



SEBENTA DO CURSO ONLINE

DIS2609

“SNC – ADOPÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NCRF”

Bloco Formativo I

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3

JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO

12 de Outubro de 2009

ÍNDICE

0. Introdução.....	3
1. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3	4
1.1. Estrutura Geral da NCRF 3 – Adopção pela Primeira vez das NCRF	4
1.2. Objectivo, Âmbito e Definições	8
1.2.1. Objectivos	8
1.2.2. Âmbito	12
1.2.3. Definições	14
1.3. Reconhecimento e Mensuração.....	17
1.3.1. Balanço de abertura de acordo com as NCRF.....	17
1.3.2. Políticas contabilísticas – Reconhecimento e Mensuração.....	19
1.3.3. Políticas contabilísticas – A Continuidade	22
1.3.4. Excepções na adopção da NCRF 3	22
1.4. Apresentação e Divulgação.....	27
1.4.1. Orientação Geral.....	27
1.4.2. Informação Comparativa	27
1.4.3. Explicação Sobre a Transição.....	28
1.5. Notas Finais / conclusão:	32
Referências bibliográficas	33

0. INTRODUÇÃO

Esta acção de formação sobre a primeira adopção das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), que decorre das disposições da NCRF 3, faz apelo à aplicação de todo o conjunto normativo integrante do SNC – Sistema de Normalização Contabilística – em substituição do conjunto de disposições normativas correspondentes ao POC e às Directrizes Contabilísticas emanadas da Comissão de Normalização Contabilística. Não podendo a NCRF 3 ser vista de forma desligada de todo o novo referencial contabilístico, é de toda a conveniência que os formandos tenham presentes as disposições de reconhecimento, mensuração, apresentação e de divulgação integrantes das 28 NCRF, bem assim como, e desde logo, do conteúdo dos restantes diplomas que integram o SNC.

Chama-se a particular atenção para a consulta dos seguintes diplomas, necessários para a boa compreensão e alcance do novo sistema de normalização, e das disposições de transição a que se refere a NCRF 3:

- O Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, particularmente o SNC publicado em Anexo a esse diploma e, neste, o ponto 2, relativo às Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras;
- A Portaria nº 986/2009, de 7 de Setembro, referente aos Modelos de Demonstrações Financeiras;
- A Portaria nº 1011/2009, de 9 de Setembro, referente ao Código de Contas;
- Aviso nº 15655/2009, de 7 de Setembro, contendo todas as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, a que alude o ponto 5 do SNC;
- Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro, contendo a Estrutura Conceptual.

O conhecimento do novo referencial, e das suas diferenças de tratamento contabilístico, em confronto com o referencial do actual POC mais as Directrizes Contabilísticas, é particularmente importante para uma adequada aplicação das disposições da transição. Os conteúdos e a avaliação dos módulos II e III deste curso fazem apelo a esse conhecimento de base.

1. A NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO 3

1.1. ESTRUTURA GERAL DA NCRF 3 – ADOÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NCRF

Antes de entrar no seu corpo normativo de base, a NCRF 3 é enquadrada, quer em termos da sua fonte normativa, quer no que respeita ao modo como, para integrar lacunas, se podem fazer remissões para a IFRS 1 do IASB.

Nos dois parágrafos de abertura a NCRF 3 refere:

“Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Relato Financeiro IFRS 1 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.”

A estrutura da NCRF 3 encontra-se apresentada no quadro que se segue:

A NCRF 3
NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro IFRS/IAS de base: IFRS 1
Objectivo: Assegurar que as primeiras DF de uma entidade de acordo com as NCRF contenham informação que: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Seja transparente para os utentes e comparável; ▪ Proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF; e

- Possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

Âmbito:

Aplicação nas primeiras DF de acordo com as NCRF.

Definições:

Balanço de abertura de acordo com as NCRF

Custo considerado

Data de transição para as NCRF

PCGA anteriores

Primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF

Reconhecimento e mensuração:

Regras sobre balanço de abertura de acordo com as NCRF:

Regras sobre as políticas contabilísticas

Excepções:

- Isenções
- Proibições

Apresentação e divulgação:

Informação comparativa

Explicação sobre a transição para as NCRF

Reconciliações

Data de eficácia:

1 de Janeiro de 2010

Apêndice:

Indicações sobre a preparação do balanço de abertura de acordo com as NCRF:

- Reconhecimento
- Desreconhecimento

- Reclassificação
- Mensuração

A NCRF 3, que implica com todas as demais NCRF do SNC, é portanto uma norma completa em virtude de tratar todos os temas contabilísticos correspondentes aos quatro grandes pilares de normalização, a saber: Reconhecimento, Mensuração, Apresentação e Divulgação.

Estes pilares podem ser definidos do seguinte modo:

- *O **reconhecimento**, isto é, as regras que determinam o registo contabilístico de factos e transacções que afectam, designadamente, a composição e valores do balanço e da demonstração dos resultados (simplificadamente: em que condições é que se pode fazer o “lançamento” de algo);*
- *A **mensuração**, isto é, qual, e como se mede em unidades monetárias, o valor a ser objecto do reconhecimento, ou simplificadamente, como determinar as quantias que irão afectar os activos e passivos expressos no balanço e os rendimentos e gastos mostrados pela demonstração dos resultados, para as realidades que neles se devem conter (mais simplificadamente ainda: que quantias “lançar” nas várias rubricas?);*
- *A **apresentação**, isto é, em que parte das demonstrações financeiras, em que rubricas, com que detalhe ou em que agregação, com que relação algébrica, compensadas ou não compensadas, quais e sob que formas devem ser mostradas na face das demonstrações financeiras as respectivas informações;*
- *A **divulgação**, isto é, quais as notas de teor qualitativo ou quantitativo, de desenvolvimento, de explicação, de fundamentação, de discriminação, de complemento informativo para os utentes das DF, a ser incluídas no Anexo, e que se agrupam em dois grandes conjuntos: bases de preparação e apresentação das DF; outras notas anexas.*

1.2. OBJECTIVO, ÂMBITO E DEFINIÇÕES

1.2.1. OBJECTIVOS

Nos termos do § 1 da NCRF 3, o objectivo dessa norma “*é assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) contenham informação que:*

- (a) seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;*
- (b) proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF; e*
- (c) possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.”*

Para melhor compreensão do alcance dos objectivos preconizados pela norma convém ter presente o conteúdo da EC¹ designadamente em relação:

- aos utentes e as suas necessidades de informação (EC, § 9 a 11);
- à transparência e comparabilidade da informação, que remete para as características qualitativas das demonstrações financeiras (EC, § 24 a 46);
- ao balanceamento entre o benefício e o custo na obtenção de informação financeira referidos na EC, a propósito dos constrangimentos à informação relevante e fiável (EC, § 43 a 45).

¹ Publicada através do Aviso 15652/2009, de 7 de Setembro.

Acerca dos utentes e sua necessidade de informação, refere o § 9 da EC o seguinte:

Nos utentes das demonstrações financeiras incluem-se investidores actuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público. Eles utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação. Estas necessidades incluem o seguinte:

a. 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.

b. 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.

c. Mutuantes – 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.

d. 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.

e. 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.

f. 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.

g. 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.

Relativamente à transparência e comparabilidade da informação faz-se apelo às características qualitativas das demonstrações financeiras as quais, nos termos do § 24 da EC, são “*atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes. As quatro principais características qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade*”.

Em particular, assume muita importância para os objectivos da NCRF 3 uma adequada percepção da característica qualitativa da comparabilidade relativamente à qual, dispõe a EC o seguinte (§ 39 a § 42):

§ 39. Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira. Daqui que a mensuração e exposição dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos semelhantes devam ser levados a efeito de maneira consistente em toda a entidade e ao longo do tempo nessa entidade e de maneira consistente para diferentes entidades.

§ 40. Uma implicação importante da característica qualitativa da comparabilidade é a de que os utentes sejam informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações nessas políticas e dos efeitos de tais alterações. Os utentes necessitam de ser capazes de identificar diferenças entre as políticas contabilísticas para transacções e outros acontecimentos semelhantes usados pela mesma entidade de período para período e entre diferentes entidades. A conformidade com as NCRF, incluindo a divulgação das políticas contabilísticas usadas pela entidade, ajuda a conseguir comparabilidade.

§ 41. A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade e não deve ser permitido que se torne um impedimento à introdução de normas contabilísticas melhoradas. Não é apropriado que uma entidade continue a contabilizar da mesma maneira uma transacção ou outro acontecimento se a política adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade. É também inapropriado que uma entidade deixe as suas políticas contabilísticas inalteradas quando existam alternativas mais relevantes e fiáveis.

§ 42. Porque os utentes desejam comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente dos períodos precedentes.

Finalmente, convém ter presente que é a própria EC que, a propósito dos constrangimentos à informação relevante e fiável, refere no seu § 44 que *“A ponderação entre benefício e custo é mais um constrangimento influente do que uma característica qualitativa. Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de a proporcionar. A avaliação dos benefícios e custos é, contudo, substancialmente um processo de ajuizamento. Para além disso, os custos não recaem necessariamente sobre os utentes que fruem os benefícios. Os benefícios podem também ser usufruídos pelos utentes que não sejam aqueles para quem a informação é preparada; por exemplo, o fornecimento de informação adicional a mutuantes pode reduzir os custos dos empréstimos obtidos por uma entidade. Por estas razões é difícil aplicar um teste custo - benefício a qualquer caso particular. Não obstante, os normalizadores em particular, assim como os preparadores e utentes das demonstrações financeiras, devem estar conscientes deste constrangimento.”*

A NCRF 3, que é uma norma de **procedimento**, assume ainda um objectivo virado prioritariamente para os preparadores das contas, que é o de criar condições para que a contabilidade ao mudar do POC para as NCRF, fique construída numa base sólida, isto é, que permita a obtenção de posições/saldos de partida que verifiquem três características:

- Correspondam a quantias monetárias que traduzem situações obrigatoriamente relatáveis, transitadas do POC ou que decorram dos requisitos e exigências das NCRF;
- Estejam construídas de acordo com os critérios de reconhecimento e mensuração preconizados pelas NCRF;
- Correspondam a opções contabilísticas consistentes, no âmbito das quais os movimentos contabilísticos posteriores de entrada, de saída ou de alteração de estimativas ou mensuração, possam ocorrer de forma adequada.

1.2.2. ÂMBITO

Nos termos do § 2 da NCRF 3, *“uma entidade deve aplicar esta Norma nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF”*.

Já o § 3 da mesma norma dispõe que *“As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adopta as NCRF, para o que emite uma declaração explícita dessa situação.”*

Por força do referido nos parágrafos acima, haverá que ter em atenção que a mesma se aplicará, para cada entidade, apenas para as primeiras demonstrações financeiras apresentadas de acordo com o SNC e para o primeiro ano em que tal ocorra, o que envolve:

- A generalidade das empresas que já vinham aplicando o POC e as DC, que a partir de 2010 aplicarão as NCRF;
- As entidades que, não por imposição legal, mas por opção estatutária, vinham aplicando o POC, as quais poderão vir a mudar para o SNC apenas no ano em que, estatutariamente, os respectivos órgãos deliberativos, ou o seu estatuto, o determinem. Isto poderá ocorrer num ano posterior a 2010. Referimo-nos aqui a entidades fora do âmbito do n.º 1 e n.º 2 do art.º 3.º do DL n.º 158/2009 de 13 de Julho².

Uma referência ainda se torna necessária para a imposição da norma relativamente à necessidade de que, quando da emissão das primeiras demonstrações financeiras completas nos termos do SNC, se faça uma declaração explícita dessa situação. Essa declaração será de responsabilidade do órgão de gestão da entidade e deverá ser efectuada no Anexo, nomeadamente, na nota que se refere ao referencial contabilístico da preparação das demonstrações financeiras.

² Artigo 3.º - Âmbito

1 — Com excepção das entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º e pelo artigo 5.º, o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- 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.

2 — Até que sejam publicadas normas para as entidades sem fins lucrativos, são abrangidas pelo SNC outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade, doravante designado POC, ou venham a estar sujeitas ao SNC.

A este propósito estabelece o n.º 2.4 do Anexo publicado pela portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro o seguinte:

2.4 — Adopção pela primeira vez das NCRF — divulgação transitória:

a) Forma como a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afectou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;

b)...

c)...

d)...

e)...

f) As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF são (não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.

1.2.3. DEFINIÇÕES

O § 4 da NCRF 3 estabelece o seguinte conjunto de definições:

Balanço de abertura de acordo com as NCRF: *é o balanço de uma entidade (publicado ou não) à data de transição para as NCRF.*

Nesta definição do Balanço de Abertura são de realçar alguns elementos essenciais:

- A norma refere “Balanço” e não “Demonstrações Financeiras”, conceitos com alcance diferente;
- O balanço em causa não carece de ser publicado, visto que a sua preparação se destina essencialmente a uma preparação interna, visando assegurar a transição do referencial POC para o referencial SNC;

- Esta definição de balanço de abertura não opera desligada de uma outra definição relevante, que se refere à “data de transição para as NCRF”.

Custo considerado: é a quantia usada como substituto para o custo ou para o custo depreciado numa data determinada. Uma depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o activo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.

Estamos aqui perante uma das definições mais importantes relativamente à transição do referencial contabilístico, que se projecta mesmo nas obrigações e/ou opções de mensuração que o mesmo contempla quando da preparação das primeiras Demonstrações Financeiras de acordo com as NCRF e, desde logo, no próprio balanço de abertura de acordo com as NCRF.

O custo considerado pode consistir:

- Numa quantia que venha relatada em POC a custo e cuja política contabilística aplicável a esse activo ou passivo possa, nos termos das NCRF, continuar a custo histórico;
- Numa quantia que venha relatada em POC após uma revalorização, cujo critério de mensuração seja compatível com as NCRF e que, na política contabilística subsequente em NCRF, seja assumida como um custo depreciado, funcionando a quantia de abertura como “custo considerado” de entrada para a nova política contabilística;
- Numa quantia que, independentemente do critério valorimétrico que vinha sendo aplicado nos termos do POC, seja objecto de uma revalorização à data de transição, segundo um conceito de justo valor, desde que o mesmo seja permitido pela NCRF aplicável a esse activo ou passivo e não seja proibido pela NCRF 3. Neste caso pode até ocorrer que o justo valor à data de transição seja o “custo considerado”, para uma política contabilística subsequente que se mantenha em custo.

Data de transição para as NCRF: é a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

Esta data formalmente coincidirá, para a generalidade das empresas, com a data de 1 de Janeiro de 2010 (31 de Dezembro de 2009), visto que constitui o momento de referência para o balanço de abertura de acordo com as NCRF. Contudo, convém ter presente que um balanço em 31 de Dezembro de 2009, incluindo um resultado do ano decorrido até esse data, nos remete não apenas para uma data de transição, mas para um “período de transição” para o qual terá de ser construída uma demonstração dos resultados comparativa, uma demonstração de alterações no capital próprio comparativa, e uma demonstração dos fluxos de caixa comparativa.

PCGA anteriores: correspondem à base de contabilidade que um adoptante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adoptar as NCRF.

Trata-se da definição de “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites”, correspondente ao referencial contabilístico que a entidade vinha adoptando no seu relato anteriormente a adopção das NCRF. Genericamente, corresponde ao Plano Oficial de Contabilidade e às Directrizes Contabilísticas da CNC. Contudo, consoante o sistema contabilístico que a entidade adoptasse podemos estar perante um “Plano Oficial de Contabilidade Sectorial Público”, um “Plano Oficial de Contabilidade de uma Federação Desportiva”, um “Plano Oficial de Contabilidade de uma Instituição Particular de Solidariedade Social”, etc, consoante o caso.

Primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF: são as primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adoptou as NCRF.

Esta definição faz apelo a dois aspectos fundamentais:

- O de que por “demonstrações financeiras” deverá ser entendido um conjunto completo de demonstrações financeiras, tal como definido no ponto 2.1.4. das bases para apresentação das demonstrações financeiras, integrantes do SNC, publicadas pelo Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho e na Portaria 986/2009, de 7 de Setembro;
- O de que as primeiras demonstrações financeiras segundo as NCRF devem abarcar um período correspondente a um ano, sendo esse o primeiro ano de vigência do SNC. Perante as dúvidas que essa questão pode suscitar em entidades cujo o período de relato não coincida com o ano civil, e face à entrada em vigor do SNC

em 1 de Janeiro de 2010 é entendimento do autor deste manual que, nesse caso o primeiro ano deverá ser aquele que tenha um início em data posterior a 1 de Janeiro de 2010. Deste modo, uma empresa que tenha um período oficial de relato que se inicie por exemplo em 1 de Julho, aplicará o POC às suas demonstrações financeiras do período que vai de 1 de Julho de 2009 até 30 de Junho de 2010, sendo que a sua data de transição para as NCRF corresponde com a de 1 de Julho de 2010.

1.3. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

1.3.1. BALANÇO DE ABERTURA DE ACORDO COM AS NCRF

Relativamente a aspectos de reconhecimento e mensuração, a NCRF 3 começa por fazer alusão à necessidade de que seja preparado um balanço de abertura de acordo com as NCRF à data de transição:

§ 5. Uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF. Este é o ponto de partida da sua contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

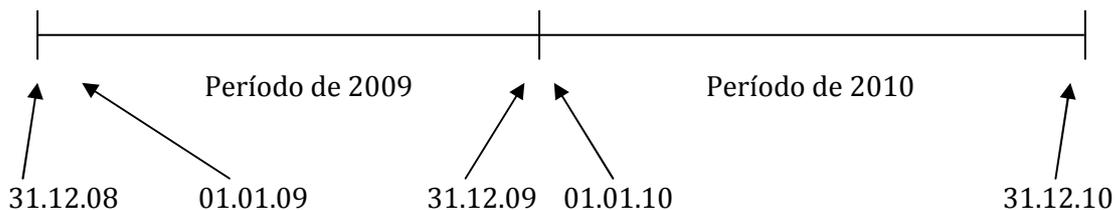
Do nosso ponto de vista, embora o texto da NCRF 3 possa não ser completamente explícito, na transição para as NCRF, existem, de facto, duas datas relevantes, a que correspondem dois balanços:

- O balanço de abertura do primeiro período (ano 2010) em que vigoram plenamente as NCRF, que corresponde ao balanço final de 2009, reconvertido para NCRF;
- O balanço inicial de trabalho que, necessariamente, se terá de preparar a 1 de Janeiro de 2009, para que se possa preparar o conjunto de demonstrações financeiras do período de transição, que é o ano 2009.

Esta interpretação é, aliás, a única possível, para que possa ser aplicado o parágrafo 13 da NCRF 3, que estabelece: “*As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as NCRF*”.

Por sua vez, a data de transição para as NCRF, coincide com a data em que se inicia o primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF. Porém, tal como já comentamos no ponto 1.2.3. não podemos deixar de considerar a existência de um período de transição para a adopção das NCRF, o qual se refere ao último período de aplicação do referencial anterior, mas que constitui o primeiro período de apresentação de informação financeira de acordo com o novo referencial, sendo o comparativo do primeiro período de apresentação formal de demonstrações financeiras segundo as NCRF. Genericamente, referimo-nos ao ano de 2009.

Esquemáticamente, o SNC é de aplicação obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2010. Contudo, pela lógica de continuidade e de comparabilidade, estamos confrontados com as seguintes datas e períodos:



sendo que:

- O primeiro período em relação ao qual se tem de emitir demonstrações financeiras completas segundo as NCRF é o ano de 2010, incluindo informações comparativas de 2009;
- A data de transição para as NCRF é 1 de Janeiro de 2010, mas que, de facto, nos reconduz para 31 de Dezembro de 2009, pois os saldos provêm do final do período anterior;
- O balanço de abertura de abertura de acordo com as NCRF, corresponde ao balanço a 1 de Janeiro de 2010, mas que, de facto, corresponde a uma necessidade de reconverter o Balanço de 31 de Dezembro de 2009;
- O último ano de aplicação do referencial anterior: 2009;
- O primeiro ano em que, de facto, se tem de preparar informação financeira, já de acordo com o novo referencial: 2009, por força dos comparativos;

- A data a partir da qual, de facto, em paralelo, como referencial anterior, se deverá ter rubricas abertas segundo as NCRF: 1 de Janeiro de 2009, o que nos reconduz para a necessidade de trabalhar a informação contabilística proveniente de 31 de Dezembro de 2008.

1.3.2. POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS – RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Uma alteração no referencial contabilístico que ocorra num determinado espaço económico, deverá considerar que a aplicação do pressuposto da continuidade relativamente às actividades e negócios prosseguidos pelas entidades, faz apelo a que, quando da construção de novas demonstrações contabilísticas, se apliquem os princípios, bases e critérios de um novo sistema, os quais contudo, deverão ser adoptados para todos os activos e passivos da entidade, cuja existência já vem detrás. Assim, as primeiras peças financeiras deverão ser construídas como se um novo referencial contabilístico já viesse a ser aplicado desde anos anteriores. É este o alcance do preceituado no § 6 da NCRF:

§ 6. Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas, de acordo com as NCRF, no seu balanço de abertura e nas suas primeiras demonstrações financeiras.

Entretanto, porque estamos perante activos e passivos que já existiam antes da entrada em vigor do novo sistema, aos quais haverá contudo que aplicar os novos requisitos contabilísticos de reconhecimento e mensuração, dispõe a NCRF 3 no seu § 7 que:

§ 7. Com as excepções referidas nos parágrafos 9 a 11, uma entidade deve, no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF:

(a) reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;

(b) não reconhecer itens como activos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;

(c) reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componente do capital próprio segundo as NCRF; e

(d) aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

Na mudança do POC para as NCRF, atendendo aos novos conceitos e, principalmente, às novas exigências em relação ao reconhecimento de activos e passivos bem como às novas bases de mensuração que, para efeitos do reconhecimento, se devem utilizar, a norma teve a necessidade de definir em concreto quais as situações que se mantinham, as que seriam desreconhecidas e as que surgiriam de novo por força das NCRF. Isto, é claro, apesar de existirem activos e passivos reconhecidos como tal quer no POC quer nas NCRF para os quais não se colocarão problemas de reconhecimento mas apenas, se fôr o caso, de nova mensuração.

No fundo, haverá lugar a reclassificações de activos e passivos bem como a alterações na respectiva mensuração, quando da construção do balanço de abertura e quando da preparação das primeiras demonstrações financeiras do SNC.

Sintetizamos em seguida os aspectos essenciais de reconhecimento e mensuração que ocorrem na mudança de referencial.

Aspectos de reconhecimento

O primeiro balanço a ser construído segundo as NCRF, implica, **em termos de reconhecimento:**

- Que se **continuem a reconhecer os activos e passivos** que já eram reconhecidos nos termos do POC e que também o devam ser pelas NCRF:

- Que **deixem de se reconhecer activos e passivos** que, embora o fossem nos termos do POC, o não devam ser ao abrigo das NCRF;

- Que **sejam reconhecidos activos e passivos que até aí o não eram**, nos termos do POC.

Os ajustamentos que resultarem, designadamente, de situações de desreconhecimento, ou de novo reconhecimento, naturalmente que geram aumentos ou diminuições ao capital próprio em NCRF, por confronto com o mesmo em POC. Essas quantias deverão ser reconhecidas directamente em “Resultados Transitados”, se outra rubrica de capital próprio não se revelar mais adequada.

Aspectos de mensuração

Relativamente à mensuração, o primeiro balanço a ser preparado de acordo com as NCRF, terá de obedecer integralmente aos preceitos de mensuração que, para todos activos e passivos reconhecidos segundo essas normas.

Deste modo:

- a) Os activos e passivos que já eram reconhecidos à luz do POC e que deverão continuar a sê-lo ao abrigo das NCRF, poderão:
 - a. Manter as mesmas quantias assumidas nos termos do POC;
 - b. Ver alteradas as suas quantias, por força das novas normas, ou da adopção de novas políticas em termos de mensuração, ao abrigo das NCRF, gerando assim ajustamentos de transição;

- b) Os activos e passivos que antes eram reconhecidos e que o não devam ser nos termos das NCRF, serão desreconhecidos com uma mensuração no reconhecimento correspondendo exactamente às quantias até aí assumidas por esses activos e passivos, gerando ajustamentos de transição pelo desreconhecimento;

c) Os activos e passivos a reconhecer de novo, por força das NCRF, anteriormente não reconhecidos, entrarão de acordo com as regras de mensuração que lhes sejam aplicáveis nos termos das NCRF, gerando também, em confronto com o balanço nos termos do POC, ajustamentos de transição.

1.3.3. POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS – A CONTINUIDADE

Em consonância com o referido nos parágrafos anteriores, a NCRF dispõe no seu § 8 que:

§ 8. As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF podem diferir daquelas que usou para a mesma data utilizando os PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data da transição para as NCRF. Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutra item do capital próprio) à data da transição para as NCRF.

A repercussão em capital próprio dos ajustamentos provocados pela mudança de referencial contabilístico é, nos termos da NCRF 3, efectuada directamente numa rubrica de resultados transitados, justamente porque se assume que, se as NCRF viessem sendo aplicadas detrás, os resultados líquidos de anos anteriores teriam tido uma expressão diferente. Trata-se, assim, de assumir o pressuposto da continuidade na preparação de demonstrações financeiras ao abrigo de um novo normativo, como se aos activos e passivos da entidade já viessem sendo aplicados em continuidade os requisitos e exigências do novo referencial.

1.3.4. EXCEPÇÕES NA ADOÇÃO DA NCRF 3

Justamente porque, num dos objectivos enunciados no início da NCRF 3, se pretende que, na preparação das primeiras demonstrações financeiras segundo um novo referencial, se opere uma mudança que não se revele excessivamente cara/onerosa para as entidades, à luz dos benefícios que se pretendem para os utentes com a informação financeira ajustada segundo as NCRF, a norma prevê algumas excepções à adopção integral de todas as políticas contabilísticas da NCRF no balanço de abertura.

§ 9. Esta Norma estabelece duas categorias de excepções ao princípio de que o balanço de abertura de acordo com as NCRF deve estar conforme com cada NCRF:

(a) isenções de alguns requisitos de outras NCRF; e

(b) proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NCRF.

A NCRF 3, nos seus parágrafos 9 a 12, estabelece duas categorias de excepções ao princípio de que o balanço de abertura de acordo com as NCRF deve estar conforme com as mesmas:

- Isenções de alguns requisitos de algumas NCRF;
- Proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos previstos nas NCRF.

Atente-se que, as isenções se referem a adopções de políticas contabilísticas, que a NCRF 3 não impõe, mas cuja adopção na transição não proíbe. Não confundir portanto isenções com proibições. Se uma entidade revalorizar os seus activos fixos tangíveis ou as suas propriedades de investimento, ou os seus activos intangíveis, respeitando escrupulosamente os requisitos das respectivas NCRF, e assumir as novas quantias obtidas como o custo considerado nas posições do balanço de abertura, estamos perante algo que a norma não impõe, mas também não proíbe.

De salientar que, no caso das proibições, as mesmas devem ser vistas como verdadeira excepção ao princípio de que, em geral, os activos, passivos e rubricas componentes do capital próprio, devem ser reexpressas como se as NCRF já viessem sendo aplicadas.

1.3.4.1. Isenções

Em matéria de isenções, dispõe a NCRF 3 que:

§ 10. Em função das situações concretas que se venham a verificar nas operações de transição de cada entidade, esta pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções seguintes, nos termos estabelecidos nos parágrafos 15 a 23, 25A alíneas a) e b) e 25F da IFRS 1 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro:

- (a) concentrações de actividades empresariais;*
- (b) justo valor ou revalorização como custo considerado;*
- (c) benefícios dos empregados;*
- (d) diferenças de transposição cumulativas;*
- (e) instrumentos financeiros compostos;*
- (f) a designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos; e*
- (g) locações.*

Prevê-se, assim, um conjunto de isenções e flexibilizações ao princípio de adopção integral das NCRF no balanço de abertura, com as possibilidades a seguir enunciadas:

- não aplicação retrospectiva da NCRF 14 – concentrações de actividades empresariais a concentrações ocorridas no passado;
- adopção do justo valor ou proceder a uma revalorização, à data de transição, assumindo esse valor como custo a depreciar a partir daí. A norma não exclui que o custo depreciado que resulte da adopção dos POC possa ser o considerado na transição, **se e só se**, o mesmo não se afastar significativamente do seu justo valor à data ou de um valor revalorizado, ou, pelo menos, dum valor objecto de correcção monetária;

- o reconhecimento, à data da transição, de quantias de activos ou passivos afectos a planos de benefícios definidos para o pessoal da empresa, em condições que o POC e as DC não contemplassem, pode ou não ser adoptada no balanço de abertura, em função das opções a assumir pelo órgão de gestão da entidade;
- não reconhecimento de diferenças de transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras cuja moeda seja diferente da moeda de relato pela casa-mãe (matéria tratada na NCRF 23 – Os efeitos das alterações em taxas de câmbio);
- não reconhecimento da componente de passivo de um instrumento financeiro composto (nos termos da NCRF 27 – Instrumentos financeiros e da IAS 32 – Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação”);
- em certas circunstâncias, uma subsidiária, uma associada ou uma entidade participante num empreendimento conjunto, pode reconhecer os activos e passivos à data de transição por quantias diferentes das adoptadas pela sua empresa-mãe;
- designar certos instrumentos financeiros como disponíveis para venda, ou como instrumentos a justo valor através de resultados, mediante a consideração das orientações definidas na IFRS 1 – Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro (para a qual remete a NCRF 3).

O âmbito e natureza das isenções antes enunciadas remete-nos para situações muito específicas, relacionadas com a contabilidade de grupos económicos e de instrumentos financeiros, cuja complexidade estará afastada da estrutura das contas da esmagadora maioria dos clientes dos TOC. O que significa na prática que, em relação à generalidade das matérias de reconhecimento e mensuração prescritas nas NCRF, as isenções e flexibilizações acabam por não assumir grande expressão.

1.3.4.2. Proibições

Em matéria de proibições dispõe a NRCF 3:

§ 11. Esta Norma proíbe a aplicação retrospectiva das seguintes matérias de outras NCRF, nos termos estabelecidos nos parágrafos 27 a 34A e o último período do 34B da IFRS 1 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro:

- (a) desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros;*
- (b) contabilidade de cobertura;*
- (c) estimativas; e*
- (d) activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.*

A NCRF 3, de novo remetendo para a IFRS 1, estabelece um conjunto de proibições de aplicação retrospectiva em questões específicas, para efeitos de construção do balanço inicial do período de transição, tais como:

- o reconhecimento de activos ou passivos financeiros que tenham sido desreconhecidos nos termos do POC anteriores, e da aplicação retrospectiva dos requisitos de desreconhecimento estabelecidos na NCRF 27 e, supletivamente, da IAS 39;
- o não dever reflectir-se no balanço de abertura relacionamentos de cobertura do passado, provenientes da adopção do POC e das DC, que não se qualifiquem com tal nos termos da NCRF 27, complementada pela IAS 39;
- o dever de consistência entre as estimativas contabilísticas adoptadas ao abrigo do POC e as que devam ser assumidas nos termos das NCRF, salvo se existir prova objectiva que essas estimativas estavam erradas. Isto é. Por exemplo, todos os pressupostos e cálculos na base dos quais se fizeram os acréscimos de custos e os acréscimos de proveitos, se são adequados, deverão ser mantidos no primeiro balanço em NCRF;
- a classificação retrospectiva de activos, ou grupos de activos, como detidos para venda e de unidades operacionais descontinuadas, nos termos da NCRF 8.

Existe aqui uma preocupação de que certos requisitos estabelecidos nalgumas NCRF sejam apenas adoptados prospectivamente. Por outro lado, de salientar a preocupação com a consistência das estimativas contabilísticas ou com a necessidade de as corrigir, se de facto elas estão erradas, quando do balanço de abertura em NCRF, o que constitui aspecto

de aplicação mais ou menos generalizada, visto que é muito frequente que todas estimativas contabilísticas derivadas da especialização, a serem contabilizadas, designadamente, em rubricas de acréscimos e diferimentos, ao abrigo do POC, nem sempre estarem correctas ou devidamente fundamentadas. Neste âmbito, a NCRF 3 exige que as mesmas devam ser revistas, determinando que, se as que provinham dos saldos do POC assentavam em bases correctas, as mesmas se mantenham.

1.4. APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

1.4.1. ORIENTAÇÃO GERAL

Diversamente do que a NCRF 3 admite para os requisitos e exigências de reconhecimento e mensuração, para os quais são estabelecidas algumas excepções na adopção das disposições da NCRF, em termos de aspectos de apresentação e divulgação das demonstrações financeiras referentes ao primeiro ano de adopção das NCRF, a NCRF 3 não prevê qualquer excepção a um relato financeiro completo. É o que ocorre através do parágrafo 12:

§ 12. Esta Norma não contempla isenções relativamente aos requisitos de apresentação e divulgação constantes de outras NCRF.

Isto é, se para o reconhecimento e mensuração de saldos/posições das primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF a norma contempla excepções de não adopção, em relação às regras e ao conteúdo do Anexo, bem assim como dos modelos de demonstrações financeiras a apresentar, a NCRF 3 não contempla quaisquer excepções ou derrogações.

1.4.2. INFORMAÇÃO COMPARATIVA

Relativamente à característica qualitativa da comparabilidade, a NCRF 3 torna-a integralmente obrigatória para as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF:

§ 13. As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as NCRF.

Uma nota para referir que, embora neste curso estejamos preocupados tão somente com informação financeira comparativa do ano 2009, é de destacar que a norma contempla a hipótese de existência de informação comparativa para mais anos anteriores.

1.4.3. EXPLICAÇÃO SOBRE A TRANSIÇÃO

No âmbito das explicações a efectuar no Anexo das primeiras demonstrações financeiras segundo as NCRF, a NCRF 3 dispõe no seu § 14 o que a seguir se descreve:

§ 14. Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afectou a sua posição financeira, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa relatados. Para tanto, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir:

(a) a reconciliação do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio segundo as NCRF, entre:

(i) a data de transição para as NCRF; e

(ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas segundo os PCGA anteriores

Ou seja, como para o ano de 2009, previsivelmente, os capitais próprios preparados segundo as NCRF atingem uma expressão diferente da que assumiam para o mesmo ano em base POC, a NCRF 3 exige que o leitor das contas perceba como é que a partir de uma data quantia se chega a outra quantia e quais os aspectos que determinam essa mudança.

§ 14. (b) a reconciliação do lucro ou perda relatado segundo os PCGA anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, com o lucro ou a perda segundo as NCRF relativo ao mesmo período; e

Analogamente, como o ano de 2009 apresenta o resultado líquido em SNC diferente do que se apresentaria em POC, a NCRF 3 impõe no Anexo as reconciliações das duas quantias com evidenciação das explicações das diferenças.

§ 14. (c) caso se tenham reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, a entidade deve apresentar as divulgações que a NCRF 12 – Imparidade de Activos teria exigido se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as NCRF.

Para que se evite o reconhecimento não assumido de perdas por imparidade, na passagem de saldos do POC para o balanço de abertura NCRF, a NCRF 3 impõe que as perdas ou reversões de imparidade sejam explicadas e quantificadas.

Por sua vez, a própria demonstração dos fluxos de caixa relativamente ao ano de 2009 pode, por exemplo por força da evidenciação dos efeitos cambiais, implicar ajustamentos às quantias relatadas, que serão diferentes em base POC e em SNC. É o que se refere no § 15 da NCRF 3:

§ 15. Caso uma entidade apresente uma demonstração de fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração de fluxos de caixa.

Por sua vez, porque de entre os ajustamentos a introduzir com a mudança de referencial, pode ocorrer que as entidades aproveitem para corrigir erros e assumir alterações de políticas contabilísticas que, mesmo à luz do POC, já estariam erradas e careciam de correcção, dispõe a NCRF 3 que:

§ 16. Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 14(a) e 14(b) devem distinguir entre correcção desses erros e alterações às políticas contabilísticas.

Entretanto, porque, apesar de nos situarmos no domínio das políticas contabilísticas, deve existir uma fronteira clara entre alterações das políticas contabilísticas normais durante a aplicação de um referencial contabilístico, que são diferentes das alterações e impactos derivados da adopção pela primeira vez de um novo sistema contabilístico, dispõe a NCRF 3 que:

§ 17. A NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros, não trata de alterações nas políticas contabilísticas que ocorrem quando uma entidade adopta as NCRF pela primeira vez. Por essa razão, os requisitos da NCRF 4 relativos às divulgações de alterações às políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF.

É por esta razão que, na demonstração das alterações no capital próprio, cujo formato foi publicado através da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, existem dois tipos de linhas distintas:

- a relativa aos efeitos da primeira adopção das NCRF, que surge na demonstração das alterações do capital próprio respeitante a 2009 (início do ano N-1);
- outra linha referente às alterações de políticas contabilísticas que se repercutem nos capitais próprios, e cujo relato é sempre possível nessa demonstração financeira relativamente aos anos subsequentes.

Finalmente, por questões de transparência, no caso de uma entidade que não dispunha de demonstrações financeiras ao abrigo do POC, ficando os problemas de transição atenuados, visto que as primeiras demonstrações financeiras segundo as NCRF coincidem

com as demonstrações financeiras referentes a 2010, tal facto deve ser expressamente declarado pelo órgão de gestão no Anexo.

§ 18. Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF devem divulgar esse facto.

1.5. NOTAS FINAIS / CONCLUSÃO:

É importante que os formandos retenham uma ideia segundo a qual a aplicação da NCRF 3 não se projecta apenas à contabilidade posterior a 1 de Janeiro de 2010.

A preparação de um primeiro conjunto completo de demonstrações financeiras de acordo com as NCRF, referentes a 2010, deverá obrigatoriamente cumprir com os requisitos de apresentação completos, devendo expressamente cumprir com o requisito da comparabilidade.

Daí que, de facto, a transição do POC para o SNC, não seja um problema da contabilidade do ano de 2010 sendo sim um tema cuja maior complexidade se repercute para a informação financeira de 2009, por força da construção do balanço de abertura e das reclassificações e ajustamento que se torna imperioso fazer, como se as NCRF já viessem sendo aplicadas em continuidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Legislação:

- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprova o SNC;
- Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, que aprova os Modelos de Demonstrações Financeiras;
- Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro, que homologa a Estrutura Conceptual do SNC;
- Aviso n.º 15653/2009, de 7 de Setembro, que homologa as Normas Interpretativas do SNC;
- Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro, que homologa as NCRF para as Pequenas Entidades;
- Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro que homologa as NCRF;
- Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, que aprova o Código de Contas.

Glossário

CNC: Comissão de Normalização Contabilística

DC: Directrizes Contabilísticas

DF: Demonstrações Financeiras

DL: Decreto-Lei

EC: Estrutura Conceptual

IASB: International Accounting Standards Board

IFRS: International Financial Reporting Standards

NCRF: Norma Contabilística e de Relato Financeiro

POC: Plano Oficial de Contabilidade:

PCGA: Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

SNC: Sistema de Normalização Contabilístico

TOC: Técnico Oficial de Contas



SEBENTA DO CURSO ONLINE

DIS2609

“SNC – ADOPÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NCRF”

Bloco Formativo 2

Procedimentos Contabilísticos e de Relato Financeiro na Transição

JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO

12 de Outubro de 2009

ÍNDICE

Introdução	3
2. Procedimentos Contabilísticos e de Relato Financeiro na Transição	4
2.1. Demonstrações Financeiras na Transição	4
2.1.1. Retomando a continuidade e a comparabilidade	4
2.1.2. Demonstrações financeiras: do final de 2008 até ao final de 2010	5
2.1.3. O balanço de abertura e seu alcance.....	8
2.2.Reclassificações e Ajustamentos	9
2.2.1. Enquadramento geral.....	9
2.2.2. As mudanças associadas ao reconhecimento	9
2.2.3. As mudanças associadas à mensuração.....	10
2.2.4. Reclassificações versus ajustamentos.....	11
2.3. Do POC para as NCRF: rubricas e situações mais relevantes	12
2.3.1. Situações mais relevantes em termos de reconhecimento.....	13
2.3.2. Situações mais relevantes em termos de desreconhecimento.....	13
2.3.3. Situações mais relevantes em termos de mera reclassificação	13
2.3.4. Situações mais relevantes em termos de mensuração.....	14
2.4. Exemplos práticos	15
Referências bibliográficas	53
Glossário.....	54

INTRODUÇÃO

Este segundo bloco formativo, naturalmente, é uma sequência do bloco formativo 1, o qual consistiu, essencialmente, numa explanação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF.

Para perceber o alcance e o detalhe deste bloco formativo, tal como se mencionou na introdução incluída no manual do bloco formativo 1, torna-se necessária percepção e conhecimento mínimo de todo o SNC e dos seus instrumentos normativos, com especial ênfase para as relativas às disposições essenciais de reconhecimento e mensuração das NCRF., bem assim como ao código de contas e aos modelos de demonstrações financeiras.

O bloco formativo 2 retoma as disposições da NCRF 3, explicitadas ao longo do bloco 1, desenvolve-as e faz apelo aos aspectos de reconhecimento e mensuração das demais normas, que determinam reclassificações e ajustamentos do POC para as NCRF. Ainda que o formando não conheça em profundidade as demais NCRF, aconselha-se que, pelo menos, proceda a uma revisão às principais diferenças de tratamento contabilístico entre o SNC e o POC, relativamente aos activos, passivos, rendimentos e gastos, mais comuns.

2. PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E DE RELATO FINANCEIRO NA TRANSIÇÃO

2.1. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NA TRANSIÇÃO

2.1.1. RETOMANDO A CONTINUIDADE E A COMPARABILIDADE

A NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro, entrará em vigor em 1 de Janeiro de 2010 e, “aparentemente”, só produziria efeitos sobre a contabilidade das entidades para os registos e informações desde essa data. Mas por trás dessa “aparência” está a realidade a seguir descrita.

Como já vimos no bloco formativo 1, uma entidade, para o primeiro ano de vigência do SNC, procederá à:

- 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 exceções, 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 exceções 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. Alterações à sua contabilização, fazem apelo a que os mesmos se remensurem, alterando os pressupostos que foram seguidos nos termos do POC. Por outro lado, não nos esqueçamos 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 os impactos dessa diferença.

Não esquecer que na comparabilidade temos vários tipos de informação:

- 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).

E todos esses dados, têm de incluir, por definição, as informações quantitativas homólogas, **sejam de datas anteriores** (31 de Dezembro comparando com 31 de Dezembro do ano anterior), **de períodos anteriores** (ano de 2010, comparando com ano anterior), ou **de alterações de posição referentes a anos anteriores** (alterações entre 1 de Janeiro de 2010 e 31 de Dezembro de 2010, comparando com alterações homólogas, entre 1 de Janeiro de 2009 e 31 de Dezembro de 2009).

Decorre do exposto que, na transição do POC para o SNC, estejamos confrontados com a preparação de informação financeira descrita no ponto seguinte.

2.1.2. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: DO FINAL DE 2008 ATÉ AO FINAL DE 2010

Tendo presentes as disposições da NCRF 3, os quadros seguinte enunciam de modo sintético quais as peças e informações com que estamos confrontados na transição do referencial POC para as NCRF, partindo das demonstrações financeiras finais de 2008, que determinam as posições contabilísticas de abertura do início de 2009:

REFERENCIAL	2008
EM	➤ BALANÇO A 31.12
BASE	➤ DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS DO ANO
POC	➤ DEMONSTRAÇÕES DOS FLUXOS DE CAIXA DO ANO
	➤ ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

REFERENCIAL	2008
COM BASE NAS NCRF	➤ BALANÇO DE TRABALHO RECONVERTIDO A 31.12

REFERENCIAL	2009
EM BASE POC	<ul style="list-style-type: none"> ➤ BALANÇO A 31.12 ➤ DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS DO ANO ➤ DEMONSTRAÇÕES DOS FLUXOS DE CAIXA DO ANO ➤ ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

REFERENCIAL	2009

COM BASE NAS NCRF	<ul style="list-style-type: none"> ➤ BALANÇO INICIAL DE TRABALHO, A 01.01, IDÊNTICO AO DE 31.12 .08 ➤ BALANÇO EM 31.12.09 (NÃO PARA PUBLICAR) ➤ DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS DE 2009 (NÃO PARA PUBLICAR) ➤ DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA DE 2009 (NÃO PARA PUBLICAR) ➤ DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO EM 2009 (NÃO PARA PUBLICAR) ➤ INFORMAÇÕES QUANTITATIVAS DO ANEXO (NÃO PARA PUBLICAR)
--------------------------------------	---

REFERENCIAL	2010
EM BASE POC	NADA

REFERENCIAL	2010
--------------------	-------------

<p>COM BASE NAS NCRF</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ BALANÇO EM 31.12.10 (INCLUINDO COMPARATIVO DE 31.12.2009) ➤ DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS DE 2010 (INCLUINDO COMPARATIVOS DO ANO DE 2009) ➤ DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA DE 2010 (INCLUINDO COMPARATIVOS DE FLUXOS OCORRIDOS EM 2009) ➤ DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO DE 2010 (INCLUINDO DEMONSTRAÇÃO ANÁLOGA COMPARATIVA PARA AS ALTERAÇÕES OCORRIDAS EM 2009) ➤ ANEXO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (INCLUINDO DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES COMPARATIVAS REFERENTES A 2009)
---	---

2.1.3. O BALANÇO DE ABERTURA E SEU ALCANCE

O § 5 do projecto de NCRF 3 dispõe que *“uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF. Este é o ponto de partida da sua contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF”*.

Como já vimos, o balanço de abertura em causa, formalmente refere-se às posições de abertura de 1 de Janeiro de 2010, entenda-se, 31 de Dezembro de 2009. Mas, esse balanço:

- Deverá incluir apenas os activos e passivos como tal considerados pelas NCRF;
- Que esses saldos, em 31 de Dezembro de 2009, já têm de obedecer a políticas contabilísticas de acordo com as NCRF;
- Inclui um resultado referente a 2009, o qual já tem de ser construído em obediência às NCRF, implicando reconhecimentos e mensurações de 2009 em base NCRF.

Ou seja, tal como já referido, o balanço de abertura de 2010, projecta os seus efeitos... a 1 de Janeiro de 2009!

Por outro lado, haverá que enfatizar que os saldos do balanço de abertura deverão incluir os activos e passivos ao abrigo das NCRF contemplando elementos novos e expurgando elementos do POC que não sejam aceites pelas NCRF.

Daí que, o próprio balanço de abertura, já tenha de contemplar reclassificações e ajustamentos à data de transição. Desenvolveremos no ponto seguinte esses aspectos.

2.2. RECLASSIFICAÇÕES E AJUSTAMENTOS

2.2.1. ENQUADRAMENTO GERAL

O balanço de abertura (1 de Janeiro de 2010 / 31 de Dezembro de 2009) segundo as NCRF e, naturalmente, o próprio balanço inicial de trabalho do ano de transição (a 1 de Janeiro de 2009, considerado como ano de transição), deverão ser construídos em obediência a políticas contabilísticas integralmente de acordo com o SNC e as NCRF em geral. Isto é:

- Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;
- Não reconhecer itens como activos e passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;
- Reclassificar todos os itens de activo, de passivo e de capital próprio que nos termos do POC sejam um tipo diferente de activo, de passivo ou de componente de capital próprio;
- Aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

2.2.2. AS MUDANÇAS ASSOCIADAS AO RECONHECIMENTO

Por força do referido em 2.2.1., a preparação do balanço de abertura 1 de Janeiro de 2010 / 31 de Dezembro de 2009, e do próprio balanço de trabalho reportado a 1 de Janeiro de 2009, contemplem, em termos de reconhecimento:

- Que continuem a ser reconhecidos os activos e passivos que já eram reconhecidos nos termos do POC e que também o devam ser pelas NCRF
- Deixem de se reconhecer activos e passivos que, embora o fossem nos termos do POC, o não devam ser ao abrigo das NCRF;
- Sejam reconhecidos activos e passivos que até aí o não eram, nos termos do POC, mas que o devam ser nos termos das NCRF.

Os ajustamentos que resultarem, designadamente, de situações de desreconhecimento, ou de novo reconhecimento, naturalmente que geram aumentos ou diminuições ao capital próprio em NCRF, por confronto com o mesmo em POC. Essas quantias deverão ser reconhecidas directamente em “resultados transitados”, se outra rubrica de capital próprio não se revelar mais adequada.

2.2.3. AS MUDANÇAS ASSOCIADAS À MENSURAÇÃO

Por sua vez, a preparação do balanço de abertura 1 de Janeiro de 2010 / 31 de Dezembro de 2009, e do próprio balanço de trabalho reportado a 1 de Janeiro de 2009, deverão contemplar, em termos de mensuração:

- Que os activos e passivos que já eram reconhecidos à luz do POC e que deverão continuar a sê-lo ao abrigo das NCRF, poderão:
 - Manter as mesmas quantias assumidas nos termos do POC;
 - Ver alteradas as suas quantias por força das novas normas, ou adopção de novas políticas em termos de mensuração, ao abrigo das NCRF, assumindo um novo “custo considerado”, gerando assim ajustamentos de transição;
- Que os activos e passivos que antes eram reconhecidos e que o não devam ser nos termos das NCRF, serão desreconhecidos com uma mensuração no reconhecimento correspondendo exactamente às quantias até aí assumidas por esses activos e passivos, gerando ajustamentos de transição pelo desreconhecimento;

- Os activos e passivos a reconhecer de novo, por força das NCRF, anteriormente não reconhecidos, entrarão de acordo com as regras de mensuração que lhes sejam aplicáveis nos termos das NCRF, gerando também, em confronto com o balanço nos termos do POC, ajustamentos de transição.

2.2.4. RECLASSIFICAÇÕES VERSUS AJUSTAMENTOS

As 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 novas mensurações / valorimetrias, ou decorrentes do surgimento de novos activos ou passivos e da remoção de activos ou de passivos. Diversamente do que ocorre com as reclassificações, os ajustamentos geram modificações dos resultados e/ou dos capitais próprios.

De notar que os **ajustamentos, afectando resultados e/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.

Podemos então, sinteticamente, referir 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, deverão ser reclassificadas, das rubricas POC para as rubricas SNC;
- Todas as quantias de activos e passivos, a desreconhecer, ou reconhecer de raiz, devê-lo-ão ser de acordo com as novas classificações previstas no SNC

Portanto, é conveniente que, por questões de praticabilidade, as metodologias na transição dos saldos do POC para o SNC, sejam construídas tendo em vista assegurar que:

- **Em primeiro lugar, se deva proceder à reclassificação das quantias** das rubricas em base POC para as correspondentes rubricas em base SNC, fazendo apelo a:
 - Construção de tabelas de conversão das contas POC para as contas SNC;
 - À decomposição do conteúdo das quantias inscritas nas contas POC, pois não haverá necessariamente uma correspondência “uma a uma” 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, se procedam 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;
 - De outras correcções às contas provocadas pela necessidade se eliminar erros.

2.3. DO POC PARA AS NCRF: RUBRICAS E SITUAÇÕES MAIS RELEVANTES

Por força até da enunciação, não exaustiva, efectuada pelo próprio Apêndice da NCRF 3, é possível antever um conjunto de situações potencialmente mais relevantes, na transição do POC para as NCRF.

2.3.1. SITUAÇÕES MAIS RELEVANTES EM TERMOS DE RECONHECIMENTO

Na transição, existe a possibilidade de que venham a ser **reconhecidos activos e passivos, rendimentos e gastos, que até aqui não o eram**, tais como os associados a:

- Activos intangíveis adquiridos, especialmente em concentrações de actividades empresariais;
- Activos relativos a exploração e avaliação de recursos minerais,
- Activos biológicos;
- Provisões para garantias a clientes, reestruturação e responsabilidades ambientais;
- Instrumentos financeiros (exceptuando o desreconhecimento retroactivo);
- Benefícios dos empregados.

2.3.2. SITUAÇÕES MAIS RELEVANTES EM TERMOS DE DESRECONHECIMENTO

Na transição, existe a possibilidade de que venham a deixar de ser **reconhecidos, ou seja, desreconhecidos, activos e passivos, rendimentos e gastos, que até aqui não o eram**, tais como os associados a:

- Activos intangíveis, especialmente gastos de instalação e expansão e despesas de investigação;
- Activos fixos tangíveis sem utilidade económica;
- Obras em curso aplicando o método do contrato completado;
- Provisões constituídas expressamente ao abrigo de disposições fiscais.

2.3.3. SITUAÇÕES MAIS RELEVANTES EM TERMOS DE MERA RECLASSIFICAÇÃO

Na transição, existe a possibilidade de que venham a ser reclassificados, ou apresentados em novas rubricas de balanço, por força dos novos critérios e requisitos, ou das possibilidades dadas pelas NCRF, os **activos e passivos, rendimentos e gastos**, tais como os associados a:

- Trespasse / goodwill;
- Ajustamentos / imparidades acumuladas em activos;
- Activos e passivos relacionados com locações financeiras;

- Propriedades de investimento;
- Activos em imparidade;
- Activos biológicos e afectos a actividades agrícolas;
- Activos afectos a avaliação de recursos minerais;
- Activos e passivos afectos a unidades operacionais descontinuadas;

- Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- Contratos de construção;
- Activos e passivos financeiros, bem como instrumentos de capital próprio;
- Acréscimos de rendimentos e de gastos;
- Activos e passivos por impostos diferidos;
- Benefícios dos empregados.

2.3.4. SITUAÇÕES MAIS RELEVANTES EM TERMOS DE MENSURAÇÃO

Na transição, existe a possibilidade de que venham a ver as suas quantias afectadas por alterações nos requisitos e opções de mensuração das NCRF, as rubricas de **activos e passivos, rendimentos e gastos**, tais como os associados a:

- Activos e passivos financeiros em geral, a custo, custo amortizado, ou a justo valor, que tenham um carácter permanente ou de negociação, e respectivas imparidades;
- Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- Contas a receber de clientes e outros terceiros e respectiva imparidade;
- Activos intangíveis em geral, sua depreciação e, em especial, no trespasse / goodwill;
- Activos fixos tangíveis, sua depreciação e imparidade;
- Propriedades de investimento, sejam segundo o modelo do custo (depreciação e imparidade) ou segundo o modelo do justo valor;
- Activos afectos à exploração e avaliação de recursos naturais;
- Activos biológicos em geral e afectos a actividades agrícolas;
- Inventários custeados segundo o LIFO;
- Contratos de construção;

- Provisões para garantias a clientes, para reestruturação e para responsabilidades ambientais;
- Benefícios dos empregados;
- Contas a receber de clientes e, vendas e prestações de serviços, com desfasamentos significativos nos prazos de cobrança;
- Em geral todas as valorimetrias até aqui determinadas por normas fiscais, inclusivamente em situações de relativa omissão das normas contabilísticas (especialmente em amortizações, custos diferidos, ajustamentos e provisões);

- Reservas afectas a flutuação de valores em instrumentos financeiros e em activos tangíveis;
- Rubricas de capital próprio e de resultados onde se projectam flutuações de justo valor de activos e passivos.

2.4. EXEMPLOS PRÁTICOS

Caso N.º 1 – “Sociedade Betão, Lda.”

Apresentam-se em seguida o Balanço e a Demonstração dos Resultados por Naturezas relativos ao ano N da empresa em epígrafe preparadas segundo o POC.

Considere entretanto que, a partir do Ano N+1, a “Sociedade Betão, Lda.” passa a adoptar o SNC, o que implica que, as contas a 31/12/N tenham que ser reconvertidas por dois motivos:

- (a) permitir a obtenção de informação comparativa no novo referencial, quando da preparação das primeiras Demonstrações Financeiras completas segundo o novo referencial, no ano N+1;

(b) tem que existir um “Balço de abertura”, reportado a 1/1/N+1, construído segundo as NCRF, a partir do qual, em continuidade, se proceda ao relato financeiro da sociedade segundo o SNC.

Pretende-se que:

- A. Crie o Balço de abertura construído segundo o SNC reportado a 1/1/N+1, considerando, além dos dados constantes das peças financeiras apresentadas, as informações adicionais que adiante se enunciam.

- B. Obtenha uma demonstração dos resultados por naturezas referente ao ano N de acordo com o SNC, para efeitos de obtenção de dados comparativos, quando da construção das demonstrações financeiras de N+1.

As informações adicionais a tomar em conta são as seguintes:

- 1. Em “Equipamento básico” inclui-se uma linha fabril cujo custo de aquisição foi de 1.000 em N-4 e que tem vindo a ser amortizado a 10% ao ano, mas que está neste momento fora de uso por se considerar que o mesmo é extremamente caro socorrendo-se a empresa de serviços externos por um preço mais barato.

- 2. Em “Partes de capital em empresas associadas” inclui-se uma participação na “Empresa A”, a que correspondem 31% de direitos de voto, adquirida por 270 e registada na contabilidade por 2.100 (com a revalorização reconhecida em “Reservas de Reavaliação”) fruto de uma avaliação efectuada por um consultor externo em N-3. O Capital Próprio da empresa participada, à data de 31/12/N,

Activo nos termos do POC

ACTIVO	31/12/N		
	Activo Bruto	Amortiz/Ajust	Activo Liquido
IMOBILIZADO:			
Imobilizações Incorpóreas:			
Trespases	8	0	8
Sub-Total	8	0	8
Imobilizações Corpóreas:			
Terrenos e recursos naturais	609	0	609
Edifícios e outras construções	112	111	1
Equipamento Básico	1.849	48	1.801
Equipamento transporte	561	548	13
Ferramentas e utensílios	85	77	8
Equipamento administrativo	354	272	82
Sub-Total	3.570	1.056	2.514
Investimentos Financeiros:			
Partes de capital em empresas assoc.	2.297	0	2.297
Títulos e outras aplicações financeiras	8	0	8
Adiantamentos por conta inv. fin.	39	0	39
Sub-Total	2.344	0	2.344
CIRCULANTE:			
Existências:			
Produtos e trabalhos em curso	2.502	0	2.502
Mercadorias	898	0	898
Sub-Total	3.400	0	3.400
Médio e longo prazo			
Clientes - Retenções	385	0	385
Cliente cobrança duvidosa	501	349	152
Outros devedores	412	0	412
Curto Prazo			
Clientes - c/c	8.000	2.245	5.755
Adiantamentos a fornecedores	11	0	11
Estado e outros entes públicos	47	0	47
Outros devedores	35	0	35
Sub-Total	9.391	2.594	6.797
Depósitos Bancários e Caixa:			
Depósitos bancários	372		372
Caixa	55		55
Sub-Total	427	0	427
Acréscimos e Diferimentos:			
Acréscimos de proveitos	106		106
Custos diferidos	19		19
Sub-Total	125	0	125
Total de Amortizações		1.056	
Total de Ajustamentos		2.594	
TOTAL DO ACTIVO	19.265	3.650	15.615

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO NOS TERMOS DO POC

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	31/12/N
CAPITAL PRÓPRIO:	
Capital:	
Capital	500
Prestações suplementares	75
Ajust. partes capital em filiais e associadas	138
Reservas:	
Reservas de reavaliação	1.830
Legais	35
Outras reservas	120
Resultados transitados	521
Sub-Total	3.219
Resultado Liquido	352
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	3.571
PASSIVO:	
Dividas a terceiros - Médio e longo prazo	
Outros accionistas (Sócios)	299
Fornecedores de imobilizado c/c	2.401
Dividas a terceiros - Curto prazo	
Dividas a instituições de crédito	2.709
Adiantamentos por conta de vendas	30
Fornecedores c/c	2.788
Fornecedores com títulos a pagar	3.488
Fornecedores de imobilizado com títulos a pagar	0
Adiantamentos de clientes	6
Fornecedores de imobilizado c/c	0
Estado e outros entes públicos	92
Outros credores	13
Sub-Total	11.826
Acréscimos e Diferimentos:	
Acréscimos de custos	218
Proveitos diferidos	0
Sub-Total	218
TOTAL DO PASSIVO	12.044
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	15.615

Demonstração dos Resultados por Naturezas nos termos do POC

- Custos e Perdas -

CUSTOS E PERDAS	Período N	
	Sub-total	Total
Custo mercadorias vendidas e matérias consumidas		3.614
Fornecimentos e serviços externos		4.110
Custos com o pessoal:		
Remunerações	1.389	
Encargos sociais	435	1.824
Amortizações do imobilizado corpóreo e incorp.	145	
Ajustamentos	13	
Provisões	0	158
Impostos	153	
Outros custos e perdas operacionais	1	154
(A)		9.860
Custos e perdas financeiros		658
(C)		10.518
Custos e perdas extraordinários		46
(E)		10.564
Imposto sobre o rendimento do exercício		38
(G)		10.602
Resultado líquido do exercício		352
TOTAL		10.953

Demonstração dos Resultados por Naturezas nos termos do POC

- Proveitos e Ganhos -

PROVEITOS E GANHOS	Período N	
	Sub-total	Total
Vendas	854	
Prestações de serviços	8.716	9.570
Variação da produção		867
Trabalhos para a própria empresa		3
Proveitos suplementares		0
Subsídios à exploração		0
Outros proveitos e ganhos operacionais		78
Reversões de amortizações e ajustamentos		0
(B)		10.517
Proveitos e ganhos financeiros		93
(D)		10.610
Proveitos e ganhos extraordinários		343
(F)		10.953

Resumo:		
Resultados Operacionais	(B)-(A)	658
Resultados Financeiros	((D)-(B))-((C)- (A))	-565
Resultados Correntes	(D)-(C)	93
Resultados antes de Impostos	(F)-(E)	390
Resultado Líquido	(F)-(G)	352

Caso prático nº 1 – “Sociedade Betão, Lda.”

- Proposta de solução -

Sugestão de Solução

Reclassificação das quantias líquidas dos Activos POC para SNC													
POC	SNC	Activo não corrente				Activo corrente							TOTAL
		Activos fixos tangíveis	Trespasse	Participações financeiras - MEP	Particip. financeiras - outros métodos	Outros activos financeiros	Inventários	Clientes	Adiantam. a fornecedores	Estado e outros entes públicos	Outras contas a receber	Diferim.	
Imobilizado Incorpóreo													
Trespasse			8										8
Imobilizado Corpóreo													
Terrenos e Recursos Naturais		609											609
Edifícios e Outras Construções		1											1
Equipamento Básico		1.801											1.801
Equipamento de Transporte		13											13
Ferramentas e Utensílios		8											8
Equipamento Administrativo		82											82
Investimentos Financeiros													
Partes de capital em empr. Assoc.				197	2.100								2.297
Títulos e out. aplic. Financeiras						8							8
Adiant. p/ conta de invest. financ						39							39
Existências													
Produtos e trabalhos em curso							2.502						2.502
Mercadorias							898						898
Dívidas de Terceiros - M L P:													
Clientes C/C								385					385
Clientes de Cobrança Duvidosa								152					152
Outros Devedores										412			412
Dívidas de Terceiros - Curto Prazo:													
Clientes C/C								5.755					5.755
Adiantamentos a fornecedores									11				11
Estado e Outros Entes Públicos										47			47
Outros Devedores											35		35

Reclassificação das quantias líquidas dos Activos POC para SNC (Continuação)

POC	SNC		Activo não corrente			Activo corrente						TOTAL	
	Activos fixos tangíveis	Trespasse	Participações financeiras - MEP	Particip. financeiras - outros métodos	Outros activos financeiros	Inventários	Clientes	Adiantam. a fornecedores	Estado e outros entes públicos	Outras contas a receber	Diferim.		Caixa e depósitos bancários
Acréscimos de Proveitos										106			106
Custos Diferidos											19		19
TOTAL	2.514	8	197	2.100	47	3.400	6.292	11	47	553	19	427	15.615

Reclassificação das quantias dos Passivos do POC para SNC

SNC	Passivo não corrente	Passivo corrente				TOTAL
	Outras contas a pagar	Fornecedores	Estado e outros entes públicos	Financiamentos obtidos	Outras contas a pagar	
POC						
Dívidas a terceiros - Médio e Longo Prazo						
Dívidas a instituições de crédito						0
Outros Accionistas (sócios)	299					299
Fornecedores de imobilizado	2.401					2.401
Outros empréstimos obtidos						0
Dívidas a terceiros - Curto Prazo						0
Dívidas a instituições de crédito				2.709		2.709
Adiantamentos por conta de vendas					30	30
Fornecedores C/C		2.788				2.788
Fornecedores - Facturas em recep. e confer.						0
Fornecedores - Títulos a pagar		3.488				3.488
Empresas do Grupo						0
Empresas Participadas e participantes						0
Outros Accionistas (sócios)						0
Adiantamento de clients					6	6
Outros empréstimos obtidos						0
Fornecedores de Imobilizado C/C						0
Estado e Outros Entes Públicos			92			92
Outros Credores					13	13
Acréscimos e Diferimentos						0
Acréscimos de Custos					218	218
Proveitos Diferidos						0
TOTAL	2.700	6.276	92	2.709	267	12.044

Reclassificação das quantias do Capital Próprio do POC para SNC

	SNC	Capital realizado	Outros instr. de capital próprio	Reservas legais	Outras reservas	Ajustamentos em activos financeiros	Resultados transitados	Resultado líquido do exercício	TOTAL
POC									
Capital		500							500
Prestações Suplementares			75						75
Ajustament. de partes de capital em filiais e assoc.						138			138
Reservas legais				35					35
Outras Reservas					120				120
Reservas de Reavaliação						1.830			1.830
Resultados transitados							521		521
Resultado líquido do exercício								352	352
									0
TOTAL		500	75	35	120	1.968	521	352	3.571

Ajustamentos às quantias do activo nos termos do SNC

Ajustamentos gerados pelas NCRF	Activos fixos tangíveis	Trespasse	Participações financeiras - método da equivalência patrimonial	Participações financeiras - outros métodos	Outros activos financeiros	Inventários	Clientes	Adiantamentos a fornecedores	Estado e outros entes públicos	Outras contas a receber	Diferimentos	Caixa e depósitos bancários	TOTAL
1. Imparidade do equipamento fabril	-500												-500
2. Ajustamento ao valor de participação				-1945									-1.945
2. Nova classificação da participação			155	-155									0
3. Imparidade de clientes							-4.500						-4.500
4. Anulação de "Trespasse"		-8											-8
Total dos Ajustamentos	-500	-8	155	-2.100	0	0	-4.500	0	0	0	0	0	-6.953

Ajustamentos às quantias do passivo nos termos do SNC

Ajustamentos gerados pelas NCRF	Outras contas a pagar	Fornecedores	Estado e outros entes públicos	Financiamentos obtidos	Outras contas a pagar	TOTAL
5. Renegociação de dívida de fornecedor		-354				-354
Total dos Ajustamentos	0	-354	0	0		-354

Ajustamentos às quantias do Capital Próprio nos termos do SNC

Ajustamentos / Remensurações NCRF:	Capital realizado	Outros instr. de capital próprio	Reservas legais	Outras reservas	Ajustamentos em activos financeiros	Resultados transitados	TOTAL
1. Imparidade do equipamento fabril						-500	-500
2. Ajustamento ao valor de participação					-1.830	-115	-1.945
3. Imparidade de clients						-4.500	-4.500
4. Anulação de "Trespasse"						-8	-8
5. Renegociação de dívida de fornecedor						354	354
Total dos Ajustamentos	0	0	0	0	-1.830	-4.769	-6.599

Ajustamentos apresentados sob a forma de lançamento digráfico recorrendo a contas e com indicação das NCRF aplicáveis:

Situações	Débito	Crédito	Quantia	NCRF
1. Imparidade da linha fabril	56 – Resultados transitados	433 – Equipamento básico	500	NCRF 3 e NCRF 12
2. Ajuste da participação na “Empresa A” para o MEP	57 – Ajustam. em activos financeiros		1.830	NCRF 3 e NCRF 13
	56 – Resultados transitados	4122 – Invest. em assoc. – Part. Out. métodos	115 1.915	
2. Nova classificação da participação na “Empresa A”	4111 – Partic. De capital – MEP	4122 – Particip. De capital – Out. Métodos	155	NCRF 13
3. Imparidade em clientes	56 – Resultados transitados	219 – Perdas por imparidade acumuladas	4.500	NCRF 3 e NCRF 27
4. Anulação da rubrica de “Trespasse”	56 – Resultados transitados	441 – Trespasse (goodwill)	8	NCRF 3 e NCRF 6
5. Fornecedor a “custo amortizado” / valor actual	221 – Fornecedores	56 – Resultados transitados	354	NCRF 3 e NCRF 27

Reclassificação das quantias da demonstração dos resultados por naturezas do POC para o SNC

SNC	Vendas e serviços prestados	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 dívidas a receber (perdas/reversões)	Outros rendimentos e ganhos	Outros gastos e perdas	Gastos/reversões de depreciação e de amortização	Juros e rendimentos similares obtidos	Juros e gastos similares suportados	Imposto Sobre rendimento do período	Total
POC														
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas				-3.614										-3.614
Fornecimentos e Serviços Externos					-4.110									-4.110
Custos com o Pessoal						-1.824								-1.824
Amortizações do imobiliário Corpóreo e Incorpóreo										-145				-145
Ajustamentos							-13							-13
Provisões														0
Impostos										-153				-153
Outros Custos e Perdas Operacionais										-1				-1
Custos e Perdas Financeiros													-658	-658
Custos e Perdas Extraordinários										-46				-46
Imposto sobre o rendimento do exercício													-38	-38

Reclassificação das quantias da demonstração dos resultados por naturezas do POC para o SNC (continuação)

SNC	Vendas e serviços prestados	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 dívidas a receber (perdas/reversões)	Outros rendimentos e ganhos	Outros gastos e perdas	Gastos/reversões de depreciação e de amortização	Juros e rendimentos similares obtidos	Juros e gastos similares suportados	Imposto Sobre rendimento do período	Total
POC														
Vendas														
Prestações de Serviços														
Variação da Produção														
Trabalhos para a própria empresa			3											3
Proveitos Suplementares														0
Subsídios à Exploração														0
Outros Proveitos e Ganhos Operacionais								77						77
Reversões de amortizações e ajustamentos														0
Proveitos e Ganhos Financeiros											93			93
Proveitos e Ganhos Extraordinários								343						343
TOTAL	9571	867	3	-3.614	-4.110	-1.824	-13	420	-200	-145	93	-658	-38	352

De salientar que no caso de a demonstração dos resultados do ano N tivesse ela própria sido construída em obediência às NCRF, existem dois ajustamentos que seriam susceptíveis de afectar os resultados desse ano, tais como:

- O reconhecimento da perda por imparidade do equipamento fabril, de 500;
- Os ganhos financeiros pela diferença entre o valor nominal e o custo amortizado da dívida do fornecedor, de 354.

Desse modo, na construção da Demonstração dos resultados por naturezas do SNC, surgiria a rubrica de “Perdas por Imparidade de activos depreciables / amortizáveis”, por 500. Por outro lado, a rubrica de “Juros e gastos similares obtidos” teria um efeito favorável de 354, passando de 93 para 447. Desse modo, o resultado líquido de N, segundo as NCRF seria de 206 (352-500+354).

BALANÇO NOS TERMOS DO SNC

Rubricas	1/01/N+1 Quantias
Activo	
Activo não corrente	2.413
Activos fixos tangíveis	2.014
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial	352
Participações financeiras - outros métodos	0
Outros activos financeiros	47
Activo corrente	6.249
Inventários	3.400
Clientes	1.792
Adiantamentos a fornecedores	11
Estado e outros entes públicos	47
Outras contas a receber	553
Diferimentos	19
Caixa e depósitos bancários	427
Total do activo	8.662
Capital próprio	
Capital realizado	500
Outros instrumentos de capital	75
Reservas Legais	35
Outras Reservas	120
Ajustamentos em activos financeiros	138
Resultados transitados (*)	-3.896
Total do capital próprio	-3.028
Passivo	
Passivo não corrente	2.700
Outras contas a pagar	2.700
Passivo corrente	8.990
Fornecedores	5.922
Adiantamentos de clientes	0
Estado e outros entes públicos	92
Financiamentos obtidos	2.709
Outras contas a pagar	267
Total do passivo	11.690
Total do capital próprio e do passivo	8.662

(*) incluindo resultado líquido de N.

(*) Incluindo Resultado Líquido proveniente do ano N

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS NOS TERMOS DO SNC

RENDIMENTOS E GASTOS	N
Vendas e serviços prestados	9.571
Subsídios à exploração	0
Variação nos inventários da produção	867
Trabalhos para a própria entidade	3
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	-3.614
Fornecimentos e serviços externos	-4.110
Gastos com o pessoal	-1.824
Imparidade de inventários (perdas/reversões)	0
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	-13
Provisões (aumentos/reduções)	0
Aumentos/reduções de justo valor	0
Outros rendimentos e ganhos	420
Outros gastos e perdas	-200
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	1.100
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	-145
Imparidade de investimentos depreciables / amortizáveis (perdas / reversões)	-500
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	455
Juros e rendimentos similares obtidos	447
Juros e gastos similares suportados	-658
Resultado antes de impostos	244
Imposto sobre o rendimento do período	-38
Resultado líquido do período	206

Caso N.º 2 - Empresa “Aluguer de equipamentos, S.A.”

Apresentam-se em seguida o Balanço e a Demonstração dos Resultados por Naturezas relativos ao ano N da empresa em epígrafe preparadas segundo o POC.

Considere entretanto que, a partir do Ano N+1, a “**Aluguer de equipamentos, S.A.**” passa a adoptar o novo referencial contabilístico, o que implica que, as contas a 31/12/N tenham que ser refeitas por dois motivos:

- a) permitir a obtenção de informação comparativa no novo referencial, quando da preparação das Demonstrações Financeiras do ano N+1;
- b) tem que existir um “Balanço de abertura”, reportado a 1/1/N+1, construído segundo o novo referencial, a partir do qual, em continuidade, se proceda ao relato financeiro da sociedade segundo o SNC.

Pretende-se que:

- A. Crie o Balanço de abertura construído segundo o SNC reportado a 1/1/N+1, considerando, além dos dados constantes das peças financeiras apresentadas, as informações adicionais que adiante se enunciam.
- B. Obtenha uma demonstração dos resultados por naturezas referente ao ano N de acordo com o SNC, para efeitos de obtenção de dados comparativos, quando da construção das demonstrações financeiras de N+1.

As informações adicionais a tomar em conta são as seguintes:

1. Durante o ano N foram adquiridos equipamentos afectos a actividade operacional, por um preço de 1.200 sobre os quais se obteve um *rappel* de 10%, que foi reconhecido como “desconto de pronto pagamento obtido”. Estes amortização têm um período de vida útil de 8 anos, tendo iniciado a sua utilização no princípio de Julho de N.
2. O capital da empresa corresponde a 1.200 acções de valor nominal 1 €uro. Destas, existem 1.000 acções ordinárias ao portador e 200 acções com dividendo preferencial, sem direito a voto em Assembleia-geral.
3. Em 31/12/N, existiam 150 relativos a férias não gozadas por parte dos trabalhadores da empresa, não reconhecidas na contabilidade.
4. Existem ajustamentos relativos a clientes de cobrança duvidosa, na quantia de 400, correspondendo à totalidade das respectivas dívidas. Entretanto, relativamente a três clientes representando 120, foi negociado em Janeiro de N+1 um acordo de regularização de dívida no sentido da sua recuperação durante um prazo de três anos em prestações mensais constantes, sem consideração de qualquer juro. A empresa, quando desconta títulos de crédito junto da banca suporta uma taxa de juro efectiva de 6% ao ano. Estima-se que a quantia de 120, descontada para 31/12/N represente 101.
5. Existem um penhor mercantil de equipamentos, no valor de 2.000, prestados junto de uma instituição bancária, para garantir um financiamento contratualizado por 1.000.

Activo nos termos do POC

ACTIVO	31/12/N		
	Activo Bruto	Amortiz/Ajust	Activo Liquido
IMOBILIZADO:			
Imobilizações Incorpóreas:			
Despesas de Instalação	5	5	0
Sub-Total	5	5	0
Imobilizações Corpóreas:			
Equipamento Básico	15.856	9.921	5.935
Equipamento transporte	1.146	693	453
Ferramentas e utensílios	70	68	2
Equipamento administrativo	159	125	34
Imobilizações em Curso	11	2	9
Sub-Total	17.242	10.809	6.433
CIRCULANTE:			
Dívidas de Terceiros:			
Curto Prazo			
Clientes - c/c	2.120	0	2.120
Clientes - Títulos a Receber	13	0	13
Cliente cobrança duvidosa	433	412	21
Outros devedores	92	0	92
Sub-Total	2.658	412	2.246
Títulos Negociáveis:			
Outros Títulos Negociáveis	3		3
Sub-Total	3	0	3
Depósitos Bancários e Caixa:			
Depósitos bancários	80		80
Caixa	8		8
Sub-Total	88	0	88
Acréscimos e Diferimentos:			
Acréscimos de proveitos	0		0
Custos diferidos	87		87
Sub-Total	87	0	87
Total de Amortizações		10.809	
Total de Ajustamentos		412	
TOTAL DO ACTIVO	20.080	11.221	8.857

Capital Próprio e Passivo nos termos do POC

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	31/12/N
CAPITAL PRÓPRIO:	
Capital:	
Capital	1.200
Prestações suplementares	115
Reservas:	
Legais	200
Outras reservas	204
Resultados transitados	124
Sub-Total	1.843
Resultado Líquido	374
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	2.217
PASSIVO:	
Dividas a terceiros - Médio e longo prazo	
Dívidas a Instituições de Crédito	324
Fornecedores de imobilizado c/c	2.653
Dividas a terceiros - Curto prazo	
Dividas a instituições de crédito	696
Fornecedores c/c	188
Fornecedores com títulos a pagar	84
Fornecedores de imobilizado com títulos a pagar	156
Fornecedores de imobilizado c/c	2.039
Estado e outros entes públicos	279
Outros accionistas (Sócios)	0
Outros credores	92
Sub-Total	6.511
Acréscimos e Diferimentos:	
Acréscimos de custos	129
Sub-Total	129
TOTAL DO PASSIVO	6.640
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	8.857

**Caso prático nº 2 – Empresa “Aluguer de equipamentos,
SA”
- Proposta de solução -**

Sugestão de Solução

Reclassificação de quantias dos Activos de POC para SNC						
POC	SNC	Activo não corrente	Activo corrente			TOTAL
		Activos fixos tangíveis	Clientes	Outras contas a receber	Activos financeiros detidos para negociação	
Imobilizado Corpóreo						
Equipamento Básico		5.935				5.935
Equipamento de Transporte		453				453
Ferramentas e Utensílios		2				2
Equipamento Administrativo		34				34
Outras Imobilizações Corpóreas		9				9
Dívidas de Terceiros - Curto Prazo:						
Clientes C/C			2.120			2.120
Clientes - Títulos a receber			13			13
Clientes de cobrança duvidosa			21			21
Outros Devedores				92		92
Subscritores de Capital						0
Outros títulos negociáveis					3	3
Depósitos bancários e caixa						
Depósitos Bancários					80	80
Caixa					8	8
Acréscimos e Diferimentos						
Acréscimos de Proveitos				87		87
Custos Diferidos						0
TOTAL		6.433	2.154	179	3	88

Reclassificação de quantias dos Passivos do POC para SNC

SNC	Passivo não corrente		Passivo corrente				TOTAL
	Financiamentos obtidos	Outras contas a pagar	Fornecedores	Estado e outros entes públicos	Financiamentos obtidos	Outras contas a pagar	
POC							
Dívidas a terceiros - Médio e Longo Prazo							
Dívidas a instituições de crédito					324		324
Outros Accionistas (sócios)							0
Fornecedores de imobilizado		2.653					2.653
Outros empréstimos obtidos							0
Dívidas a terceiros - Curto Prazo							
Dívidas a instituições de crédito					696		696
Adiantamentos por conta de vendas							0
Fornecedores C/C			188				188
Fornecedores - Facturas em recep. e confer.							0
Fornecedores - Títulos a pagar			84				84
Forneced. de Imobilizado - Títulos a pagar		156					156
Fornecedores de Imobilizado C/C		2.039					2.039
Estado e Outros Entes Públicos				279			279
Outros Credores						92	92
Acréscimos e Diferimentos							
Acréscimos de Custos						129	129
Proveitos Diferidos							0
TOTAL	0	4.848	272	279	1.020	221	6.640

Reclassificação das quantias do Capital Próprio de POC para SNC							
	SNC						
POC	Capital realizado	Outros instr. de capital próprio	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Resultado líquido do exercício	TOTAL
Capital	1.200						1.200
Acções (Quotas) Próprias							0
Prestações Suplementares		115					115
Reserva especial de emissão							0
Ajustament. de partes de capital em filiais e assoc.							0
Reservas legais			200				200
Reservas livres							0
Reservas Estatutárias							0
Outras Reservas				204			204
Reservas de Reavaliação							0
Resultados transitados					124		124
Resultado líquido do exercício						374	374
							0
TOTAL	1.200	115	200	204	124	374	2.217

Ajustamentos aos activos nos termos do SNC

Ajustamentos gerados pelas NCRF	Activos fixos tangíveis	Clientes	Outras contas a receber	Activos financeiros detidos para negociação	Caixa e depósitos bancários	TOTAL
1. Correção derivada ao <i>rappel</i>	-112					-112
4. Reversão de imparidade de clientes		120				120
4. Efeito financeiro da recuperação da dívida de clientes		-19				-19
Total dos Ajustamentos	-112	101	0	0	0	-11

Ajustamentos aos passivos nos termos do SNC

Ajustamentos gerados pelas NCRF	Passivo não corrente	Passivo corrente				TOTAL
	Financiamentos obtidos	Fornecedores	Estado e outros entes públicos	Financiamentos obtidos	Outras contas a pagar	
2. Acções preferenciais como passivo	200					200
3. Reconhecimento de férias não gozadas					150	150
Total dos Ajustamentos	200	0	0	0	150	350

Ajustamentos nas rubricas de capitais próprios nos termos do SNC

Ajustamentos gerados pelas NCRF	Capital realizado	Outros instr. de capital próprio	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	TOTAL
1. Correção derivada do <i>rappel</i>					-112	-112
2. Acções preferenciais como passivo	-200					-200
3. Reconhecimento de férias não gozadas					-150	-150
4. Reversão de imparidade de clientes					120	120
4. Efeito financeiro da recuperação da dívida de clientes					-19	-19
Total dos Ajustamentos	-200	0	0	0	-161	-361

Ajustamentos apresentados sob a forma de lançamento digráfico recorrendo a contas e com indicação das NCRF aplicáveis:

Situações	Débito	Crédito	Quantia	NCRF
1. <i>Rappel</i> na aquisição de equipamentos	56 – Resultados transitados	433 – Equipamento básico	112	NCRF 3 e NCRF 7
2. Reclassificação das acções preferenciais	51 - Capital	26 – Acções preferenciais sem voto	200	NCRF 3 e NCRF 27
3. Reconhecimento de férias não gozadas	56 – Resultados transitados	231 – Remunerações a pagar	150	NCRF 3 e NCRF 28
4. Reversão da imparidade de clientes	219 – Perdas por imparidade acumuladas	56 – Resultados transitados	120	NCRF 3 e NCRF 27
4. Efeito financeiro da renegociação da dívida de clientes	56 – Resultados transitados	211 – Clientes c/ corrente	19	NCRF 3 e NCRF 27

Reclassificação das quantias da demonstração dos resultados por naturezas do POC para o SNC

SNC	Vendas e serviços prestados	Subsídios à exploração	Trabalhos para a própria entidade	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	Fornecimentos e serviços externos	Gastos com o pessoal	Imparidade de dívidas a receber (perdas/ reversões)	Outros rendimentos e ganhos	Outros gastos e perdas	Gastos/reversões de depreciação e de amortização	Juros e rendimentos similares obtidos	Juros e gastos similares suportados	Imposto Sobre rendimento do período	Total
POC														
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas														0
Fornecimentos e Serviços Externos					1.518									1.518
Custos com o Pessoal						1.135								1.135
Amortizações do imobiliário Corpóreo e Incorpóreo										2.628				2.628
Ajustamentos							85							85
Provisões														0
Impostos									17					17
Outros Custos e Perdas Operacionais														0
Custos e Perdas Financeiros												387		387
Custos e Perdas Extraordinários									11					11
Imposto sobre o rendimento do exercício													179	179

Reclassificação das quantias da demonstração dos resultados por naturezas do POC para o SNC (continuação)

SNC	Vendas e serviços prestados	Subsídios à exploração	Trabalhos para a própria entidade	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	Fornecimentos e serviços externos	Gastos com o pessoal	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	Outros rendimentos e ganhos	Outros gastos e perdas	Gastos/reversões de depreciação e de amortização	Juros e rendimentos similares obtidos	Juros e gastos similares suportados	Imposto Sobre O rendimento do período	Total
POC														
Vendas														0
Prestações de Serviços	5.739													5.739
Variação da Produção														0
Trabalhos para a própria empresa														0
Proveitos Suplementares														0
Subsídios à Exploração		2												2
Outros Proveitos e Ganhos Operacionais														0
Reversões de amortizações e ajustamentos														0
Proveitos e Ganhos Financeiros								120			444			564
Proveitos e Ganhos Extraordinários								29						29
TOTAL	5.739	2	0	0	1.518	1.135	85	151	28	2.628	444	387	179	374

De salientar que todos os ajustamentos que, para efeitos de balanço de entrada a 1 de Janeiro de N+1 foram considerados por contrapartida de Resultados Transitados, por dizerem respeito a efeitos ocorridos no exercício N, ao construir-se a demonstração de resultados por naturezas comparativa, teriam expressão nas seguintes rubricas:

- Estorno em resultados do *Rappel* na aquisição de equipamentos - diminuição de Outros rendimentos e ganhos. De 112;
- Reconhecimento de férias não gozadas - aumento nos Gastos com pessoal de 150;
- Reversão da imparidade de clientes - Aumento nas reversões de imparidade de dívidas a receber, de 120;
- Efeito financeiro da renegociação da dívida de clientes - Aumento em Juros e rendimentos similares obtidos, de 19.

Finalmente, de notar que a existência de um penhor mercantil sobre equipamentos, de 2.000, é uma informação que apenas releva para inclusão no Anexo às demonstrações financeiras, não afectando os saldos.

Balanço nos Termos do SNC

Rubricas	1/01/N+1
	Quantias
Activo	
Activo não corrente	6.321
Activos fixos tangíveis	6.321
Activo corrente	2.525
Clientes	2.255
Outras contas a receber	179
Activos financeiros detidos para negociação	3
Caixa e depósitos bancários	88
Total do activo	8.846
Capital próprio	
Capital realizado	1.000
Outros instrumentos de capital	115
Reservas Legais	200
Outras Reservas	204
Resultados transitados (*)	337
Total do capital próprio	1.856
Passivo	
Passivo não corrente	5.048
Financiamentos obtidos	200
Outras contas a pagar	4.848
Passivo corrente	1.942
Fornecedores	272
Estado e outros entes públicos	279
Financiamentos obtidos	1.020
Outras contas a pagar	371
Total do passivo	6.990
Total do capital próprio e do passivo	8.846

(*) incluindo resultado líquido de N.

Demonstração dos Resultados por Naturezas nos Termos do SNC

RENDIMENTOS E GASTOS	Período N
Vendas e serviços prestados	5.739
Subsídios à exploração	0
Variação nos inventários da produção	0
Trabalhos para a própria entidade	0
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	0
Fornecimentos e serviços externos	-1.518
Gastos com o pessoal	-1.285
Imparidade de inventários (perdas/reversões)	0
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	35
Provisões (aumentos/reduções)	0
Aumentos/reduções de justo valor	0
Outros rendimentos e ganhos	31
Outros gastos e perdas	-28
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	2.974
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	-2.620
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	354
Juros e rendimentos similares obtidos	444
Juros e gastos similares suportados	-406
Resultado antes de impostos	392
Imposto sobre o rendimento do período	-179
Resultado líquido do período	213

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Legislação:

- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprova o SNC;
- Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, que aprova os Modelos de Demonstrações Financeiras;
- Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro, que homologa a Estrutura Conceptual do SNC;
- Aviso n.º 15653/2009, de 7 de Setembro, que homologa as Normas Interpretativas do SNC;
- Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro, que homologa as NCRF para as Pequenas Entidades;
- Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro que homologa as NCRF;
- Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, que aprova o Código de Contas.

GLOSSÁRIO

CNC: Comissão de Normalização Contabilística

DC: Directrizes Contabilísticas

DF: Demonstrações Financeiras

DL: Decreto-Lei

EC: Estrutura Conceptual

IASB: International Accounting Standards Board

IFRS: International Financial Reporting Standards

NCRF: Norma Contabilística e de Relato Financeiro

POC: Plano Oficial de Contabilidade:

PCGA: Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

SNC: Sistema de Normalização Contabilístico

TOC: Técnico Oficial de Contas