma dos débitos seja igual à soma dos créditos ⁽²²⁾. Ou seja, preconiza-se o desaparecimento do histórico termo «balanço».

Demonstrações dos resultados – O capítulo 7 do POC prevê dois tipos de demonstrações dos resultados: «por naturezas» (DRN) e «por funções» (DRF).

Relativamente à DRN, o POC prevê também um modelo abreviado (simplificado ou, ainda, menos desenvolvido) aplicável às empresas de menor dimensão e conseqüentemente menor exigências de relato financeiro, conforme dispõe o art. 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o POC ⁽²³⁾.

A DRF, além de constar no referido capítulo do POC, está prevista na Directriz Contabilística n.º 20/97, de 4 de Junho de 1997.



Relativamente à obrigatoriedade da elaboração da DRN e da DRF, o art. 3.º do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, determinava: «1 – A demonstração dos resultados por naturezas, prevista no capítulo 7 e referida no n.º 2.2 do Plano Oficial de Contabilidade, é de elaboração obrigatória, mantendo-se a excepção prevista no n.º 5 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro.

2 – A demonstração dos resultados por funções, prevista no capítulo 7 e referida no n.º 2.3 do Plano Oficial de Contabilidade, é de elaboração obrigatória para as entidades referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, a partir do exercício seguinte ao da respectiva ocorrência.»

Aquele diploma alterou também a redacção da «consideração técnica» (*item 2.3 do capítulo 2 do POC*) relativa à DRF.

Entretanto, o Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril, veio introduzir mudanças a esse diploma, em virtude de algumas lacunas e dificuldades de interpretação que condicionaram a sua aplicação, tendo, para além da revogação do art. 3.º, alterado novamente aquele

item 2.3 do POC, passando a prever o seguinte: «Este modelo de demonstração, para além da melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes, é ainda de evidente utilidade para a gestão das empresas, sendo também o de maior divulgação internacional.»

Por outro lado, com a revogação daquele art. 3.º do Decreto-Lei n.º 44/99, as condições de obrigatoriedade da elaboração da DRN e da DRF, passaram a constar da seguinte forma:

– A DRN é obrigatória por força da «consideração técnica» do POC (*item 2.2*) que determina: «Este tipo de demonstração, de elaboração obrigatória, obtém-se a partir das quantias das rubricas de custos e de proveitos por naturezas, conforme a classificação constante das classes 6 e 7 do Plano Oficial de Contabilidade.

Para além disso, possibilita a classificação dos resultados em correntes e extraordinários, bem como o desdobramento dos primeiros em operacionais e financeiros.»

– A DRF é obrigatória nos termos do art. 1.º alínea b) do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, com a redacção dada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril⁽²⁴⁾.

Refira-se, no entanto, que enquanto a DRN é obrigatória para todas as entidades abrangidas pelo POC, a DRF apenas é obrigatória nos termos do disposto no n.º 2 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 44/99⁽²⁵⁾.

Depois de efectuada esta breve descrição histórica da DRN e da DRF, passamos às respectivas referências no âmbito do SNC, partindo dos modelos mais desenvolvidos da DRN e da DRF para as entidades que apliquem a NCRF 1⁽²⁶⁾.

Em primeiro lugar, regista-se, obviamente, uma mutação terminológica e conceptual de adaptação às NIC(IAS)/NIRF(IFRS) que resumimos no quadro n.º 4, do qual destacamos o seguinte:

– A substituição das designações de «proveitos» e de «custos» pelas de «rendimentos» e de «gastos», respectivamente, mantendo-se, porém, as de «ganhos» e de «perdas». De notar, no entanto, que ainda se mantém apenas uma conta com a designação de «custo» («custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas»);

– No desenvolvimento da DRN/SNC não aparece identificado o «Total dos rendimentos» nem o «Total dos gastos», como acontece com a DRN/

**Quadro n.º 4 – Demonstração dos resultados por naturezas
Terminologia POC vs SNC**

POC	SNC
Proveitos e ganhos	Rendimentos
Vendas de ...	Vendas
Prestações de serviços	Serviços prestados
Variação da produção (+/-)	Variação nos inventários da produção (+/-)
Trabalhos para a própria empresa	Trabalhos para a própria entidade capitalizados
Reduções de provisões	Provisões (reduções)
Ganhos/perdas em empresas do grupo e associadas	Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (+/-)
Reversões de amortizações e ajustamentos	Reversões de ajustamentos de activos
Outros proveitos e ganhos	Outros rendimentos e ganhos
Custos e perdas	Gastos
Custos com o pessoal	Gastos com o pessoal
Amortizações do imobilizado	Gastos/reversões de depreciação e de amortização (\pm)
Amortizações extraordinárias	Imparidade de activos depreciáveis, amortizáveis (perdas)
- Ajustamentos de existências	Ajustamentos de inventários
- Provisões (aumentos)	Provisões (aumentos)
- Reversões de ajustamentos de dívidas a receber (proveitos)	Diminuições de ajustamentos de dívidas a receber
Imposto sobre o rendimento do exercício	Imposto sobre o rendimento do período

Fonte: Elaboração própria.

/POC. Com efeito, a DRN/SNC aparece encimada com o título «Rendimentos e gastos», iniciando o desenvolvimento com as contas de rendimentos⁽²⁷⁾, logo seguido das contas de gastos (na DRN/POC aparece «Custos e perdas», seguidos dos «Proveitos e ganhos» e dos resultados). Relativamente à DRF não se verificam grandes diferenças, para além das terminológicas.

De notar que, tal como o balanço, a DRN e a DRF prevêem também uma coluna «Notas» de remissão para o respectivo Anexo.

Anexo – Como já referimos, de acordo com a SNC, o ABDR do POC passará a designar-se «Anexo» com dois modelos: modelo geral e modelo reduzido.

De notar que no actual POC existem dois anexos: o ABDR e o Anexo à DFC, quer para as contas individuais (anuais) quer para as contas consolidadas. Pela leitura dos parágrafos 42 a 47 da NCRF 1, constatamos que o anexo aumenta o seu importante papel de complementaridade ao balanço e às demonstrações dos resultados, o que pode ser aferido nomeadamente pela mencionada inclusão de uma coluna «Notas» nas três demonstrações financeiras, exigindo, desta forma, um maior cuidado na sua elaboração.

No quadro n.º 5 descrevemos as bases de enquadramento dos dois modelos de anexo do SNC.

Desta forma, ao contrário do ABDR, apenas as notas 1 a 4 no Anexo da NCRF-PE (modelo reduzido) e as notas 1 a 3 no Anexo da NCRF 1 (modelo geral) devem seguir o modelo do SNC, pelo que as restantes notas aplicáveis deverão ser desenvolvidas caso a caso e na medida em que se justificar a sua divulgação⁽²⁸⁾.

Demonstração dos fluxos de caixa – A demonstração dos fluxos de caixa (DFC) está prevista no capítulo 9 do POC e na Directriz Contabilística n.º 14, sendo obrigatória a sua elaboração nos termos do art. 1.º alínea c) do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 Fevereiro, com a redacção dada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril⁽²⁹⁾.

Tal como a DRF, também a DFC apenas é obrigatória nos termos do disposto do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 44/99, com a redacção do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 79/2003.

A consideração técnica do POC (*item* 2.6), prevê a existência de dois métodos de elaboração da DFC: directo (DFC-MD) e indirecto (DFC-MI).

A DFC do «Projectos de DF/NIC» seguia o método directo e a estrutura da DFC do POC, registando apenas alterações terminológicas face ao referencial NIC(IAS)/NIRF(IFRS).

Quadro n.º 5 – Anexo da NCRF 1 (modelo geral) e NCRF-PE (modelo reduzido)

Anexo da NCRF 1	Anexo NCRF-PE
<p>«O presente documento não constitui um formulário relativo às notas do Anexo, mas tão só uma compilação das divulgações exigidas pelas NCRF. Assim, cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efectuar, sendo que as notas de 1 a 3 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos identificados no presente documento. A partir da nota 4, inclusive, é utilizada uma numeração sequencial correspondente à das NCRF. Para melhor enquadramento dos textos constantes dessas notas, deve-se recorrer à leitura das normas respectivas.»</p>	<p>«O presente documento não constitui um formulário relativo às notas do Anexo, mas tão só uma compilação das divulgações exigidas nos diversos capítulos que integram a NCRF-PE. Assim, cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deve efectuar, sendo que as notas de 1 a 4 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos identificados no presente documento.»</p>

Fonte: Elaboração própria.

No SNC, a DFC não está prevista para as entidades abrangidas pela NCRF-PE, isto é, estas não são obrigadas à sua elaboração ⁽³⁰⁾.

Para as restantes entidades, a DFC consta da NCRF 2 «Demonstração de fluxos de caixa», sendo que no anexo (modelo geral) apenas lhe é feita uma referência no *item* 3 «Fluxos de caixa» com o seguinte teor: «3.1 Comentário da gerência sobre a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes que não estão disponíveis para uso.»

Demonstração das alterações no capital próprio

– Como sublinhámos anteriormente, a DACP é uma nova DF, pois o actual normativo contabilístico não a integra.

A DACP está prevista na NIC(IAS) 1, daí a sua inclusão no SNC.

No entanto, a NIC(IAS) 1 prevê dois modelos da DACP, sendo um mais desenvolvido que o outro, sublinhando que o modelo menos desenvolvido é «alternativo», pelo que podemos inferir que se sugere a utilização do modelo mais desenvolvido.

A NIC(IAS) 1 (§§ 37 a 41) justifica a elaboração da DACP na perspectiva de aumentar a informação disponível para a tomada de decisão dos utentes/*stakeholders* das DF, na medida em que esta evidencia uma melhor explanação dos movimentos ocorridos no capital próprio.

Como também já referimos, os «Projectos DF/NIC» disponibilizavam o modelo mais desenvolvido da DACP, o que se justifica pelos referidos factores da dimensão económica e de maiores necessidades de relato financeiro. Ou seja, para as empresas que utilizam as NIC(IAS)/NIRF(IFRS) no seu estado original, nos termos do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17

de Fevereiro e, portanto, enquadradas no primeiro nível de normalização contabilística, a CNC sugeriu ⁽³¹⁾ a elaboração da DACP mais desenvolvida relativamente aos exercícios de 2005 e 2006.

Quanto às restantes entidades, incluídas no segundo nível de normalização contabilística, o SNC prevê também a utilização da DACP mais desenvolvida.

Note-se, no entanto, que a DACP não está prevista para as entidades que adoptem a NCRF-PE.

Refira-se, ainda, que a DACP mais desenvolvida é um quadro de dupla-entrada, permitindo, por isso, uma dupla leitura em linha (especificações dos movimentos) e em coluna (rubricas que incorporam o capital próprio), pretendendo-se reforçar o relato financeiro subjacente às variações do capital próprio no período, distinguindo-se, nomeadamente, as reservas distribuíveis das reservas não distribuíveis.

Considerando a importância da DACP, estamos a elaborar um outro artigo específico que brevemente disponibilizaremos.



Conclusões

As DF incluem-se na ECC, pelo que o SNC inclui as DF (DF/SNC).

Por força da aplicação do referencial NIC(IAS)/NIRF(IFRS), as DF/SNC apresentam não só alterações óbvias a nível terminológico e conceptual, mas também no seu conteúdo e estrutura.

A principal alteração a nível do conteúdo das DF é, sem dúvida, a inclusão de uma nova DF, intitulada «Demonstração das Alterações no Capital Próprio» (DACP) que, pela sua importância, como já referimos, será analisada em artigo autónomo, sem prejuízo de, neste artigo, termos efectuado algumas considerações de âmbito geral.

Além disso, o Anexo (ABDR no POC) aumenta a sua importância como demonstração complementar ao balanço e à demonstração dos resultados.

De notar que, em Janeiro de 2006, a Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) disponibilizou no seu *site* um

documento intitulado «Projectos de Modelos de Demonstrações Financeiras para as Entidades para Adoptarem as IAS/IFRS» (Projectos DF/NIC) visando a sua utilização pelas entidades que, nos termos do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, elaboraram as contas de 2005 (e períodos seguintes) em conformidade com as NIC adoptadas nos termos do art. 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

Tendo em conta a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 1 «Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras» (NCRF 1) constatamos algumas diferenças entre as DF do «Projectos DF/NIC» e as DF/SNC, as quais não julgamos oportuno desenvolver dado que a CNC esclareceu que a NCRF 1 substituiu os «Projectos DF/NIC». Ou seja, estes apenas vigoraram para os exercícios de 2005 e 2006. ■

(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2007)

(1) Publicado na revista «TOC» n.º 91, de Outubro de 2007, pp. 45-56, disponível no Portal Infocontab na revista electrónica Infocontab n.º 23, de Setembro de 2007 e no menu «Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/Artigo n.º 216.»

(2) Como referimos nesse artigo é mais provável que a sua entrada em vigor ocorra apenas em 1 de Janeiro de 2009.

(3) De acordo com o art. 13.º do projecto de decreto-lei que aprovará o SNC, serão revogados o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho (art.ºs 1.º a 4.º, 7.º e 8.º), o Decreto-Lei n.º 29/93, de 12 de Fevereiro, o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro (art.ºs 4.º, 7.º, 11.º a 15.º). Assim, manter-se-ão em vigor os diplomas relativos à exigência do inventário permanente e ao inventário físico das existências (Decretos-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro e n.º 79/2003, de 23 de Abril) e o Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril.

(4) Traduzida da expressão inglesa *Financial Statements*. Sobre as DF elaborámos os seguintes artigos:

- O Inventário Permanente e as Demonstrações Financeiras, «TOC» n.º 43, de Outubro de 2003.
- O Inventário Permanente e as Demonstrações Financeiras, «Semanário Económico» n.º 860, de Julho de 2003.
- As Responsabilidades sobre as Demonstrações Financeiras, «TOC» n.º 6, de Setembro de 2000, «Temas de Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria», Vislis Editores, Janeiro de 2001, pp. 213-24 e «Técnicos Oficiais de Contas», Infocontab Edições, Março de 2007, pp. 265-74.
- As Demonstrações Financeiras, «Eurocontas» n.º 5, de Fevereiro de 1995 e «Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria: Breves Reflexões», Edição do autor, Março de 2002, pp. 115-42.
- Em Prol da Dignificação do «Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados», «Eurocontas» n.º 34, de Janeiro de 1998 e «Boletim da CROC» n.º 13, de Outubro/Dezembro de 1997, «Temas de Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria», Vislis Editores, Janeiro de 2001, pp. 25-36.
- A Demonstração da Origem e da Aplicação de Fundos (Breves Referências à Demonstração dos Fluxos de Caixa), «Jornal do Técnico de Contas e da Empresa» n.ºs 351 e 352, de Dezembro de 1994 e de Janeiro de 1995, respectivamente e «Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria: Breves Reflexões», Edição do autor, Março de 1997, pp. 91-114.

(5) Ou «Estrutura Conceptual de Relato Financeiro».

(6) Não o fizemos, pois, além de o tornar muito extenso, ao autonomizarmos esta matéria estamos a incutir-lhe um maior destaque.

(7) Como é esclarecido pela CNC, essas DF foram divulgadas apenas a título orientativo, pois as mesmas não foram traduzidas em diploma legal (decreto-lei). O documento consta do *site* da CNC no espaço «Novidades – Alterações e Actualizações do *site*», com data de 1 de Fevereiro de 2006.

(8) Transpôs para o direito interno português a designada «Directiva da Modernização Contabilística» (Directiva n.º 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 18 de Junho), que alterou, designadamente, as Directivas relativas às contas anuais (4.ª Directiva - n.º 78/660/CEE) e às contas consolidadas (7.ª Directiva - n.º 83/349/CEE).

(9) A NCRF-PE é uma única “norma” e aplicável às Pequenas Entidades (PE), contendo 21 capítulos, 18 dos quais constituem adaptações das NCRF, no pressuposto de que essas PE são de reduzida dimensão e, por isso, apresentam menores necessidades de relato financeiro. O art. 8.º da proposta de decreto-lei que aprovará o SNC refere-se ao enquadramento apresentando-se como indicadores de referência (a aprovar pelo Governo) o total de balanço e o total vendas líquidas e outros rendimentos. Embora o documento não indique os respectivos valores, tivemos conhecimento que se sugerem 250 mil euros e 500 mil euros, respectivamente.

(10) Através do balanço.

(11) Através das demonstrações dos resultados («por naturezas» e «por funções»).

(12) De acordo com a versão do Regulamento (CE) n.º 2238/2004, da Comissão, de 29 de Dezembro de 2004, publicado no «Jornal Oficial da União Europeia» L394, de 31 de Dezembro de 2004.



- (13) Podem fazê-lo a título facultativo e/ou como opção pela adopção das NCRF no seu todo, como preceitua o *item* 2.1 da NCRF-PE que transcrevemos: «Esta norma deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos constantes do Decreto-Lei que aprovou o SNC sobre pequenas entidades, desde que não optem por aplicar o conjunto das NCRF.»
- (14) De notar que a CNC já tinha clarificado esta questão numa «resposta a consulta» datada de 28 de Novembro de 2001 sob o título «Conjunto completo de demonstrações financeiras», disponível no *site* da CNC, referindo: «1. De acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro, e com o Decreto-Lei n.º 44/99 de 12 de Fevereiro, considera-se que um conjunto completo de demonstrações financeiras, para as entidades abrangidas pelo POC, integra os seguintes documentos, sob o ponto de vista legal:
- Balanço (demonstração da posição financeira);
 - Demonstrações dos resultados ou do desempenho, por naturezas e por funções;
 - Notas anexas às demonstrações anteriores.»
- (15) O apêndice A, sob o título «Estrutura Ilustrativa de Demonstrações Financeiras», consta da NIC(IAS) 1 traduzida pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e publicada no livro sob o título «Normas Internacionais de Relato Financeiro 2003», Ed. da OROC e do IASB, Lisboa, Outubro de 2003. A NIC(IAS) 1 constante do Regulamento referido no rodapé n.º 12 deste artigo não contempla este apêndice.
- (16) É óbvio que, se a entrada em vigor ocorrer em 1 de Janeiro de 2009, a informação comparativa reportar-se-á a 31 de Dezembro de 2008.
- (17) Deve ler-se: «18 de Junho de 2007.»
- (18) Método Directo (DFC-MD) ou Método Indirecto (DFC-MI), dando-se preferência ao método directo.
- (19) No actual POC designado de «Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados» (ABDR).
- (20) De notar que o capítulo 14 do POC intitula-se «Demonstrações financeiras consolidadas.»
- (21) Por opção podem elaborar as DF desenvolvidas da NCRF 1.
- (22) Conforme Rodriguez Garcia, Carlos José: «*El proyecto conjunto IASB/FASB sobre la presentación de los estados financieros: El finalidad balance y la cuenta de resultados tal y como los conocemos?*», «Técnica Contable» n.º 692, de Dezembro de 2006, pp. 29-34.
- (23) O texto do art. 3.º n.º 1 é o seguinte: «As empresas individuais reguladas pelo Código Comercial, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as sociedades por quotas, as sociedades anónimas e as cooperativas que, à data do encerramento das contas, não tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais poderão apresentar somente os modelos menos desenvolvidos de balanço, demonstração dos resultados e anexo indicados no Plano Oficial de Contabilidade.»
- O artigo contém mais cinco números (do n.º 2 ao n.º 6), definindo algumas regras complementares.
- (24) A redacção é a seguinte: «1 - As entidades às quais é aplicável, nos termos da legislação em vigor, o Plano Oficial de Contabilidade ficam obrigadas, nas condições previstas no presente diploma:
- ...
 - A elaborar a demonstração dos resultados por funções referida no n.º 2.3 do capítulo 2 do Plano Oficial de Contabilidade e prevista no seu capítulo 7;
 - ...
 - ...»
- (25) A redacção é a seguinte: «As obrigações previstas nas alíneas a), b) e c) do número anterior não se aplicam às entidades nele referidas desde que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no segundo exercício seguinte, inclusive, àquele em que os limites sejam ultrapassados.»
- Os actuais limites do n.º 2 do art. 262.º do CSC são:
- Total do balanço: 1 500 000 euros
 - Total de vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros
 - Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício:50
- (26) Como referimos no *item* 2.3 deste artigo, o SNC prevê modelos reduzidos de DF para as entidades que apliquem as NCRF-PE.
- (27) Ainda nas contas de rendimentos aparece a conta «Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos», isto é, uma conta com possibilidade de movimento positivo e negativo.
- (28) De notar que o Capítulo 8 ao POC prevê o ABDR desenvolvido e o ABDR abreviado (art. 3.º do Dec. Lei n.º 410/89) ambos com 48 notas numeradas sequencialmente. Porém, no modelo abreviado só são susceptíveis de divulgação 33 notas. Além disso, as notas susceptíveis de divulgação mas não aplicáveis, são normalmente referidas na introdução do ABDR.
- (29) A redacção é a seguinte:
- «1 – As entidades às quais é aplicável, nos termos da legislação em vigor, o Plano Oficial de Contabilidade ficam obrigadas, nas condições previstas no presente diploma:
- ...
 - ...
 - A elaborar a demonstração dos fluxos de caixa referida no n.º 2.6 do capítulo 2 do Plano Oficial de Contabilidade, de acordo com um dos métodos previstos no seu capítulo 9, caso não estejam obrigadas a utilizar o método directo;
 - ...»
- (30) Como já referimos, podem, a título facultativo, elaborá-la.
- (31) Repetimos (*cf.* rodapé n.º 6 deste artigo) que os «Projectos DF/NIC» foram apresentados como sugestão/orientação.