

**A DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL  
PRÓPRIO**

Carla Alexandra Lima Macedo

Dissertação de Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Dr. José Maria Monteiro de Azevedo Rodrigues, professor associado convidado do  
Departamento de Contabilidade do ISCTE-IUL

Dezembro 2010

## **Agradecimentos**

Ao Prof. Azevedo Rodrigues, pela sugestão do tema desta dissertação,

Aos meus amigos, por todo o apoio e ajuda,

À minha família, por tudo!

## Sumário

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC), veio introduzir uma demonstração financeira que até à data não existia – a Demonstração das Alterações no Capital Próprio.

Importa assim estudar a sua elaboração, analisando as normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF) do SNC de forma a identificar os diversos itens que compõem esta demonstração e concluir sobre a leitura da mesma, isto é, qual o interesse na identificação e relato destes movimentos para os diversos destinatários das demonstrações financeiras, tendo em atenção que esta se destina a proporcionar uma informação mais útil e relevante aos investidores.

Do estudo efectuado, podemos concluir que a Demonstração das Alterações no Capital Próprio (DACP) contribui efectivamente para a melhoria da compreensão e relevância da informação financeira divulgada. Enquanto no POC, a classe do Capital era apenas tratada em algumas notas no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (não existindo nenhuma demonstração específica para o efeito), com o SNC as empresas são obrigadas a uma maior e melhor divulgação, quer em relação a transacções dentro da empresa, quer em transacções ligadas a outras empresas, quer mesmo, a transacções com os próprios detentores de capital. O mesmo se estende às notas do Anexo que apesar de requerer a divulgação, muitas vezes, a mesma, não era efectuada.

O que trás mais valor acrescentado à classe do Capital é certamente o facto de existir uma demonstração direccionada para esta classe e que consegue relacionar todas as transacções ocorridas com os diversos intervenientes e quais os principais motivos (origens) dessas movimentações, mostrando assim o impacto da acção dos accionistas, a acção da empresa e a acção com as empresas interligadas.

Contudo, não menosprezando a importância da DACP, as NCRF vêm efectivamente exigir uma maior divulgação de informação no Anexo, o que por sua vez faculta/ajuda ainda mais à leitura e interpretação da DACP. O grande contributo é mesmo a maior transparência.

Palavras-chave: Capital Próprio; Demonstração; Normas Contabilísticas

JEL Classification: M41, M49

## **Abstract**

The new System Accounting Standards (SNC) has introduced a financial statement to date that did not exist - the Statement of Changes in Equity (DACP).

It is therefore important to study their development, analyzing the accounting standards of financial reporting (NCRF) of SNC to identify the various items that compose this demonstration and allow to conclude from the reading of it, that is, what interest lay on identifying and reporting these movements for the various recipients of the financial statements, keeping in mind that this is intended to provide a more useful and relevant information to investors.

This study, we conclude that the DACP actually contributes to improve the understanding and relevance of financial information. While the POC, the class of capital was only treated in some notes in the Appendix to the financial statements (one can verify the absence of any specific statement to that effect), with the SNC companies are required to provide more and better disclosure, both in relation to transactions within the company, or in transactions linked to other companies or even their own transactions with equity holders. The same extends to the notes on the Appendix that despite requiring disclosure, many times it was not made.

The added value to the class of Capital is certainly the fact that there is a statement directed to this class and can relate to all transactions taking place with stakeholders and what are the main reasons (sources) of such movements, thus showing the impact of action of the shareholders, the company's action and action with the Affiliated Companies.

However, no matter value to the DACP, the NCRF come to require more disclosure of information in the Appendix to the Accounts, which in turn helps to further reading and interpretation of the DACP. The largest contribution is even greater transparency.

Keywords: Equity; Statement; Accounting Standards

JEL Classification: M41, M49

## Lista de Siglas

<b>SNC</b>	Sistema de Normalização Contabilística
<b>POC</b>	Plano Oficial de Contabilidade
<b>NCRF</b>	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
<b>EC</b>	Estrutura Conceptual
<b>IAS</b>	International Accounting Standards (Normas Internacionais de Contabilidade)
<b>IFRS</b>	Norma Internacional de Relato Financeiro (“International Financial Reporting Standards”)
<b>TOC</b>	Técnico Oficial de Contas
<b>IASB</b>	“International Accounting Standards Board”
<b>ROC</b>	Revisor Oficial de Contas
<b>CNC</b>	Comissão de Normalização Contabilística
<b>CSC</b>	Código das Sociedades Comerciais
<b>DACP</b>	Demonstração das Alterações ao Capital Próprio
<b>NIC</b>	Norma Internacional de Contabilidade
<b>ABDR</b>	Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados
<b>RLE</b>	Resultado Líquido do Exercício

## Índice

1. Introdução .....	1
2. Contabilidade em Portugal .....	3
3. O Sistema de Normalização Contabilística .....	6
4. A Estrutura Conceptual .....	9
5. Modelo da demonstração das alterações no capital próprio.....	11
5.1. Modelo Publicado em Portaria .....	11
5.2. Ligação às NCRF.....	14
5.3. Considerações sobre a DACP .....	17
6. Situações a constar na Demonstração das Alterações no Capital Próprio .....	20
6.1. Ajustamentos de transição relacionados com a adopção pela primeira vez do SNC .....	20
6.2. Alterações de Políticas Contabilísticas .....	22
6.3. Diferenças de conversão de demonstrações financeiras .....	25
6.4. Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações .....	26
6.4.1. Activos Intangíveis .....	27
6.4.2. Activos Fixos Tangíveis .....	29
6.4.3. Realização do Excedente de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis.....	32
6.5. Outras alterações reconhecidas no capital próprio .....	34
6.6. Doações.....	38
6.7. Resultado Líquido do Período e Aplicação de Resultados .....	38
6.8. Realizações de Capital .....	39
6.9. Aumentos de Capital.....	41
6.9.1. Para as entradas em dinheiro ou em espécie .....	41
6.9.2. O aumento por incorporação de reservas.....	42
6.9.3. Transformação de Dívidas em Capital.....	43
6.10. Distribuições .....	44
6.11. Outras Operações.....	44
6.12. Realizações de Prémios de Emissão .....	44
6.13. Acções / Quotas Próprias.....	45
6.14. Outros Instrumentos de Capital Próprio .....	47

6.15. Reservas Legais e Outras Reservas .....	48
6.16. Resultados Transitados .....	50
6.17. Os Subsídios .....	51
6.18. O reconhecimento de impostos diferidos .....	55
6.18.1. Revalorização de AFT e AI .....	57
6.18.2. Subsídios não reembolsáveis .....	59
6.18.3. Ajustamentos por Impostos Diferidos .....	59
6.19. Participações Financeiras e Consolidação de Contas – Os Interesses Minoritários...59	
6.19.1. Subsidiárias .....	61
6.19.2. Empreendimentos Conjuntos e Associadas .....	62
6.19.3. Método da Equivalência Patrimonial.....	63
6.19.4. Consolidação de Contas .....	69
7. Conclusão.....	72
Bibliografia .....	73

## **A Demonstração das Alterações no Capital Próprio**

### **1. INTRODUÇÃO**

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) surgiu com o objectivo de promover, tanto quanto possível, uma normalização nacional que se aproxima dos padrões comunitários. É baseado num modelo do IASB adoptado pela União Europeia e procura garantir a comparabilidade com as directivas contabilísticas comunitárias. O SNC revogou o POC e toda a legislação complementar que se encontrou em vigor até 31 de Dezembro de 2009.

De acordo com o SNC, o conjunto completo das Demonstrações Financeiras deve apresentar apropriadamente a posição e o desempenho financeiros, incluindo uma Demonstração das Alterações no Capital Próprio, e os fluxos de caixa da entidade.

Deste modo com a introdução do SNC surge uma nova demonstração, a Demonstração das Alterações no Capital Próprio (DACP).

Esta nova demonstração, vem substituir uma nota do anterior ABDR do POC, devendo ser preenchida pela 1ª vez para as demonstrações financeiras relativas ao exercício económico de 2010. Assim será também nova para um grande número de empresas portuguesas que irão adoptar o SNC nas suas demonstrações financeiras, bem como para os seus contabilistas/TOC.

O facto de ser uma nova demonstração vai levantar problemas, dúvidas, questões, etc..., no seu correcto preenchimento.

O objectivo da presente tese é estudar a DACP, identificando o seu conteúdo e, tanto quanto possível, todas as situações que mereçam registo e a indicação da respectiva linha e coluna onde devem ser inscritos os valores das correspondentes situações.

Pretende-se atingir o objectivo acima indicado da seguinte forma:



- a) Analisar o âmbito das contas da classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados do SNC;
- b) Analisar o normativo SNC/NCRF, em particular nos aspectos relacionados com esta demonstração financeira;
- c) Comparar os normativos POC vs SNC/NCRF;
- d) Identificar situações que envolvem as variações nas rubricas de Capital;
- e) Analisar o impacto das situações no preenchimento da presente demonstração.

Na alínea a) será efectuada uma análise conta a conta de toda a classe, no sentido de estabelecer a ligação à DACP, nomeadamente na respectiva coluna de contas.

Na alínea b) será analisado todo o normativo SNC, nomeadamente identificando as principais NCRF que irão ter impacto na DACP, e estabelecendo ligação com as respectivas linhas.

Na alínea c) pretende-se identificar as principais diferenças entre os dois normativos, nomeadamente com impacto na classe 5.

Na alínea d), estudar as principais NCRF com impacto na DACP, identificando todas as situações passíveis de divulgação e registo.

Na alínea e) pretende-se identificar os campos (cruzamento de linha e coluna) e respectivos valores a serem inscritos na demonstração.

Esta dissertação, de modo a atingir estes objectos, encontra-se estruturada da seguinte forma:

- Apresentação de um breve enquadramento histórico da Contabilidade em Portugal;
- O processo da harmonização e normalização contabilística em Portugal;
- Breves aspectos sobre a Estrutura Conceptual do SNC, identificando e divulgando todos os reparos para a rubrica de Capital e para a demonstração em análise;
- Análise do modelo, estrutura e apresentação de algumas observações sobre a DACP;
- Análise das situações com impactos na DACP, com apresentação de exemplos e casos práticos.

Não sendo um estudo exaustivo, este trabalho visa assim explorar o preenchimento desta nova demonstração, identificando tanto quanto possível todas as situações que mereçam registo e divulgação.

## 2. CONTABILIDADE EM PORTUGAL

Segundo conta a história, é com o impulso pós-terramoto de 1755 que a Contabilidade ganha uma importância considerável. Também a história da Contabilidade está marcada com muitos avanços e retrocessos, como em qualquer natural crescimento de uma ciência/profissão. Deu-se a criação (e extinção) de muitas Associações, Sindicatos e a publicação de muitos livros, revistas e boletins.

Contudo a crescente necessidade de harmonização contabilística e a necessidade do combate à evasão fiscal levam, em 1977, à criação do primeiro POC, aprovado pelo DL nº47/77, de 7 de Fevereiro, obrigatório para todas as empresas, com excepção para a banca, seguros e entidade públicas. Também a profissão de Guarda-Livros (Contabilistas) começa a conquistar mais importância como forma de garantir que as contas das empresas fossem correctamente elaboradas por técnicos competentes para o efeito e com as devidas habilitações.

Em 1983 é oficialmente criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) pela portaria nº819/80 de 13 de Outubro. Esta passará a emitir normas de acordo com as directivas comunitárias e de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Relativamente a estas normas, chegou também a emitir Normas Interpretativas.

Mais tarde, em 1989, é aprovado um novo POC pelo DL nº410/89 de 21 de Novembro a entrar em vigor em 1 de Janeiro de 1990. Esta alteração fica a dever-se à adaptação da 4ª Directiva da U.E. revogando assim o DL nº 47/77 de 7 de Fevereiro que aprovou o “POC/77”. Nasce assim o POC/89.

Ao longo do tempo a CNC foi emitindo directrizes contabilísticas (e interpretações técnicas) tendo emitido um total de 29 directrizes e 5 interpretações técnicas.

Dado que o POC é obrigatório para todas as empresas com excepção da banca, seguros e entidades públicas, em 1997 são publicados os POCs sectoriais para esta última (Autarquias Locais, Instituições de Solidariedade Social, Educação e Ministério da Saúde). A par da criação destes POCs sectoriais foi também criada uma Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública.

Em 1999 a CNC volta a sofrer alterações na sua estrutura e modo de funcionamento, passando a estar financeiramente dependente do Ministério das Finanças. Com a publicação do DL n.º 367/99 de 18 de Setembro que vem revogar a portaria n.º262/87 de 3 de Abril e parcialmente o DL n.º410/89 de 21 de Novembro (que aprovou o POC), destaca-se a atribuição da CNC de emitir directrizes contabilísticas de efeito obrigatório sujeitas a homologação do Ministério das Finanças. As directrizes contabilísticas passam a ser publicadas por diploma legal. Também neste ano, a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (criada em 1974, após o 25 de Abril) passa a designar-se “Ordem dos Revisores Oficiais de Contas”, por força do DL n.º 487/99 de 16 de Novembro. É então criada a primeira Ordem na área da Contabilidade.

Em 2002 é publicado o Regulamento n.º160/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho, relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) na U.E. Este regulamento torna-se a base para o futuro modelo de normalização contabilística.

Em 2003 a CNC elabora um documento com o título “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”. Este documento visa criar uma estrutura para o futuro da normalização contabilística em Portugal. Mais tarde, é publicado novo Regulamento da Comissão (Regulamento (CE) n.º1725/2003) que nos termos do regulamento publicado em 2002 (Regulamento n.º1606/2002), adopta algumas normas internacionais de contabilidade. Em 2004 a CNC volta ao desenvolvimento do novo modelo de normalização contabilística e estabelece acções a desenvolver, recursos a afectar, bem como documentos a produzir.

Em 2005 é publicado o DL n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro (trata-se de uma transposição da Directiva n.º2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Julho que altera as Directivas 78/660/CEE; 83/349/CEE; 86/635/CEE e 91/674/CEE do Conselho) trazendo alterações às contas anuais e consolidadas de determinadas sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros. Este diploma introduz, consequentemente, alterações ao POC, ao Código das Sociedades Comerciais, ao Código Comercial e outras legislações. É a partir deste ano, mais exactamente a partir de 1 de Janeiro de 2005, que determinadas sociedades começam a apresentar as suas demonstrações anuais (e consolidadas) com base nas NIC. De forma a auxiliar estas sociedades, a CNC publica um

projecto de modelos de demonstrações financeiras de modo a contribuir para a homogeneização do relato financeiro destas entidades.

Em 2006, com a transposição do processo de Bolonha para o direito interno do DL n.º74/2006, de 24 de Março, os Estabelecimentos de Ensino Superior vêm-se obrigados a reduzir o tempo de duração das licenciaturas e mestrados. Também neste ano é publicado o livro “*Impacto Fiscal da Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade*”. Este livro é o relatório do grupo de trabalho que foi constituído para identificar o impacto fiscal das alterações decorrentes da adopção das NIC nas contas individuais e propor as necessárias adaptações da legislação fiscal.

Em 2007, a CNC volta a mostrar novos avanços no projecto de normalização contabilística surgindo o “Sistema de Normalização Contabilística” (SNC). O SNC tem por base o modelo do IASB adoptado na U.E. e visa a adopção e adaptação das normas internacionais de Contabilidade (NIC/IAS) e as normas internacionais e de relato financeiro (NIRF/IFRS), bem como as respectivas interpretações técnicas (SIC/IFRIC) para o normativo português. O SNC entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010 e revoga assim o POC/89 e toda a legislação complementar. A CNC publica 28 normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) e a NCRF-PE que é uma versão mais reduzida do SNC mais ajustado para as pequenas empresa.

### **3. O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA**

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) surge como resposta a muitas necessidades de informação sentidas pelos mais diversos utentes das demonstrações financeiras em diversos países. A chamada “Globalização” a que temos vindo a assistir, principalmente nos mercados financeiros, trouxe a necessidade de comparação do desempenho das diversas empresas espalhadas por todo o mundo. Essa necessidade de comparação das posições financeiras, obriga a que as mesmas sejam efectuadas, tendo por base, critérios iguais quer para o reconhecimento, mensuração e divulgação nas demonstrações financeiras. Caso contrário, essa comparação não será possível, ou pelo menos, não numa primeira análise.

O SNC é assim, um modelo baseado em princípios e não em regras, que teve por base, o modelo do IASB (International Accounting Standards Board) adoptado na União Europeia, e compatibilizado com as Directivas Contabilísticas Comunitárias. É um modelo que atende às diferentes necessidades de relato financeiro, para os diferentes tecidos empresariais. Pretende-se que seja suficientemente flexível de forma a acolher as futuras alterações às normas do IASB adoptadas na União Europeia.

O SNC é portanto um conjunto de normas internacionais adaptadas à realidade portuguesa que revoga o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Surge assim um novo código de contas, Bases para a apresentação das demonstrações financeiras, Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) e novos modelos de demonstrações financeiras.

De acordo com o POC (DL n°410/89 de 21 de Novembro e DL n°44/99 de 12 de Fevereiro), o conjunto completo das demonstrações financeiras, era composto por:

- Balanço;
- Demonstração de Resultados por Natureza e por Funções;
- Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (ABDR);
- Demonstração dos Fluxos de Caixa e correspondente Anexo.

De acordo com o SNC, o conjunto completo das Demonstrações Financeiras deve apresentar apropriadamente a posição e o desempenho financeiros e os fluxos de caixa da entidade:

- Balanço;
- Demonstração de Resultados (por naturezas, sendo facultativa a por funções);
- Demonstração das Alterações no Capital Próprio <sup>(nova)</sup>
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (segundo o método Directo);
- Anexo (onde se divulgue as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF).

Surge assim uma nova demonstração financeira que até à entrada em vigor do SNC, não existia. No anterior conjunto de demonstrações financeiras a informação relativa a movimentações ocorridas na rubrica de Capital Próprio resumia-se a algumas notas directas: Nota 35, 36, 37, 38, 39 e 40 integradas no ABDR, que, regra geral de muitas empresas portuguesas, eram mal explicadas, para não dizer, omissas.

No que respeita à aplicação do SNC foi estabelecido dois limiares, fronteiras na dimensão das empresas, de modo a definir quais as empresas que irão aplicar as IFRS e IAS, as que vão aplicar na sua plenitude todas as NRCF do SNC e as que aplicarão a NCRF-PE. Um dos limiares aplica-se ao facto da empresa estar ou não cotada no mercado de capitais (Bolsa), o outro limiar está relacionado com a dimensão da empresa.

Assim está estabelecido que as empresas cotadas adoptam as IFRS e IAS quer para as contas individuais quer para as contas consolidadas (Regulamento (CE) nº1606/2002 do Parlamento Europeu do Conselho, de 19 de Julho).

A 23 de Agosto é publicada a Lei nº 20/2010 que vem alterar e alargar o conceito de pequena entidade para efeitos da aplicação do Sistema de Normalização Contabilística, igualando os limites do art.º 9 do DL nº 158/2009 de 13 de Julho para os mesmos limites do art.º 262 do CSC.

Para as empresas não cotadas, aplica-se o SNC, e mediante a dimensão da mesma optam:

**NCRF – PE**, desde que não ultrapassem 2 dos 3 seguintes limites:

- Total de Balanço: 1.500.000€
- Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000€
- N° Trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50

**NCRF:** Para as restantes empresas. As que anteriormente se regiam pelo POC e aplicarão as 28 NCRF contempladas no SNC. São normas muito próximas das IAS/IFRS.

Pouco depois, a 2 de Setembro, é publicada a Lei n° 35/2010 da Assembleia da República que vem estabelecer quais os limites para que uma entidade seja considerada microentidade. Esta lei vem dar a possibilidade de as microentidades poderem optar por uma prestação de contas mais reduzida do que a que está contemplada no SNC.

Está assim estabelecido que a microentidade é toda aquela que não ultrapasse 2 dos 3 seguintes limites:

Total de Balanço: 500.000€

Volume de negócios líquidos: 500.000€

N° médio de empregados durante o exercício: 5

De referir que esta demonstração não é de preenchimento obrigatório para as entidades que apliquem a NCRF-PE, nem para as microentidades, conforme classificadas na Lei n° 35/2010, de 2 de Setembro.

#### 4. A ESTRUTURA CONCEPTUAL

A Estrutura Conceptual (publicada através do Aviso nº 15652/2009) é uma “base” para o Sistema de Normalização Contabilística. A sua concepção teve por base a Estrutura Conceptual do IASB e constitui um conjunto de princípios e pressupostos contabilísticos e importantes definições que servem de base a uma melhor interpretação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF). Estabelece as características qualitativas e objectivos das demonstrações financeiras. Um dos pontos abordados na Estrutura Conceptual (E.C.) é o conjunto completo que compõe as demonstrações financeiras onde está referida a Demonstração das Alterações ao Capital Próprio (DACP) – § 8 e § 19.

No § 47 menciona que a demonstração das alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço, contudo a E.C. não identifica nenhuns elementos que sejam exclusivos daquela demonstração.

Na alínea c) do §49 é-nos apresentada uma definição de capital como sendo o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos. Esta definição parece-nos ser apenas um conceito meramente técnico, porque mais à frente, no § 64 a § 67, é esmiuçado o conceito de Capital, onde menciona que a quantia pelo qual o Capital Próprio é mostrado no Balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos. Tal definição está também ligada a um ponto que será abordado mais à frente que é a revalorização/reexpressão de activos e passivos que dão origem a aumentos ou diminuições do capital próprio, sendo classificados como Reservas de Revalorização (§ 79).

Refere também a composição da rubrica de Capital Próprio – As Reservas (Legais, Estatutárias e Fiscais – apropriações dos resultados transitados), os Resultados Transitados, e fala-nos também da problemática das componentes do Capital Próprio que não são distribuíveis aos sócios que se prende também com o tipo de sociedade (Sociedades Anónimas; Sociedades por Quotas; ACE; EIRL, etc.).



Na E.C. são abordados 2 conceitos que, não sendo novos na sua essência, não se encontravam dispostos e definidos nos anteriores normativos nacionais que são agora apresentados - os conceitos de Capital e Manutenção de Capital - § 100 e § 101.

Onde são apresentadas duas ópticas – Capital Financeiro e Capital Físico na preparação das DF's. O Capital Financeiro em que o capital é visto como o dinheiro investido, os activos líquidos da entidade; e o Capital Físico em que o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade.

O conceito que a entidade deverá escolher está directamente relacionado com os utentes das DF's e qual o tipo de informação que estes pretendem analisar. Diz-nos também que o conceito escolhido indica o objectivo a ser atingido na determinação do lucro.

O conceito de manutenção do capital (financeiro ou físico) prende-se com a definição de lucro e mensuração do mesmo.

Como refere o § 103 “o conceito de manutenção do capital está ligado à forma como a entidade define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado”.

Pelo conceito de manutenção de capital financeiro, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal, desta forma o aumento dos preços dos activos são reconhecidos como ganhos, logo são lucros. Pelo conceito de manutenção do capital físico é adoptado o custo corrente como base de mensuração e o lucro é o aumento da capacidade produtiva.

A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção de capital reside no tratamento dos efeitos das alterações dos preços nos activos e passivos da entidade.

## 5. MODELO DA DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO

### 5.1. Modelo Publicado em Portaria

O Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de Julho previa a publicação em portaria dos modelos das demonstrações financeiras. Assim, a portaria nº 986/2009 de 07/09 divulga o conjunto de demonstrações financeiras, estando aqui contemplada a Demonstração Alterações no Capital Próprio com a seguinte apresentação:

Entidade \_\_\_\_\_  
**Demonstração das Alterações no Capital Próprio no Período N**

Descrição	Notas	Capital Próprio atribuído aos detentores do Capital da empresa-mãe											Unidade Monetária		
		Capital	Acções	Prestações	Prémios	Reservas	Outras	Excedentes	Ajustamentos	Outras	Resultados	Resultados	Total	Interesses	Total do
		Realizado	(quotas) próprias	Suplementares e outros Instrumentos de Capital Próprio	de Emissão	Legais	Reservas	de Revalorização	em activos financeiros	Variações no Capital Próprio	dos Transitórios	do período	do período	Minoritários	Capital Próprio
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N	1														
ALTERAÇÕES NO PERÍODO															
Primeira Adopção de novo Referencial Contabilístico															
Alterações de Políticas Contabilísticas															
Diferenças de Conversão de Demonstrações Financeiras															
Realização do Excedente de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis															
Excedentes de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis e respectivas Variações															
Ajustamentos por impostos diferidos															
Outras alterações reconhecidas no capital próprio															
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	2 3														
RESULTADO EXTENSIVO	4 = 2+3														
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO															
Realizações de Capital															
Realizações de Prémios de Emissão															
Distribuições															
Entradas para cobertura de perdas															
Outras Operações															
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N	5 6 = 1+2+3+5														

Esta demonstração, ao contrário do Balanço, da Demonstração de Resultados e da Demonstração de Fluxos de Caixa, não faz ligação entre o próprio exercício e o exercício anterior no mesmo quadro – para tal são apresentados dois quadros – um correspondente Ano N e o outro ao Ano N-1.

Contudo, acaba por abranger 3 exercícios económicos uma vez que no quadro de N-1 também tem os saldos finais do ano de N-2. Analisando as variações do exercício e do

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

exercício imediatamente anterior e apresenta os saldos finais de dois exercícios anteriores (que são os iniciais do exercício anterior).

Entidade \_\_\_\_\_  
**Demonstração das Alterações no Capital Próprio no Período N-1**

Descrição	Notas	Capital Próprio atribuído aos detentores do Capital da empresa-mãe											Unidade Monetária		
		Capital	Acções	Prestações	Prémios	Reser	Outra	Exceden	Ajustame	Outras	Resulta	Resulta	Total	Interesses	Total do
		Realiza	(quotas)	Suplementares	os de	vas	s	es de	ntos em	Variações	dos	do			
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1														
ALTERAÇÕES NO PERÍODO															
Primeira Adopção de novo Referencial Contabilístico															
Alterações de Políticas Contabilísticas															
Diferenças de Conversão de Demonstrações Financeiras															
Realização do Excedente de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis															
Excedentes de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis e respectivas Variações															
Ajustamentos por impostos diferidos															
Outras alterações reconhecidas no capital próprio															
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	2														
RESULTADO EXTENSIVO	3														
	4 = 2+3														
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO															
Realizações de Capital															
Realizações de Prémios de Emissão															
Distribuições															
Entradas para cobertura de perdas															
Outras Operações															
	5														
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	6 = 1+2+3+5														

Trata-se assim de uma tabela de dupla entrada em que as linhas correspondem aos factos que motivam as alterações ao capital próprio e as colunas correspondem às contas que compõem a rubrica de Capital Próprio. É portanto uma matriz explicativa das modificações ocorridas na expressão monetária e na composição do capital próprio e das suas várias rubricas, em cada período.

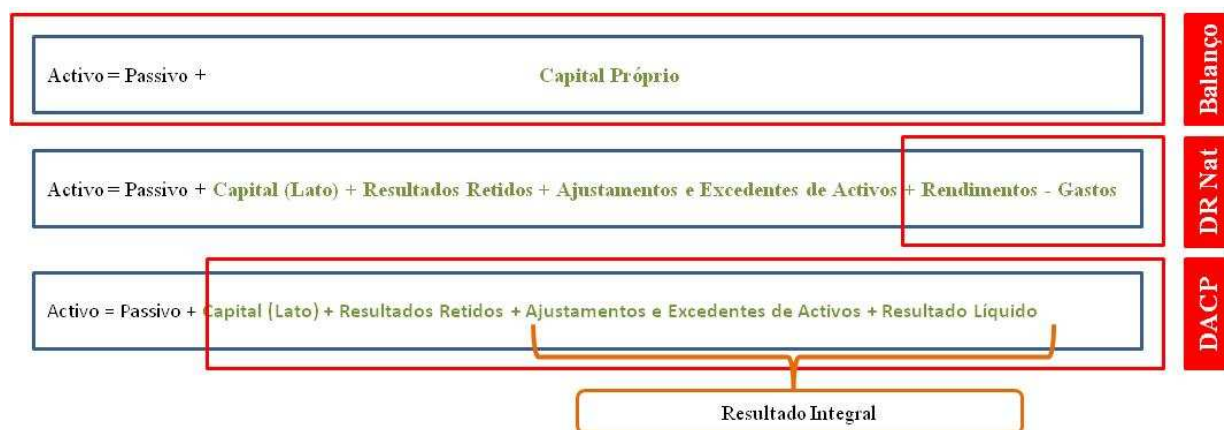
Estas alterações são divididas em dois principais grupos com características distintas, separando-se as que correspondem a operações com detentores de capital das que derivam quer do resultado líquido do período quer de outras alterações no capital próprio, isto é, no 1º grupo temos as alterações nos capitais próprios que dizem respeito às operações contabilísticas e às variações de justo valor e no 2º grupo temos as operações com os detentores de capital, com relação directa com o capital próprio.

Com esta separação das alterações geradas pela empresa **vs** alterações provocadas pelos detentores de capital, vai ser possível analisar com mais clareza o lucro gerado pelo negócio da empresa.

Contudo, não ficam aqui reflectidas todas as operações relacionadas com os accionistas da empresa. Ficam apenas reflectidas as operações que estejam directamente relacionadas com a classe 5.

Entre estes dois grupos existe um novo resultado - o resultado integral que é a soma do resultado líquido e de todas as variações no capital próprio que resultam das variações de justo valor e alterações contabilísticas.

Esquemáticamente temos:



A equação fundamental da Contabilidade diz-nos que o Activo é igual ao Passivo + Capital Próprio. Esta equação encontra-se espelhada e quantificada no Balanço.

O Capital Próprio encontra-se repartido em 4 grupos: Temos o Capital, num sentido lato, onde encontramos as contas 51 a 54, isto é, capital social; acções próprias; outros instrumentos de capital próprio e prémios de emissão; O outro grupo é o resultado retido que é constituído pelas reservas e resultados transitados (conta 55 e conta 56); O terceiro grupo compreende os excedentes de revalorização e os ajustamentos de activos, sendo que o último grupo é o resultado apurado pela diferença entre os rendimentos e os gastos.

Os rendimentos e os gastos são tratados à parte na Demonstração de Resultados, sendo que no Capital Próprio é inscrito o resultado líquido do período.

A DACP trata todos os movimentos no Capital Próprio.



O capital e os resultados transitados encontram-se tratados e evidenciados no 2º grupo da DACP e os ajustamentos e excedentes de revalorização de activos e o resultado líquido encontram-se evidenciados no 1º grupo da DACP.

Ainda nas alterações do período, no primeiro grupo, existe a linha “Primeira Adopção de novo Referencial Contabilístico”. Esta linha apenas será preenchida no primeiro exercício económico de adopção do SNC – exercício de 2010, sendo que durante o exercício de 2011 será reflectida com referência ao ano de “N-1” e em anos posteriores será suprimida da DACP.

### 5.2. Ligação às NCRF

O documento: “Modelos de Demonstrações Financeiras – Observações e ligação às NCRF” que é parte integrante de toda a documentação publicada para aplicação do SNC. Constitui um conjunto de observações às diversas rubricas de todo o conjunto de demonstrações financeiras e faz uma ligação entre as NCRF e as rubricas destas DF que são directamente afectadas por cada uma destas NCRF.

No ponto 2.3 do documento acima referido, são apresentadas as observações efectuadas à rubrica do Capital Próprio (do Balanço). Juntamente com a apresentação destas observações

serão explicadas cada uma das linhas que compõem a demonstração das alterações no Capital Próprio.

A NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, divulga para a Demonstração das Alterações no Capital Próprio, quais as rubricas a incluir. De acordo com o § 4, esta norma exige determinadas divulgações na demonstração das alterações no capital Próprio.

Nos § 29 e § 30 constam algumas informações a serem divulgadas no Anexo que estão directamente relacionadas com informações constantes no Balanço – Acções pagas e emitidas; Quantidade; Acções Próprias detidas, pagas e não pagas; direitos e restrições; natureza e finalidade de todas as contas de reservas.

O modelo da demonstração contempla uma coluna para ser adicionada a numeração das notas às contas com os respectivos conteúdos a serem explicados e divulgados no Anexo.

O modelo a ser usado para a elaboração da DACP e a informação mínima a divulgar está publicado em Portaria (§ 39).

Os § 39 a 42 falam-nos da DACP: As alterações verificadas entre determinado período reflectem o aumento ou a redução dos seus activos líquidos durante o período. A alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas geradas pelas actividades da entidade durante esse período (com excepção das alterações resultantes de transacções com detentores de capital próprio).

Esta demonstração introduz o conceito de **resultado integral** que resulta da agregação directa do resultado líquido do período com todas as variações ocorridas em capitais próprios não directamente relacionadas com os detentores de capital. Este conceito de resultado integral corresponde ao conceito financeiro de manutenção de capital, onde o lucro obtido corresponde à diferença entre os activos líquidos no fim do período e os activos líquido do início do período, excluindo as contribuições dos/distribuições aos detentores do Capital da entidade.

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

Nesta demonstração, serão visíveis os primeiros impactos no capital próprio resultantes da mudança de referencial contabilístico, isto é, os ajustamentos de transição.

As alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período, com excepção das alterações resultantes de transacções com detentores de capital próprio.

Essa alteração no capital próprio representa a quantia total de rendimentos e gastos, quer esses itens sejam reconhecidos nos resultados ou directamente como alterações no capital próprio.

Na figura seguinte, de elaboração própria, adaptado do quadro de ligação constante do documento “Modelos de Demonstrações Financeiras – Observações e ligação às NCRF” publicado pela CNC no âmbito do projecto SNC, apresento a ligação esquemática entre cada uma das linhas da DACP e as principais NCRF que têm impacto no preenchimento da demonstração.

Demonstração das Alterações no Capital Próprio	Principais NCRF									
	2	3	4	6	7	15	22	23	25	27
Posição no início do período N-1										
<b>Alterações no Período</b>	<b>1</b>									
Primeira adopção de novo referencial contabilístico		■								
Alterações de políticas contabilísticas			■							■
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras								■		
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis				■	■					
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações				■	■					
Ajustamentos por impostos diferidos									■	
Outras Alterações reconhecidas no capital próprio							■	■		■
	<b>2</b>									
Resultado Líquido do Período	<b>3</b>									
Resultado Integral	<b>4 = 2 + 3</b>									
Operações com detentores de capital no período										
Realizações de capital		■								■
Realizações de prémios de emissão										
Distribuições										■
Entradas para cobertura de perdas										■
Outras operações										
	<b>5</b>									
<b>Posição no fim do período N-1</b>	<b>6 = 1 + 2 + 3 + 5</b>									

No capítulo seguinte irão ser abordadas muitas das situações que irão ter contributo para o preenchimento desta demonstração, explicitando as operações através dos respectivos códigos atribuídos às linhas e às colunas.

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

Assim, esquematicamente apresento a DACP, com todos os campos identificados por linha (L) e coluna (C) e respectivo número, sendo a partir de agora este o código (LxCx) utilizado para identificar o campo onde se regista determinada situação:

Descrição	Notas	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	Total do Capital Próprio
		Capital Próprio atribuído aos detentores do Capital da empresa-mãe												
		Capital Realizado	Acções (quotas) próprias	Prestações Suplementares e outros Instrumentos de Capital Próprio	Prémios de Emissões	Reservas Legais	Outras Reservas	Excedentes de Revalorização	Ajustamentos em activos financeiros	Outras Variações no Capital Próprio	Resultados Transitados	Resultado Líquido do período	Total	
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1		51	52	53	54	551	552	58	57	59	56	81		
ALTERAÇÕES NO PERÍODO														
L1 Primeira Adopção de novo Referencial Contabilístico		L1C1	L1C2	L1C3	L1C4	L1C5	L1C6	L1C7	L1C8	L1C9	L1C10	L1C11	L1C12	
L2 Alterações de Políticas Contabilísticas		L2C2	L2C3	L2C4	L2C5	L2C6	L2C7	L2C8	L2C9	L2C10	L2C11	L2C11	L2C12	
L3 Diferenças de Conversão de Demonstrações Financeiras		L3C1	L3C2	L3C3	L3C4	L3C5	L3C6	L3C7	L3C8	L3C9	L3C10	L3C11	L3C12	
L4 Realização do Excedente de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis		L4C1	L4C2	L4C3	L4C4	L4C5	L4C6	L4C7	L4C8	L4C9	L4C10	L4C11	L4C12	
L5 Excedentes de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis e respectivas Variações		L5C1	L5C2	L5C3	L5C4	L5C5	L5C6	L5C7	L5C8	L5C9	L5C10	L5C11	L5C12	
L6 Ajustamentos por impostos diferidos		L6C1	L6C2	L6C3	L6C4	L6C5	L6C6	L6C7	L6C8	L6C9	L6C10	L6C11	L6C12	
L7 Outras alterações reconhecidas no capital próprio		L7C1	L7C2	L7C3	L7C4	L7C5	L7C6	L7C7	L7C8	L7C9	L7C10	L7C11	L7C12	
	2													
L8 RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	3	L8C1	L8C2	L8C3	L8C4	L8C5	L8C6	L8C7	L8C8	L8C9	L8C10	L8C11	L8C12	
L9 RESULTADO EXTENSIVO	4 = 2+3	L9C1	L9C2	L9C3	L9C4	L9C5	L9C6	L9C7	L9C8	L9C9	L9C10	L9C11	L9C12	
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO														
L10 Realizações de Capital		L10C1	L10C2	L10C3	L10C4	L10C5	L10C6	L10C7	L10C8	L10C9	L10C10	L10C11	L10C12	
L11 Realizações de Prémios de Emissão		L11C1	L11C2	L11C3	L11C4	L11C5	L11C6	L11C7	L11C8	L11C9	L11C10	L11C11	L11C12	
L12 Distribuições		L12C1	L12C2	L12C3	L12C4	L12C5	L12C6	L12C7	L12C8	L12C9	L12C10	L12C11	L12C12	
L13 Entradas para cobertura de perdas		L13C1	L13C2	L13C3	L13C4	L13C5	L13C6	L13C7	L13C8	L13C9	L13C10	L13C11	L13C12	
L14 Outras Operações		L14C1	L14C2	L14C3	L14C4	L14C5	L14C6	L14C7	L14C8	L14C9	L14C10	L14C11	L14C12	
	5													
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	6 = 1+2+3+5													

### 5.3. Considerações sobre a DACP

Segundo os autores António Borges, Azevedo Rodrigues, Rogério Rodrigues no seu livro: “Elementos da Contabilidade Geral”, 25ª Edição, a DACP tem por alvo o Capital Próprio que é integrado pelas contas da classe 5 e a que se junta o resultado líquido do período.

A informação que dela consta, tem sido objecto de tratamento, de forma dispersa, designadamente em anexos, tendo-se optado desta vez pelo formato de quadro (mapa) de dupla entrada e visa a intersecção da informação em linha com a informação em coluna, as linhas contemplam as rubricas associadas aos factos susceptíveis de alterarem esses itens, as colunas referem-se aos itens do Capital próprio constantes do balanço.



O ponto de partida é o Capital próprio do fim do exercício anterior. O de chegada, ou seja, o fim do período é o Capital próprio que reflecte as alterações nele ocorridas.

Encontram-se divididas em dois grupos. Um reflecte as operações com os detentores do Capital (como p. ex. a distribuição de dividendos, as contribuições de capital e para outros instrumentos de capital próprio) e todas as outras que se reflectem no resultado líquido no período e noutras alterações de Capital Próprio, como sejam por exemplo, as revalorizações e os ajustamentos de partes de capital.

Visa esta arrumação alcançar o conceito de resultado extensivo ou integral que corresponde ao conceito financeiro de manutenção de capital previsto na EC: “apenas existe lucro se o valor do Capital financeiro no final do período exceder o valor no início, excluindo as distribuições e contribuições dos detentores de capital durante aquele período”.

O resultado extensivo é obtido pela soma entre o Líquido do Período e todas as operações no período. Este resultado não se encontra assim influenciado pelas operações do período verificadas com os detentores de capital.

Este resultado é na prática o incremento favorável ou desfavorável do capital próprio da entidade de que deriva variações patrimoniais positivas e negativas que não resultam de contribuições relacionadas com os detentores do capital.

Das notícias divulgadas pelos mais variados meios de comunicação, temos no Jornal “O País” (Maputo/Moçambique), onde Abel Guaia Guaia, se refere à demonstração de alterações no capital próprio como sendo “a menos conhecida de todas as demonstrações financeiras”.

Sempre que o capital próprio duma entidade aumentar, sem que os accionistas tenham injectado fundos durante o ano, significa que houve lucro.

A demonstração de alterações no capital próprio detalha os movimentos nas contas de capital próprio durante o ano. Esta demonstração não apresenta informação nova. Todo o seu conteúdo é derivado do balanço e da demonstração de resultados.

A regra geral diz que sempre que o capital próprio duma entidade aumentar, sem que os accionistas tenham injectado fundos durante o ano, significa que houve lucro. Da mesma forma, quando houver uma redução no capital próprio, sem que tenha havido distribuição de dividendos, implica que houve prejuízo naquele ano. Por isso, tradicionalmente, o objectivo desta demonstração é mostrar a natureza das alterações no capital próprio durante o ano.

A apresentação da demonstração de alterações no capital próprio reconcilia com o balanço, mostrando, claramente, os saldos iniciais de todas as contas do capital próprio, e detalhando os movimentos, incluindo transacções com accionistas e, finalmente, apresentando os saldos finais de cada conta.

Os autores João Gomes e Jorge Pires, no livro “SNC - Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática; 3ª Edição, referem que as alterações no capital próprio entre duas datas reflectem o aumento ou redução dos activos líquidos (activo – passivo) da entidade durante o período, com excepção das alterações que resultam de transacções com os detentores do capital próprio agindo como tal (aumentos de capital e dividendos) e dos custos directamente relacionados com tais transacções, resultantes da diferença entre os rendimentos e gastos (reconhecidos ou não directamente em capital próprio).

## **6. SITUAÇÕES A CONSTAR NA DEMONSTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO**

### **6.1. Ajustamentos de transição relacionados com a adopção pela primeira vez do SNC**

Compreenderá as quantias de ajustamentos ao capital próprio derivadas da aplicação do novo referencial contabilístico, isto é, vão ser considerados os valores que afectam cada uma das contas da rubrica de Capital Próprio que são resultado da transição dos PCGA (POC) para o SNC.

Por exemplo, a alteração da mensuração dos activos fixos tangíveis do custo histórico para o justo valor. Resulta da aplicação da NCRF 3 – Adopção pela Primeira Vez das NCRF (IFRS 1 - Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro).

Esta norma tem a particularidade de ser a primeira norma a ser usada. Contudo, apenas será aplicada neste período de transição do POC para o SNC. Após a adopção do SNC, esta norma não será mais necessária e deixará de surgir nas demonstrações dos subsequentes períodos de relato.

Todos os ajustamentos relacionados com esta transacção de POC para SNC serão registados na primeira linha da DACP: “Primeira Adopção de novo Referencial Contabilístico” (L1C1 a L1C10).

Esta norma surge para garantir a correcta elaboração das primeiras demonstrações financeiras de uma entidade elaboradas, tendo por base o SNC. Esta transição deve ser efectuada de forma transparente.

Para se proceder à transição do balanço em POC para o balanço em SNC, o §7 da norma, refere que é necessário ter-se um conhecimento prévio de modo a sabermos como:

- Reconhecer activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NRCF;

- Não reconhecer itens como activos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;
- Reclassificar itens do balanço que eram de um determinado tipo no POC e que são de outro tipo no SNC;
- Aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

Contudo, qual deverá ser a contrapartida a usar no reconhecimento, desreconhecimento e mensuração resultantes da adopção do SNC?

O §8 refere que os ajustamentos resultantes de acontecimentos e transacções anteriores à data de transição para as NCRF devem ser reconhecidos directamente na conta de Resultados Transitados.

**Exemplo: O desreconhecimento das Despesas de Instalação**

No caso de as “Despesas de Instalação” já se encontrarem totalmente amortizadas, basta proceder-se ao desreconhecimento das mesmas por contrapartida das próprias amortizações acumuladas.

Caso as mesmas ainda não se encontrem totalmente amortizadas:

446 - Desp. Instalação	448 - Amort. Acum.	56 - Resultados Transitados
si) 1.000,00 €	800,00 €	1.000,00 €
1.000,00 € (1 1)	800,00 € (si 1)	800,00 € (1

1) Desreconhecimento das despesas de instalação

	Valor
Valor a inscrever nos campos da DACP:	L1C10 800,00 €
	L1C10 - 1.000,00 €

O §14 – Explicação sobre a transição para as NCRF – refere que a entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afectou a sua posição financeira, devendo elaborar para o efeito a reconciliação do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio segundo as NCRF, bem como a reconciliação do lucro e reconhecimento de perdas por imparidade.

## **6.2. Alterações de Políticas Contabilísticas**

De acordo com a definição constante na NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros (IAS 8 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros), as políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas aplicadas por uma entidade na preparação e elaboração de demonstrações financeiras.

Nesta Demonstração, o impacto resultante de alterações de políticas fica devidamente evidenciado na conta em que foi registado. Por exemplo, a alteração do critério de mensuração dos inventários, a alteração das taxas de amortização dos activos fixos tangíveis ou a alteração da sua vida útil. Estes valores serão registados na coluna de Resultados Transitados.

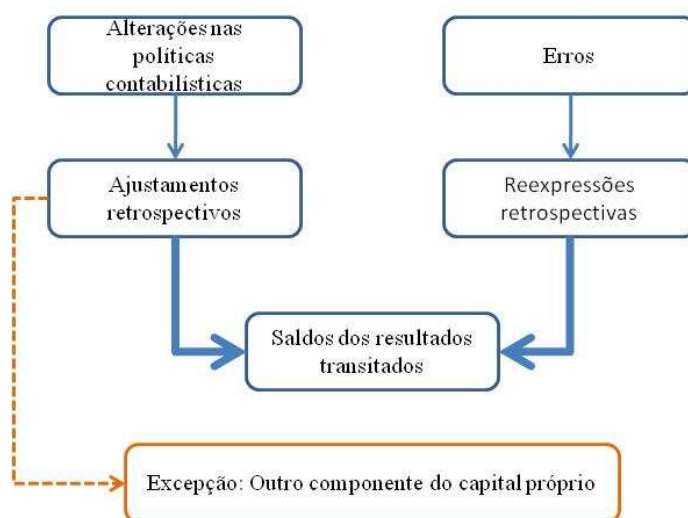
O § 19 refere-se à aplicação retrospectiva onde menciona que a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo apresentado.

Também a NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, no § 42 faz uma remissão à NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros – para referir que os ajustamentos retrospectivos e as reexpressões retrospectivas são feitos no saldo dos resultados transitados, excepto quando alguma norma exija outra componente do Capital Próprio.

Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, normalmente o ajustamento é feito no saldo de abertura e nos resultados transitados.

De referir que qualquer alteração de política contabilística deve ser devidamente divulgada em nota do Anexo, sendo que o nº da nota deve ser apostado na linha correspondente da DACP.

Esquemáticamente temos:



Este esquema foi retirado do livro "SNC – Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática; 3ª Edição – João Gomes e Jorge Pires.

**Políticas Contabilísticas** – São os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados na preparação e apresentação das demonstrações financeiras. Sempre que forem alteradas deve-se proceder à sua aplicação retrospectiva, isto é, reexpressar nos comparativos do ano anteriores novos valores como se a política tivesse sido sempre a utilizada.

**Alterações de Estimativas** – É um ajustamento na quantia escriturada de um activo ou passivo resultante de uma avaliação de seu estado no presente. Como tal tem apenas aplicação prospectiva. No final de cada exercício económico é revista e actualizada.

**Erros** – Podem ser voluntários ou involuntários. São omissões e declarações incorrectas nas demonstrações financeiras decorrentes da falta de uso ou uso incorrecto de informação fiável. Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes. As entidades devem corrigir os erros materiais retrospectivamente para os valores corrigidos, até ao ponto em que seja praticável.

**Exemplo de uma alteração de uma política contabilística:**

Supondo que a empresa X, até à data optou sempre por capitalizar os juros dos financiamentos contraídos para construção de um estaleiro próprio. Este ano os gestores resolveram não capitalizar os juros de modo a estarem em conformidade com a prática do sector tornando assim as DF's da empresa mais comparáveis.

**Dados:**

Juros capitalizados em 200X-1 = 2.500€                      Juros capitalizados em anos anteriores = 5.000€  
 Result. antes de juros e impostos = 25.000€              Juros de 200X = 2.700€  
 Resultados Transitados 200X-2 = 31.700€              Resultados Transitados 200X-1 = 21.000€

	<b>200X-1</b>
Resultado antes de juros e impostos	17.850,00 €
Encargos Financeiros	- €
R.A.I.	17.850,00 €
IRC (25%)	4.462,50 €
<b>RL</b>	<b>13.387,50 €</b>

**Resolução:**

	<b>200X</b>	<b>200X-1 (reexpresso)</b>
Resultado antes de juros e impostos	25.000,00 €	17.850,00 €
Encargos Financeiros	2.700,00 €	2.500,00 €
R.A.I.	22.300,00 €	15.350,00 €
IRC (25%)	5.575,00 €	3.837,50 €
<b>RL</b>	<b>16.725,00 €</b>	<b>11.512,50 €</b>

	<b>200X-1</b>	<b>200X-1 (reexpresso)</b>	Variação
Resultado ant	17.850,00 €	17.850,00 €	
Encargos Finan	- €	2.500,00 €	2.500,00 €
R.A.I.	17.850,00 €	15.350,00 €	
IRC (25%)	4.462,50 €	3.837,50 €	- 625,00 €
<b>RL</b>	<b>13.387,50 €</b>	<b>11.512,50 €</b>	
		- 1.875,00 €	1.875,00 €
		Diminuição do Lucro Líquido	3.750,00 € (2)
			<b>5.625,00 €</b>

**Resultados Transitados (reexpressos)**

R.T. 200X-2                      31.700,00 €  
 Alteração Política Contabilística      3.750,00 € (1)  
 Saldo a 31/12/200X-2 reexpresso      27.950,00 €  
 RL 200X-1 reexpresso              11.512,50 €  
 Saldo a 31/12/200X              39.462,50 €  
 RL 200X                              16.725,00 €  
     **56.187,50 €**

<b>Quantificação Alteração Política Contabilística:</b>		
5.000,00 €	x	25% = 1.250,00 €
5.000,00 €	-	1.250,00 € = 3.750,00 € (2)

No exercício económico de 200X, aquando da apresentação da DACP, será necessário reexpressar, nos campos necessários, os valores correspondentes ao exercício anterior:

Relativamente aos Resultados Transitados de 200X-1 (reexpresso):

Valor a inscrever no campo da DACP: L2C11 € 11.512,50

### **6.3. Diferenças de conversão de demonstrações financeiras**

Está directamente relacionada com a aplicação da NCRF 23 – Os efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, (IAS 21 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio).

Compreende as diferenças apuradas pela conversão para a moeda de relato, de demonstrações financeiras de subsidiárias ou de unidades operacionais estrangeiras, isto é, regista as diferenças cambiais resultantes da aplicação da taxa de câmbio à moeda estrangeira de forma a se converter as demonstrações das subsidiárias ou unidades operacionais para a moeda funcional da empresa-mãe. Tais diferenças são inscritas na coluna da conta 56 – Resultados Transitados.

Esta norma tem como objectivo prescrever o tratamento para o uso de moeda estrangeira, isto é, nas transacções em moeda estrangeira e como se deve transpor as demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação. A principal questão prende-se com as taxas de câmbio a usar e a divulgação do respectivo efeito destas nas demonstrações financeiras. Está relacionada com a rubrica de capital, uma vez que a maioria das diferenças de câmbio são levadas a uma rubrica separada no Capital Próprio ou levada a Resultados.

No caso das empresas-mãe que têm subsidiárias localizadas em países com moeda diferente da sua moeda funcional, é necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que relata (empresa-mãe) sejam transpostos para a moeda na qual a entidade que relata apresenta as suas demonstrações financeiras.

O reconhecimento das diferenças de câmbio é tratado nos parágrafos 27 a 33. O parágrafo 27, diz-nos que as diferenças de câmbio (resultantes entre a taxa à data de transição e a taxa de câmbio à data de liquidação), devem ser reconhecidas nos resultados do período.

O parágrafo 29 e 30 são referentes aos itens não monetários e diz-nos que quando um ganho/perda de um item não monetário é reconhecido directamente no Capital Próprio (como é o caso dos ganhos nas revalorizações dos Activos Fixos tangíveis), qualquer diferença de

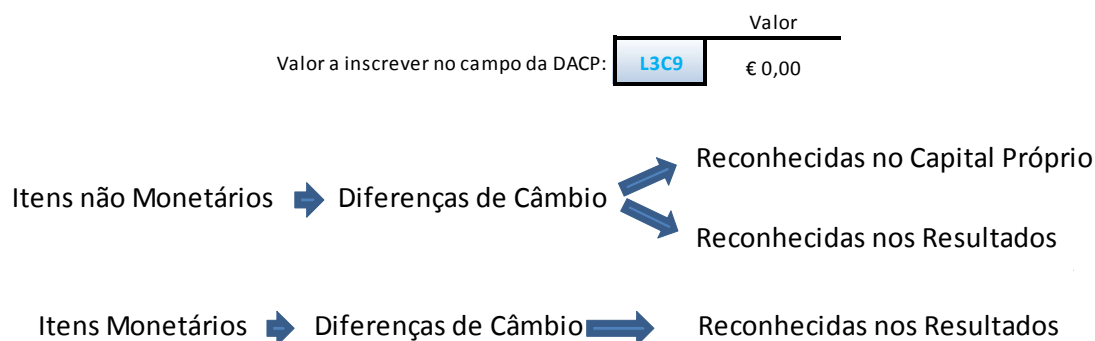


câmbio incluída nesse ganho/perda deve ser reconhecida directamente no Capital Próprio. O mesmo acontece quando é reconhecido nos Resultados.

Os parágrafos 31 e 32 são referentes aos itens monetários e fazem referência às diferenças de câmbio resultantes de transposição da moeda da subsidiária para a moeda funcional da empresa-mãe. Essa diferença deve ser reconhecida inicialmente numa componente separada no Capital Próprio – na conta 59.1 – Diferenças de conversão de demonstrações financeiras e posteriormente em Resultados aquando da alienação do investimento líquido.

A conta 59 - Outras Variações no Capital Próprio compreende as quantias reconhecidas directamente no Capital Próprio, por força das NCRF (designadamente, as diferenças de conversão de demonstrações financeiras expressas em moeda diferente da de relato, previstas na NCRF 23 – Efeitos das Alterações nas Taxas de Câmbio, e ajustamentos derivados de impostos diferidos, previstos na NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento).

A subconta 59.1 – Diferenças de conversão de demonstrações financeiras regista as diferenças de câmbio derivadas da transposição de uma unidade operacional estrangeira (ver NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio).



#### 6.4. Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações

São aqui evidenciadas as quantias relativas ao reconhecimento do excedente inicial da revalorização de activos e as posteriores flutuações decorrentes da mensuração subsequente,

nos termos da aplicação do modelo de revalorização previsto nas NCRF 6 – Activos Intangíveis (IAS 38 – Activos Intangíveis) e NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis (IAS 16 – Activos Fixos Tangíveis).

Resulta assim da aplicação do modelo da revalorização para mensuração dos activos fixos tangíveis e intangíveis. Quando se aumenta o valor escriturado para o Justo valor do bem, essa diferença é registada na coluna da conta 58 – Excedentes de Revalorização. Pelas diminuições ao Justo Valor também se regista a mesma conta até se esgotar o saldo e posteriormente são registadas nos resultados do exercício.

#### **6.4.1. Activos Intangíveis**

Os activos intangíveis podem ser adquiridos:

- Separadamente;
- Numa concentração de actividades empresariais;
- Por meio de subsídio governamental;
- Por troca por outros activos intangíveis;

Estes podem também, ser gerados internamente.

Relativamente à sua mensuração, os activos intangíveis são mensurados inicialmente ao custo, e posteriormente podem ser mensurados ao modelo do custo ou ao modelo de revalorização.

Temos assim:

<b>Mensuração Inicial</b>	{	Ao Custo		<b>Mensuração Subsequente</b>	{	Modelo do Custo	
						Modelo de Revalorização	

Na mensuração subsequente do activo intangível pode-se optar pelo modelo de revalorização. Assim as alterações ao justo valor do activo serão registadas no Capital Próprio (Excedente de Revalorização).

De acordo com o parágrafo 84 da presente norma: “ *Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser **creditado** directamente ao capital próprio com o título de **excedente de Revalorização**” (conta 58). “*Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados*”.*

No parágrafo 85 da norma: “*Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser **debitada** directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização **até ao ponto** de qualquer saldo credor no excedente de revalorização com respeito a esse activo.*”

No parágrafo 86 da norma: “*O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio só pode ser transferido directamente para resultados transitados quando o excedente for realizado. O excedente total pode ser realizado pela retirada ou pela alienação do activo.*” ... “*Porém, algum do excedente pode ser realizado logo que o activo seja usado pela entidade; em tal caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada valorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração dos resultados.*”

Estes 3 parágrafos estão directamente relacionados com o tratamento contabilístico a aplicar no Modelo de Revalorização. Assim teremos:

Aumentos para o Justo Valor { **Regra Geral:** Directamente no Capital Próprio - na conta "Excedentes de Revalorização"  
**Excepção:** Nos Resultados, quando for a reversão de um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido em Resultados

Diminuições para o Justo Valor { **Regra Geral:** Nos Resultados  
**Excepção:** Directamente no Capital Próprio, quando existir um saldo de crédito no excedente de revalorização com respeito ao mesmo activo

### 6.4.2. Activos Fixos Tangíveis

A mensuração inicial dos A.F.T. é feita pelo Custo. Subsequentemente, a empresa pode continuar a usar o método do custo escriturando o A.F.T. pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas ou pode optar pelo modelo de revalorização. Neste caso, após o reconhecimento do activo para o seu justo valor, menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Relativamente ao tratamento contabilístico do modelo de revalorização este será exactamente igual ao tratamento contabilístico dos activos intangíveis – § 39 a 41.

Vejamos um exemplo prático de modo a vermos a contribuição do modelo para a DACP. O exercício vai ser fragmentado em vários blocos, de modo a facilitar a explicitação do exemplo:

Uma empresa adquire um equipamento por 160.000,00€ em Janeiro/N, data em que entra em funcionamento. O equipamento tem uma vida útil de 10 anos.  
Em 31/Dez/N o Justo Valor do equipamento é de 170.000,00€.

**Resolução:**  
Movimentação Contabilística:

- 1) Registo da Depreciação Anual no final de N;
- 2) Registo da Revalorização no final de N

No final do ano N, procedemos à amortização anual do bem:

$$\frac{160.000,00 \text{ €}}{10} = 16.000,00 \text{ €}$$

43.8 - Deprec. Acum.		64.2 - Deprec. A.F.T.
16.000,00 €	(1	(1 16.000,00 €

Valor Contabilístico =	160.000,00 € - 16.000,00 € =	144.000,00 €
Justo Valor do Equipamento =		170.000,00 €
<b>Diferença =</b>		<b>26.000,00 €</b>

De referir que, relativamente ao modelo de revalorização do bem, as depreciações acumuladas podem ser tratadas de 2 formas:

- Ajustando proporcionalmente a quantia bruta e as depreciações, para que o valor líquido espelhe o novo valor revalorizado do activo; ou
- Eliminando o valor da depreciação, para que o valor a expressar no balanço seja o valor revalorizado do activo.

Globalmente teremos:

A.F.T.	Excedent Reval.
160.000,00 €	26.000,00 € +
- 16.000,00 €	<b>Result.</b>
144.000,00 €	16.000,00 € -
+ 26.000,00 €	
170.000,00 €	

Após procedermos ao registo da depreciação anual, procede-se à revalorização do bem para o seu justo valor (170.000,00€):

43.8 - Deprec. Acum.	43.3 - A.F.T.	58 - Exced. Reval.
2) 16.000,00 €	160.000,00 € (2) 26.000,00 €	26.000,00 € (2)
	VC = 170.000,00 €	

Valor a inscrever no campo da DACP: L5C7 € 26.000,00

Admitindo que em 31/12/N+1, o Justo Valor do Equipamento é de 120.000,00€.

Amortização anual de N+1:

$$\text{Amortização N+1} = \frac{170.000,00 \text{ €}}{9} = 18.888,89 \text{ €}$$

43.8 - Deprec. Acum.	64.2 - Deprec. A.F.T.
18.888,89 € (1)	(1) 18.888,89 €

1) Movimentação contabilística da amortização anual;

V. Contabilístico em N+1 =	170.000,00 € - 18.888,89 € =	151.111,11 €
Justo Valor do Equipamento em N+1 =		<u>120.000,00 €</u>
<b>Diferença =</b>		<b>31.111,00 €</b>

Assim, é necessário diminuir a quantia escriturada do activo.

Dado que a conta 58 – Excedentes de Revalorização, apresenta um saldo de 26.000,00€ diz-nos o parágrafo 40 da presente norma que: “ *Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida em resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.*”

Assim, teremos:

$$\text{Perda} = \begin{cases} \text{Excedente de Revalorização: } 26.000,00 \text{ € } \downarrow \\ \text{Resultados: } 5.111,11 \text{ € } \downarrow \end{cases}$$

(ver lançamento 3) Perdas por Reduções de Justo)

Globalmente teremos:

A.F.T.	Excedent Reval.
160.000,00 €	26.000,00 € +
- 16.000,00 €	26.000,00 € -
144.000,00 €	- €
- 24.000,00 €	<b>Result.</b>
120.000,00 €	16.000,00 € -
	5.111,11 € -

43.8 - Deprec. Acum.	43.3 - A.F.T.	58 - Exced. Reval.	65.5 - P.Imp. AFT
2) 18.888,89 €	170.000,00 €    18.888,89 € (2)	26.000,00 €	3) 5.111,11 €
	VC = 151.111,11 €		
	Novo VC = 120.000,00 €		

Valor	L5C7	-€ 26.000,00
-------	------	--------------

Valor a inscrever no campo da DACP: L5C7 -€ 26.000,00

Caso não se tivesse ocorrido a reversão da perda por imparidade, no ano seguinte, o excedente de revalorização registado, segundo o parágrafo 41 da presente norma, podia ser transferido enquanto o activo for usado pela entidade. Assim, a quantia do excedente a ser transferido na mesma base da vida útil remanescente do bem.

$\frac{26.000,00 \text{ €}}{9} = 2.888,89 \text{ €}$			
43.3 - A.F.T.	58 - Exced. Reval.		
2.888,89 €	2.888,89 €		
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span>Valor a inscrever no campo da DACP:</span> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px; background-color: #e0f0ff;">L5C7</div> <div style="text-align: right; padding-right: 20px;"> <table style="border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: right; padding-right: 5px;">Valor</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; padding: 0 5px;">€ 2.888,89</td> </tr> </table> </div> </div>		Valor	€ 2.888,89
Valor	€ 2.888,89		

A quantia do excedente a ser transferida corresponde à diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo.

#### 6.4.3. Realização do Excedente de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis

A Conta 58 - Excedentes de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis compreende todas as quantias correspondentes às posições assumidas pelos excedentes de revalorização, à data de relato, de activos fixos tangíveis e intangíveis, cuja contabilização obedece ao definido na NCRF 6 – Activos Intangíveis e na NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis.

É creditada pela revalorização dos activos fixos e vai sendo debitada por contrapartida da conta 56 – Resultados Transitados, em função da realização da revalorização. Esta realização ocorre pela depreciação, abate ou venda do bem.

As diminuições de um activo por revalorização serão debitadas na #58 até ao montante do saldo existente. A parcela da diminuição que ultrapasse o saldo existente será considerada gasto do período (#65) de acordo com as NCRF 6 e 7. Se a revalorização do bem originar a reversão de uma perda reconhecida em períodos anteriores, essa reversão é registada como um rendimento (#76.2).

Esta linha pode ser usada por dois motivos – Uso e Venda/Abate do activo – que estão directamente relacionados com o conteúdo do § 86 da NCRF 6 e § 41 da NCRF 7 onde diz que, parte do excedente pode ser realizado logo que o activo seja usado pela entidade. A quantia do excedente realizado corresponde à diferença entre a amortização/depreciação baseada na quantia escriturada do activo e a amortização/depreciação que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do activo.

O excedente total pode ser realizado pela retirada ou pela alienação do activo. Assim, o excedente acumulado incluído no Capital Próprio é transferido para Resultados Transitados. Podemos assim concluir que, aqui encontram-se evidenciadas as quantias relativas à realização (pelo uso ou pela venda) do excedente de revalorização de activos aos quais se adopta, na mensuração subsequente, o modelo de revalorização previsto pela NCRF 6 – Activos Intangíveis e NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis.

- Pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido;

	Resultados Retidos	Excedente de Revalorização	
	X	X	
			Valor
Valor a inscrever nos campos da DACP:			L4C7
			- € XX
			L4C10
			+ € XX

- Pode ser transferido directamente para resultados retidos na medida em que o activo for usado pela entidade.

	Resultados Retidos	Excedente de Revalorização	A.F.T.	Depreciação
	X	X	X	X
				Valor
Valor a inscrever nos campos da DACP:				L4C7
				- € XX
				L4C10
				+ € XX



### 6.5. Outras alterações reconhecidas no capital próprio

Regista todas as alterações no período que não resultem do relacionamento com os detentores de capital nem correspondam a nenhuma das restantes linhas.

É o caso dos investimentos em associadas. A NCRF 13 – Interesses em empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas, prescreve o tratamento contabilístico sobre esta matéria.

Assim, de acordo com o parágrafo 42 da norma, “*um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial....*”.

Assim, sempre que uma entidade usa o método da equivalência patrimonial (MEP) para registar a sua participação numa associada ou empreendimento conjunto, de acordo com a NCRF 13, a entidade regista a aquisição da % da participação social pelo seu custo de aquisição. Posteriormente ao adoptar o MEP, vai fazer reflectir nas suas DF's as variações verificadas nas rubricas do capital próprio da empresa participada.

Neste sentido, à data de cada balanço, o investidor vai fazer reflectir nas suas DF's os lucros que lhe forem imputáveis em função da % de capital que detém. Posteriormente, é necessário fazer reflectir a diferença entre os lucros imputáveis e os lucros efectivamente recebidos. Este método servirá também para reflectir outras variações (perdas por imparidade) na rubrica de capital próprio que não estejam relacionadas com resultados.

Exemplo: A empresa X tem reflectido nas suas DF's a aquisição de uma participação social na empresa Y, pelo preço de 450.000,00€, correspondente a 45% do seu capital próprio.

À data da aquisição, os capitais da empresa Y eram os seguintes:

Capital Social	600.000,00 €
Reservas	200.000,00 €
Resultados Transitados	<u>200.000,00 €</u>
<b>Total do Capital Próprio</b>	<b>1.000.000,00 €</b>

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

Temos assim:

$$\text{Valor Aquisição} = 450.000,00 \text{ €}$$

$$\% \text{ do Capital} = 1.000.000,00 \text{ €} * 45\% = 450.000,00 \text{ €}$$

Inicialmente, aquando da aquisição:

4121 - Inv. Assoc. MEP	12 - Dep. Ordem
450.000,00 €	450.000,00 €

Ao se adoptar o Método da Equivalência Patrimonial para valorização da participação social, temos que proceder ao reconhecimento dos lucros atribuíveis à participação financeira.

No final do ano, a empresa Y obteve um resultado líquido de 250.000,00€, sendo que 200.000,00€ foram distribuídos pelos accionistas.

$$\text{Lucros Atribuíveis} = 250.000,00 \text{ €} * 45\% = 112.500,00 \text{ €}$$

$$\text{Lucros Recebidos} = 200.000,00 \text{ €} * 45\% = \frac{90.000,00 \text{ €}}{22.500,00 \text{ €}}$$

4121 - Inv. Assoc. MEP	7851 - O.Rendt - MEP
112.500,00 €	112.500,00 €

Pelos lucros atribuídos, correspondentes à participação detida

No ano seguinte:

56 - Resultados Transitados	5712 - Ajust. AF - Lucros Não Atrib.
22.500,00 €	22.500,00 €

Pela diferença entre os lucros atribuídos e os lucros efectivamente recebidos

	Valor
Valor a inscrever nos campos da DACP:	L7C8 22.500,00 €
	L7C10 -22.500,00 €

4121 - Inv. Assoc. MEP	12 - Dep. Ordem
90.000,00 €	90.000,00 €

Pelo recebimento dos dividendos

De salientar que caso a empresa X tivesse adoptado o Método do Custo para valorização da participação financeira adquirida e caso pretendesse passar para o Método da Equivalência Patrimonial, era necessário proceder-se à seguinte transferência:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; padding: 2px;">4122 - Inv. Financ. - O. Métodos</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; padding: 2px;">5711 - Ajust. Transição</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">50.000,00 €</td> <td style="padding: 2px;">50.000,00 €</td> </tr> </table>	4122 - Inv. Financ. - O. Métodos	5711 - Ajust. Transição	50.000,00 €	50.000,00 €	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">Capital Social</td> <td style="text-align: right;">600.000,00 €</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Reservas</td> <td style="text-align: right;">200.000,00 €</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Resultados Transitados</td> <td style="text-align: right;">200.000,00 €</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><b>Total do Capital Próprio</b></td> <td style="text-align: right;"><b>1.000.000,00 €</b></td> </tr> </table>		Capital Social	600.000,00 €		Reservas	200.000,00 €		Resultados Transitados	200.000,00 €		<b>Total do Capital Próprio</b>	<b>1.000.000,00 €</b>
4122 - Inv. Financ. - O. Métodos	5711 - Ajust. Transição																
50.000,00 €	50.000,00 €																
	Capital Social	600.000,00 €															
	Reservas	200.000,00 €															
	Resultados Transitados	200.000,00 €															
	<b>Total do Capital Próprio</b>	<b>1.000.000,00 €</b>															
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; padding: 2px;">4122 - Inv. Financ. - O. Métodos</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; padding: 2px;">4121 - Inv. Assoc. MEP</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">450.000,00 €</td> <td style="padding: 2px;">450.000,00 €</td> </tr> </table>	4122 - Inv. Financ. - O. Métodos	4121 - Inv. Assoc. MEP	450.000,00 €	450.000,00 €	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">Custo Histórico</td> <td style="text-align: right;">500.000,00 €</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">45%</td> <td style="text-align: right;">450.000,00 €</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">50.000,00 €</td> </tr> </table>		Custo Histórico	500.000,00 €		45%	450.000,00 €			50.000,00 €			
4122 - Inv. Financ. - O. Métodos	4121 - Inv. Assoc. MEP																
450.000,00 €	450.000,00 €																
	Custo Histórico	500.000,00 €															
	45%	450.000,00 €															
		50.000,00 €															
<p style="text-align: right;">Valor</p> <p>Valor a inscrever no campo da DACP: <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">L7C8</span> -€ 50.000,00</p>																	

A conta 57 - Ajustamentos em Activos Financeiros compreende as flutuações de valor de activos financeiros à data de relato que, por força das disposições da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros, devam ser repercutidas em capital próprio.

Esta conta reflecte todos os ajustamentos decorrentes da utilização do método da equivalência patrimonial (EP), como método de valorização das participações financeiras em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas.

Diferença: Apenas uma alteração no dígito da conta. Correspondia à conta 55 – Ajustamentos de Partes de Capital em Filiais e Associadas (POC). Também se verifica a utilização de outros termos que não eram contemplados pelo POC na definição desta conta, como é o caso das “entidades conjuntamente controladas”.

A subconta 5711 – Ajustamentos de transição, é movimentada por ocasião da mudança do método do custo para o MEP. Regista a diferença entre as quantias atribuídas às partes de capital correspondentes à fracção dos capitais próprios que representavam no início do período e as quantias por que se encontravam registadas (valor contabilístico).

Caso a fracção dos capitais próprios da empresa filial/associada seja superior ao valor contabilístico é necessário proceder ao seguinte registo:

41.1 / 41.2 - Inv. Financ		5711 - Ajustam. Transição		Caso contrário:			
X		X		41.1 / 41.2 - Inv. Financ		5711 - Ajustam. Transição	
				X		X	
						Valor	
Valor a inscrever no campo da DACP:		L7C8				+ € XX	
				Valor a inscrever no campo da DACP:		L7C8	
						- € XX	

A subconta 5712 – lucros não atribuídos, acolhe a diferença entre os lucros imputáveis às participações nas empresas filiais e associadas e os respectivos lucros que lhe forem atribuídos, movimentando-se em contrapartida a conta 56 – Resultados Transitados.

57.1.2 - Lucros ñ Atribuidos		56 - Result. Transitados		Valor	
Y		Y		L7C8	
				+ € YY	
				L7C10	
				- € YY	
Valor a inscrever nos campos da DACP:					
Y) = Lucro atribuido - Lucro recebido					

A subconta 5713 – decorrentes de outras variações nos capitais próprios acolherá, por contrapartida das contas Investimentos em Subsidiárias/Associadas/Entidades Conjuntamente Controladas (conta 41.1 a 41.3) os valores imputáveis à participante na variação dos capitais próprios das participadas, que não respeitem a resultados.

Diferença: No POC também fazia parte desta conta, a subconta de “Depreciações” que registava as diferenças entre o valor contabilístico e o valor de mercado por contrapartida da conta 49.1 – Ajustamentos de Investimentos Financeiros – Partes de Capital. Com o SNC (NCRF 11 – Propriedades de Investimento), o movimento contabilístico é efectuado de outra forma - os ganhos e perdas provenientes de alterações no Justo Valor de Propriedades de Investimento são incluídos no RLE.

De acordo com a DC 16 – “Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis” os ganhos eram levados a reservas de reavaliação e as perdas também constituíam redução das reservas de reavaliação até as anularem; a partir daí, eram levadas ao resultado líquido do Exercício.

### 6.6. Doações

A conta 59.4 – Outras Variações no Capital Próprio – Doações, serve de contrapartida às doações de que a empresa seja beneficiária.

As doações de bens imóveis só são validas se for celebrada uma escritura pública. A doação de bens móveis já não depende de nenhum formalismo deste género e são também os mais correntes. Considera-se doação, os bens que sejam integrado no património da empresa e que não foram objecto de qualquer compensação, nomeadamente financeira.

Estes bens podem ser numerário, aplicações financeiras, créditos, mercadorias, equipamentos ou bens intangíveis.

Exemplo: A empresa X recebeu de um particular um equipamento avaliado em 20.000,00€.  
Contabilisticamente teremos:

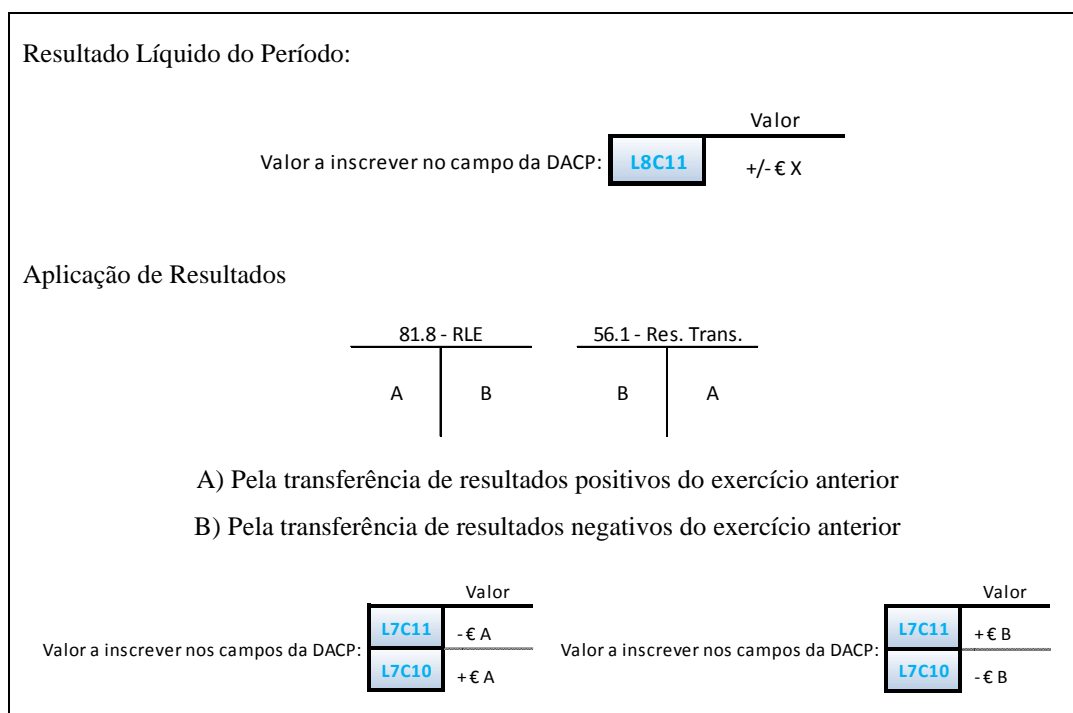
59.4 - Doações	43.3 - A.F.T. - Eq. Básico
20.000,00 €	20.000,00 €
Valor	
Valor a inscrever no campo da DACP:	<input type="text" value="L7C9"/> 20.000,00 €

### 6.7. Resultado Líquido do Período e Aplicação de Resultados

De acordo com a Estrutura Conceptual o lucro é usado como uma medida de desempenho ou como retorno do investimento e é resultado da diferença algébrica entre rendimentos e gastos, apresentados na Demonstração de Resultado e posteriormente no Balanço.

Nesta conta são registados os lucros/prejuízos do período. Anualmente, (em Assembleia Geral) pode ocorrer a atribuição de lucros para distribuição aos sócios e/ou a transferência para resultados transitados, da totalidade ou de parte dos resultados do exercício.

Assim, apresenta-se de seguida o esquema registo na DACP:



## 6.8. Realizações de Capital

De referir que estas linhas têm a particularidade de registar as operações realizadas com os detentores de Capital da entidade. Compreende as realizações ocorridas no capital da entidade anteriormente subscrito.

A Conta 51 – Capital corresponde ao capital realizado nos termos estatutários e que simultaneamente satisfaça a definição de instrumento de capital próprio contemplada na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

Corresponde à diferença entre a quantia de capital estatutário da entidade e a parte não realizada pelos sócios. Evidência o Capital (nominal, entenda-se) subscrito. Para efeitos de Balanço deve ser deduzido ao saldo desta conta, o saldo da conta 26.1 – Accionistas c/ subscrição ou da conta 26.2 – Quotas não Liberadas.

A movimentação contabilística difere, consoante o tipo de sociedade em questão.

Assim, nas sociedades em nome colectivo e nas sociedades por quotas é possível especificar 2 fases:

26.1 - Accionistas c/ Subscrição	51 - Capital	12 - Dep. Ordem	26.1 - Accionistas c/ Subscrição
X	X	X	X
X) Subscrição do Capital da Sociedade		X) Realização do Capital subscrito / Pagamento (Entrada em Dinheiro)	
Valor a inscrever no campo da DACP: <b>L10C1</b>			Valor + € X

Nas Sociedades Anónimas podemos distinguir 4 fases: Emissão; Subscrição; Rateio; Liberação das Acções:

26.1 - Accionistas c/ Subscrição	51 - Capital	12 - Dep. Ordem	
1) Vn	(2) Vn	(1 2) Vn	
Vn	Vn	Vn	
1) Subscrição ao valor nominal (Vn) das acções emitidas (sem prémio de emissão)			
2) Realização/Liberação das acções emitidas			
Valor a inscrever no campo da DACP: <b>L10C1</b>			Valor + € Vn

26.1 - Accionistas c/ Subscrição		51 - Capital		12 - Dep. Ordem		54 - Prémios de Emissão	
1) Vn + Prémio	Vn + Prémio (2)	Vn	(1 2)	Vn + Prémio		Prémio	(1)
1) Subscrição acima do par das acções emitidas (com prémio de emissão) 2) Realização/Liberação das acções emitidas							
				Valor			
				Valor a inscrever nos campos da DACP:			
				L10C1		+€ Vn	
				L11C4		+€ Prémio	

De salientar que esta subscrição pode ser:

- **Ao Par** – Valor nominal é igual ao valor de subscrição;
- **Acima do Par** - Significa que o valor a despendido pelos subscritores e consequentemente a receber pela sociedade, é superior ao valor nominal;
- **Abaixo do Par** – O valor de subscrição é mais baixo que o valor nominal da acção. Esta situação não é permitida por lei – art.º 298, CSC.

## 6.9. Aumentos de Capital

Sempre que os sócios/accionistas assim o entendam, e desde que cumpram com os requisitos impostos por lei para tais situações, os mesmos podem deliberar sobre os aumentos ou reduções do capital da sociedade.

Os aumentos de capital podem ser realizados por Entradas em dinheiro ou entradas em espécie; Incorporação de reservas; e Transformação de dívidas em capital. Devem ser reduzidos a escritura pública e devem ser respeitados os demais procedimentos inerentes à constituição da sociedade.

### 6.9.1. Para as entradas em dinheiro ou em espécie

A movimentação contabilística é exactamente igual à descrita para as realizações de capital. No entanto, nas entradas em espécie, a contrapartida para a realização do Capital será a que corresponder ao activo que é integrado no património da empresa.



	Valor
Valor a inscrever nos campos da DACP: <b>L10C1</b>	€ XX
<b>L11C4</b>	€ XX

No caso de aumento de capital nas Sociedades Anónimas não for acompanhado por todos os accionistas e de modo a que os antigos accionistas não fiquem prejudicados com o aumento de capital, as novas acções deverão ser colocadas por um valor igual ou superior ao valor contabilístico – Acções acima do par.

### 6.9.2. O aumento por incorporação de reservas

As reservas, como parte integrante do capital próprio, são transformáveis em capital social. Podem ser criadas novas quotas ou aumentar o valor nominal das já existentes.

Exemplo: Para as sociedades por acções por incorporação de outras reservas:

<u>26.1 - Accionistas c/ Subscrição</u>	<u>51 - Capital</u>
X	X
X) Pela emissão e distribuição das acções	
<u>55.2 - Outras Reservas</u>	<u>26.1 - Accionistas c/ Subscrição</u>
X	X
X) Valor da reserva incorporada no Capital Próprio	

Exemplo: Para as sociedades cujo capital não está representado por acções, por incorporação de outras reservas:

<u>55.2 - Outras Reservas</u>	<u>51 - Capital</u>
X	X
X) Valor da reserva incorporada no Capital Próprio	

Para ambos os exemplos, os campos a registar na DACP são:

	Valor
Valor a inscrever nos campos da DACP: <b>L10C1</b>	+ € X
<b>L10C6</b>	- € X

### 6.9.3. Transformação de Dívidas em Capital

Neste caso, o activo mantém-se e há um aumento do Capital Próprio em contrapartida do Passivo (Capital Alheio). Deste modo, transforma-se os credores da sociedade em novos sócios. No caso das Sociedades Anónimas, são emitidas acções que serão distribuídas aos credores de acordo com a sua participação e os seus créditos.

<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">26.1 - Accionistas c/ Subscrição</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">x</td> <td style="border-left: 1px solid black;"></td> </tr> </tbody> </table>	26.1 - Accionistas c/ Subscrição		x		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">51 - Capital</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;">Vn</td> </tr> </tbody> </table>	51 - Capital			Vn
26.1 - Accionistas c/ Subscrição									
x									
51 - Capital									
	Vn								
X) Pelo valor das acções emitidas									
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">27 - Outras contas a pagar</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">x</td> <td style="border-left: 1px solid black;"></td> </tr> </tbody> </table>	27 - Outras contas a pagar		x		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">26.1 - Accionistas c/ Subscrição</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;">x</td> </tr> </tbody> </table>	26.1 - Accionistas c/ Subscrição			x
27 - Outras contas a pagar									
x									
26.1 - Accionistas c/ Subscrição									
	x								
X) Acções entregues aos credores									
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Valor a inscrever no campo da DACP: <b>L10C1</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;">+ € X</td> </tr> </tbody> </table>	Valor a inscrever no campo da DACP: <b>L10C1</b>			+ € X	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Valor</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;">+ € X</td> </tr> </tbody> </table>	Valor			+ € X
Valor a inscrever no campo da DACP: <b>L10C1</b>									
	+ € X								
Valor									
	+ € X								

As reduções do Capital Social além de originarem uma diminuição nas garantias oferecidas aos credores, também têm alguns condicionalismos impostos pelo Código das Sociedades Comerciais.

A redução do capital está prevista no momento de saída de um sócio, em situações de excesso de capital e quando o mesmo é usado para cobertura de prejuízos.

A decisão de reduzir o capital tem que ser deliberado em Assembleia Geral de sócios. É necessário obter uma autorização judicial e deve ser apresentado um projecto de redução (registado provisoriamente), no tribunal cível da comarca da área da sede social.

### 6.10. Distribuições

Compreende as quantias relativas a distribuições aos detentores de capital, de resultados ou de reservas. Releva para este efeito a NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Pela distribuição de resultados aos accionistas:

56 - Resultados Transitados	26 - Accionistas
y	y

y) Pela distribuição de dividendos aos accionistas/sócios

Valor
Valor a inscrever no campo da DACP: <b>L12C10</b> - € Y

Pela distribuição de reservas aos accionistas:

55.2 - Outras Reservas	26.8 - Outras Operações
x	x

X) Valor da reserva distribuida aos accionistas

Valor
Valor a inscrever no campo da DACP: <b>L12C6</b> - € X

### 6.11. Outras Operações

Compreende as quantias de outras alterações derivadas de relacionamento com os detentores de capital que não estejam incluídas nas linhas anteriores.

### 6.12. Realizações de Prémios de Emissão

Compreende as quantias de realização de prémios de emissão de instrumentos de capital próprio da entidade, tratados contabilisticamente nos termos da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

A Conta 54 - Prémios de Emissão corresponde às quantias de prémios. É registada nesta conta, a diferença entre os valores de subscrição das acções/quotas emitidas e o seu Valor Nominal (VN).

$$\text{Prémio de Emissão} = \text{Valor de Subscrição} - \text{Valor Nominal}$$

Os prémios de emissão são equiparáveis às reservas e como tal, podem ser usados para cobrir prejuízos ou serem incorporados no Capital.

Diferença: Do POC para o SNC, esta conta não sofre qualquer alteração. Mantém-se o conceito e as regras de movimentação de conta.

A movimentação contabilística desta conta já foi explicitada aquando da movimentação contabilística da conta 51 – Capital.

### **6.13. Acções / Quotas Próprias**

Corresponde à quantia de acções ou quotas próprias adquiridas, a qual inclui a respectiva componente de prémio ou de desconto na subconta “52.2 – Prémios e Descontos”. Esta matéria é tratada na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

A conta 52.1 – Valor Nominal (VN), regista a débito o VN das acções/quotas próprias adquiridas. A conta 52.2 – Descontos e Prémios, regista a diferença entre o valor nominal e o preço de aquisição das acções próprias.

Actualmente (SNC), esta conta deve ser regularizada por contrapartida da conta 59.9 – Outras Variações no Capital Próprio – Outras, de forma a manter os descontos/prémios correspondentes às acções em carteira.

Diferença: Pelo POC, a conta 52.2 era regularizada por contrapartida da conta 57.4 - Reservas Livres.

Aquisição de acções/quotas próprias:

52.1 - Valor Nominal	12 - Dep. Ordem	52.2. Desc. e Prémios
Vn	Ca	(Ca - Vn)

Pela aquisição das quotas próprias - Custo Aquisição (Ca) **superior** ao Valor Nominal (Vn)

52.1 - Valor Nominal	12 - Dep. Ordem	52.2. Desc. e Prémios
Vn	Ca	(Ca - Vn)

Pela aquisição das quotas próprias - Custo Aquisição (Ca) **inferior** ao Valor Nominal (Vn)

Valor a inscrever no campo da DACP:	L11C4	Valor - € X
-------------------------------------	-------	----------------

Em ambos os casos, é necessário efectuar o registo correspondente à indisponibilidade de uma reserva de lucros igual ao valor de aquisição:

55.2 - Outras Reservas	55.1 - Reservas Legais
Ca	Ca

Valor a inscrever nos campos da DACP:	L14C5	Valor + € Ca
	L14C6	- € Ca

Pela venda das acções/quotas próprias:

52.1 - Valor Nominal	12 - Dep. Ordem	52.2. Desc. e Prémios
Vn	Ca	(Ca - Vn)

Pela aquisição das quotas próprias - Custo Aquisição (Ca) **superior** ao Valor Nominal (Vn)

Valor a inscrever nos campos da DACP:	L14C2	Valor - € Vn
	L14C4	- € (Ca - Vn)

## 6.14. Outros Instrumentos de Capital Próprio

Corresponde às quantias relativas a outros instrumentos classificáveis como de capital próprio, desde que obedçam à definição de instrumentos de capital próprio da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Regista as Prestações Suplementares (entradas em dinheiro como reforço do capital social; constitui parcela do Capital Próprio da Sociedade) e Acessórias (Empréstimos concedidos pelos sócios à sociedade; constitui parcela do passivo), efectuadas pelos sócios e os instrumentos financeiros que não se enquadrem na definição de passivo financeiro. Passa a ter um âmbito mais alargado e preciso, pois engloba quaisquer outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadram na definição de passivo financeiro.

Exemplo: Constituição de Prestações Suplementares para cobertura de prejuízos.

12 - Dep. Ordem		53 - Prestações Suplementares		Valor	
X			X	Valor a inscrever no campo da DACP: <input type="text" value="113C3"/>	€ X
X) Pela realização de Prestações Suplementares					

As prestações acessórias aplicam-se às sociedades por quotas e às sociedades anónimas. Podem ser efectuadas de forma gratuita ou onerosa. Quando forem onerosas, a contraprestação pode ser paga independentemente da existência de lucros de exercício.

É importante, na contabilização das prestações acessórias e das prestações suplementares, ter em atenção seguinte:

- Quando as prestações acessórias vencem juros, são passivos.
- Se o controlo sobre a decisão de restituição das prestações acessórias gratuitas e das prestações suplementares for da entidade, essas prestações são Capital Próprio.
- Quando esse controlo está do lado do sócio ou accionista, este a qualquer momento, podem exigir a restituição das prestações. Assim, essas prestações são passivo da entidade.

No caso das acções preferenciais remíveis – são, na sua essência, um financiamento obtido, uma vez que a remissão das acções consiste no seu pagamento numa data futura acordada e por um preço acordado. Assim, o produto da emissão de acções preferenciais remíveis não pode ser contabilizado no capital próprio mas sim no passivo como financiamentos obtidos. Os passivos financeiros são registados na #25 – Financiamentos Obtidos ou #26 – Accionistas/Sócios.

Diferença: Pelo POC, esta conta era apenas movimentada pelas Prestações Suplementares. Com o SNC passa a ter uma nova designação e passa a ser movimentada pelos outros instrumentos financeiros.

### **6.15. Reservas Legais e Outras Reservas**

Compreende as quantias de todas e quaisquer reservas distribuíveis, cuja afectação decorre de deliberações dos detentores de capital. Contabilisticamente é matéria tratada na NRCF 27 – Instrumentos Financeiros.

As Reservas funcionam como instrumentos de reforço dos capitais próprios das empresas e constituem a principal parcela do capital adquirido e são muitas vezes constituídas à base de lucros alcançados e não distribuídos.

Existem reservas obrigatórias e reservas facultativas. As reservas obrigatórias são aquelas que a empresa tem o dever de constituir quer por força da lei – Reservas Legais, quer por força dos seus estatutos – Reservas Estatutárias, quer por força de contratos a que estejam vinculadas – Reservas Contratuais.

As reservas legais são impostas por força dos art.º 218 a 295 do CSC e são criadas a partir dos lucros anuais e todos os anos a empresa deve transferir 5% dos seus lucros para uma reserva legal até perfazer 1/5 do Capital Social (Sociedades Anónimas e Sociedades de Responsabilidade Limitada). A reserva legal só pode ser utilizada para cobrir prejuízos e para

incorporar no capital social. A reserva indisponível na aquisição de partes próprias de Capital, poderá ser contabilizada nas reservas legais.

As reservas facultativas são aquelas em que a sua constituição depende da deliberação da Assembleia Geral. É o caso das Reservas Livres que são constituídas por livre deliberação dos accionistas em Assembleia Geral e a sua constituição não obedece a qualquer finalidade particular.

Diferença: Além de ter mudado o dígito da conta (que correspondia à conta 57 do POC) o seu conteúdo ficou mais reduzido, isto é, enquanto a conta 57 – Reservas era composta pelas Reservas Legais, R. Estatutárias, R. Contratuais, R. Livres, Subsídios e Doações, agora à nova conta de reservas, deixa de pertencer as Doações e os Subsídios). O conteúdo da conta 55 (POC) passa a ser o conteúdo da conta 57 (SNC).

O registo contabilístico da constituição de cada das reservas obedece às seguintes movimentações:

<u>55.1 - Reserva Legal</u>	<u>56 - Resultados Transitados</u>		Valor
X	X	Valor a inscrever nos campos da DACP:	L10C5 + € X
			L10C10 - € X
X) Pela constituição da Reserva Legal			
<u>55.2.1 - Reserva Estatutária</u>	<u>56 - Resultados Transitados</u>		Valor
X	X	Valor a inscrever nos campos da DACP:	L10C6 + € X
			L10C10 - € X
X) Pela constituição da Reserva Estatutária			
<u>55.2.2 - Reserva Livre</u>	<u>56 - Resultados Transitados</u>		Valor
X	X		
X) Pela constituição da Reserva Livre			



### **6.16. Resultados Transitados**

A conta de resultados transitados (conta 56) reflecte os resultados dos períodos anteriores, para os quais não exista uma deliberação específica sobre a sua aplicação (se lucros), ou cobertura (se prejuízos).

Esta rubrica regista também alguns efeitos decorrentes da NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas e Erros, e dos efeitos de mudança de referencial contabilístico, tal como definido na NCRF 3 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Esta conta regista os resultados líquidos e os dividendos antecipados, provenientes do exercício anterior. É movimentada segundo a aplicação de lucros ou a cobertura de prejuízos que for deliberada, bem como pela diferença entre os lucros imputáveis às participações nas empresas filiais ou associadas e os respectivos lucros que lhe forem atribuídos.

No início do ano seguinte, regista-se os lucros ou prejuízos apurados no exercício anterior e evidenciados na conta 81-Resultado Líquido do Exercício.

A aplicação dos lucros/cobertura de prejuízos, em conformidade com o deliberado pelo órgão competente, implica o movimento a débito/crédito da conta 56 em contrapartida das contas 26-Accionistas/Sócios e da conta 89 – Dividendos Antecipados.

Esta conta também é usada para registar regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar positiva ou negativamente os capitais próprios e não o resultado do exercício.

Diferença: Apenas sofre alteração no dígito da conta, que correspondia à conta 59 do POC.

### 6.17. Os Subsídios

Na subconta 59.3 – Subsídios, são registados os subsídios não reembolsáveis, normalmente atribuídos por entidades governamentais e cujos efeitos se prolongarão por mais de um período económico.

Importa assim diferenciar:

- Subsídios reembolsáveis – Assemelham-se a empréstimos e devem ser reconhecidos e divulgados como passivos.
- Subsídios não reembolsáveis – São subsídios que, caso a entidade tenha cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão, não serão devolvidos. Muitas vezes uma percentagem desses subsídios são atribuídos a fundo perdido, o que significa, logo à partida que parte desse subsídio não será reembolsável. São reconhecidos na rubrica de Capital Próprio.

Existem 3 principais tipos de subsídios:

- Subsídios ao investimento / relacionados com activos
  - Em activos depreciables ou amortizáveis
  - Em activos não depreciables ou amortizáveis
- Subsídios à exploração / relacionados com resultados
  - Relativos a gastos já incorridos
  - Relativos a gastos a incorrer
- Outros Subsídios
  - Empréstimos (sem reembolso ou sem juros)

A NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo que tem por base a IAS 20 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo tem como objectivo a prescrição da contabilização e divulgação de subsídios e apoios do Governo.



A NCRF 22 não absorve na sua plenitude a IAS 20 porque enquanto a NCRF 22 requer que os subsídios relacionados com os activos fixos tangíveis e os intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, sejam registados na rubrica do Capital Próprio, a IAS 20 tem preconizado 2 tipos de tratamento para estes mesmos activos, são eles:

- Contabilização como rendimento diferido para imputação sistemática a resultados com base na depreciação do activo subsidiado;
- Deduzindo directamente ao valor de aquisição do activo o valor do subsídio.

A principal diferença face ao POC é no reconhecimento inicial do subsídio, quando este está relacionado com activos tangíveis e intangíveis, uma vez que é registado no Capital Próprio enquanto no POC o subsídio era contabilizado como proveito diferido.

Quanto ao reconhecimento subsequente, quer no POC quer no SNC, mantém iguais.

**Exemplo 1:**  
 Equipamento subsidiado: Uma máquina industrial no valor de 300.000,00€  
 Subsídio governamental atribuído para aquisição da máquina: 250.000,00€  
 Vida útil do equipamento: 8 anos  
 Taxa de imposto aplicável: 25%

Estamos perante um subsídio ao investimento (subsídio não reembolsável), relacionado com um activo fixo tangível depreciável.

Contabilisticamente teremos o seguinte:

$$\text{Amortização Anual} = \frac{300.000,00 \text{ €}}{8} = 37.500,00 \text{ €}$$

$$\text{Imposto Diferido} = 250.000,00 \text{ €} \times 25\% = 62.500,00 \text{ €}$$

$$\text{Subsídio} = \frac{250.000,00 \text{ €}}{8} = 31.250,00 \text{ €}$$

$$\text{Imposto Diferido} = \frac{62.500,00 \text{ €}}{8} = 7.812,50 \text{ €}$$

1 – Registo da aquisição da máquina

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">43.3 - A.F.T. - Eq. Básico</td> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">12 - Dep. Ordem</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">300.000,00 €</td> <td style="text-align: center;">300.000,00 €</td> </tr> </table>	43.3 - A.F.T. - Eq. Básico	12 - Dep. Ordem	300.000,00 €	300.000,00 €	
43.3 - A.F.T. - Eq. Básico	12 - Dep. Ordem				
300.000,00 €	300.000,00 €				

2 – Registo da atribuição do subsídio

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">12 - Dep. Ordem</td> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">59.3 - Subsídios</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">250.000,00 €</td> <td style="text-align: center;">62.500,00 €    250.000,00 €</td> </tr> </table>	12 - Dep. Ordem	59.3 - Subsídios	250.000,00 €	62.500,00 €    250.000,00 €	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">2742 - Passivos ID</td> <td style="width: 50%; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">62.500,00 €</td> <td style="text-align: center;"></td> </tr> </table>	2742 - Passivos ID		62.500,00 €		
12 - Dep. Ordem	59.3 - Subsídios									
250.000,00 €	62.500,00 €    250.000,00 €									
2742 - Passivos ID										
62.500,00 €										

Valor

Valor a inscrever no campo da DACP: L7C9 € 187.500,00

3 – Registo da amortização anual do bem subsidiado							
<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">64.2 - Amort. Exerc. AFT</td> <td style="text-align: center;">43.8 - Amort. Acum. AFT</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">37.500,00 €</td> <td style="text-align: center;">37.500,00 €</td> </tr> </table>	64.2 - Amort. Exerc. AFT	43.8 - Amort. Acum. AFT	37.500,00 €	37.500,00 €			
64.2 - Amort. Exerc. AFT	43.8 - Amort. Acum. AFT						
37.500,00 €	37.500,00 €						
4 – Registo do reconhecimento do proveito associado ao custo							
<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">59.3 - Subsídios</td> <td style="text-align: center;">78.8.3 - Sub. Investim.</td> <td style="text-align: center;">2742 - Passivos ID</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">31.250,00 €</td> <td style="text-align: center;">31.250,00 €</td> <td style="text-align: center;">7.812,50 €</td> </tr> </table>	59.3 - Subsídios	78.8.3 - Sub. Investim.	2742 - Passivos ID	31.250,00 €	31.250,00 €	7.812,50 €	
59.3 - Subsídios	78.8.3 - Sub. Investim.	2742 - Passivos ID					
31.250,00 €	31.250,00 €	7.812,50 €					
<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">Valor</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Valor a inscrever no campo da DACP: <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">L7C9</span> -€ 23.437,50</td> </tr> </table>		Valor	Valor a inscrever no campo da DACP: <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">L7C9</span> -€ 23.437,50				
Valor							
Valor a inscrever no campo da DACP: <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">L7C9</span> -€ 23.437,50							

**Exemplo 2:**  
 Subsídio governamental atribuído para a criação e respectiva manutenção de 5 novos postos de trabalho constituídos com por desempregados de longa duração a manter por 4 anos: 45.000,00€  
 Neste caso, estamos perante um subsídio à exploração (subsídio reembolsável).

Contabilisticamente teremos o seguinte:

$$\text{Subsídio} = \frac{45.000,00 \text{ €}}{4} = 11.250,00 \text{ €}$$

1 – Recebimento do subsídio atribuído					
<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">12 - Dep. Ordem</td> <td style="text-align: center;">28.2 - Dif. Rendto a reconhecer</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">45.000,00 €</td> <td style="text-align: center;">45.000,00 €</td> </tr> </table>	12 - Dep. Ordem	28.2 - Dif. Rendto a reconhecer	45.000,00 €	45.000,00 €	
12 - Dep. Ordem	28.2 - Dif. Rendto a reconhecer				
45.000,00 €	45.000,00 €				
2 – Balanceamento do proveito associado (mensal) a reconhecer aquando do reconhecimento dos gastos com pessoal					
<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">28.2 - Dif. Rendto a reconhecer</td> <td style="text-align: center;">75.1 - Sub. Exploração</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">11.250,00 €</td> <td style="text-align: center;">11.250,00 €</td> </tr> </table>	28.2 - Dif. Rendto a reconhecer	75.1 - Sub. Exploração	11.250,00 €	11.250,00 €	
28.2 - Dif. Rendto a reconhecer	75.1 - Sub. Exploração				
11.250,00 €	11.250,00 €				

De salientar que todos estes subsídios atribuídos, têm sempre subjacentes determinados requisitos a serem cumpridos. Caso estes requisitos não sejam cumpridos, existe sempre uma forte probabilidade de os mesmos serem total ou parcialmente devolvidos.

De acordo com o preconizado no parágrafo 25 da norma, quando um subsídio se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística (ver NCRF 4).

Contabilisticamente, caso ocorra o reembolso do subsídio, teremos:

- **Subsídios relacionados com um activo**

O reembolso é reconhecido por contrapartida do crédito diferido não amortizado. Caso o reembolso exceda tal crédito ou não existindo crédito diferido, o reembolso é contabilizado como um gasto.

Exemplo: Tendo por base o Exemplo 1 (não contemplando os efeitos dos impostos diferidos) e considerando que a entidade tem no N+2 que devolver metade do valor do subsídio, teremos:

$$\text{Subsídio a reembolsar} = \frac{250.000,00 \text{ €}}{2} = 125.000,00 \text{ €}$$

$$\text{Correcção do proveito} = \frac{125.000,00 \text{ €}}{8/2} = 31.250,00 \text{ €}$$

**Reembolso do subsídio**

12 - Dep. Ordem	59.3 - Subsídios	Valor
125.000,00 €	125.000,00 €	
		Valor a inscrever no campo da DACP: <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">L7C9</span> -€ 125.000,00

**Correcção do proveito imputado**

68.8.8 - Outros Gastos	59.3 - Subsídios	Valor
31.250,00 €	31.250,00 €	
		Valor a inscrever no campo da DACP: <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">L7C9</span> € 31.250,00

- **Subsídios relacionados com resultados**

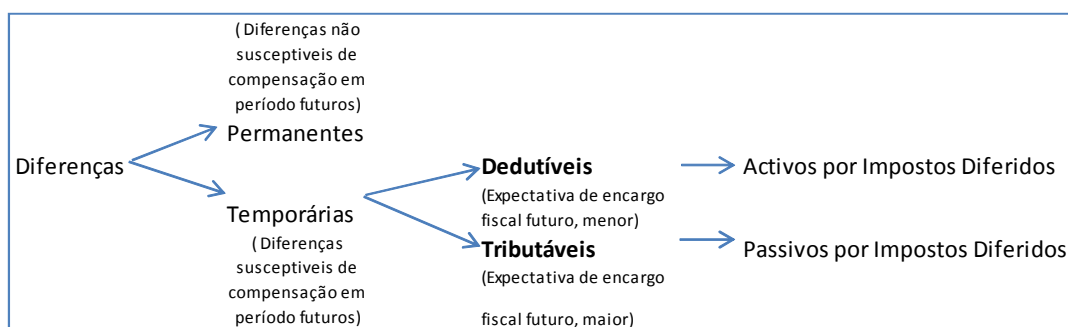
Deve ser aplicado aos rendimentos diferidos (caso existam). Caso o reembolso exceda os rendimentos diferidos ou caso não existam rendimentos diferidos, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

### 6.18. O reconhecimento de impostos diferidos

A NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento (IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento) trata do reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos, exigindo assim que as

entidades contabilizem as consequências fiscais das transacções. Consequentemente este efeito fiscal também é reconhecido nos resultados.

Existem determinadas situações em que a base tributável de um activo/passivo para efeitos fiscais, difere da sua quantia escriturada. Tais diferenças, desde que sejam susceptíveis de compensação em períodos seguintes (Diferenças Temporárias) dão origem aos impostos diferidos (activos e/ou passivos), com impacto no Capital Próprio ou com impacto nos Resultados. Esquemáticamente temos:



Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas. A esta taxa de imposto acresce a derrama cobrada pelos municípios que é calculada sobre o resultado fiscal antes da dedução de prejuízos fiscais.

Assim as taxas a aplicar aos impostos diferidos são:

- 26,5% - Passivos e Activos por impostos diferidos, com excepção dos prejuízos fiscais;
- 25% - Activos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais.

A NCRF 25 – Impostos Sobre o Rendimento obriga a que se contabilize as consequências fiscais da mesma forma que se contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. Assim, para as transacções que são directamente registadas no capital próprio, também se registará os seis efeitos fiscais (Activos ou Passivos por Impostos Diferidos) no capital próprio.

Assim, todas as quantias de alterações em rubricas de Capital próprio provocadas pelos ajustamentos anuais por contrapartida de activos ou passivos por impostos diferidos, nos termos da NCRF 25. No caso de o imposto resultar de uma concentração de actividades empresariais, deve ser levado ao trespasse (*goodwill*).

Diferença: Neste caso, não existe nenhuma diferença. No POC o procedimento já era assim. A única diferença é apenas no dígito das contas utilizadas, sendo que o conteúdo, na essência, é o mesmo.

As Diferenças Temporárias, com impacto no Capital Próprio, são:

- Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis
- Subsídios não Reembolsáveis
- Ajustamentos por impostos diferidos

Nos pontos seguinte apresento uma análise de cada situação.

### 6.18.1. Revalorização de AFT e AI

Sempre que ocorra uma revalorização de um AFT ou de AI é necessário apurar a diferença temporária (ID):

Exemplo:	Custo Aquisição de um Terreno = 180.000,00 €
	Terreno Revalorizado (Revalorização Livre) = 200.000,00 €
	Quantia escriturada de um Terreno = 200.000,00 €
	Base tributável p/ efeitos fiscais = $\frac{180.000,00 €}{20.000,00 €}$
	Diferença temporária que será tributada no futuro quando o terreno for alienado

Estamos assim perante uma diferença que será registada contabilisticamente como um passivo por impostos diferidos.



O ponto mais importante a reter nesta norma é que a mesma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais de transacções e de outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. Isto leva a que as transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, os efeitos fiscais relacionados sejam também reconhecidos nos resultados.

No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, os efeitos fiscais relacionados serão reconhecidos directamente no capital próprio – como é o caso das revalorizações dos activos fixos tangíveis.

Contabilisticamente teremos:

Aquando da Revalorização:

431 - AFT - Terrenos	5891 - Exc. Rev. - Antes Impostos
20.000,00 €	20.000,00 €

Valor

Valor a inscrever no campo da DACP: L5C7 € 20.000,00

Para determinação do valor a registar como passivo por impostos diferidos:

Considerando que o terreno foi adquirido em 2004, aplicamos um coeficiente de actualização monetária de 1,09, teremos:

$$180.000,00 \text{ €} \times 1,09 = 196.200,00 \text{ €}$$

$$200.000,00 \text{ €} - 196.200,00 \text{ €} = 3.800,00 \text{ €}$$

Aplica-se o coeficiente de actualização monetária porque os terrenos não são depreciables. Assim, o Passivo por Imposto Diferido só é desreconhecido contabilisticamente aquando da alienação do mesmo.

Considerando uma taxa de imposto de 25%, teremos:

$$3.800,00 \text{ €} \times 25\% = 950,00 \text{ €}$$

Contabilização do Passivo por Impostos Diferidos:

5892 - Exc. Rev. - Imp. Diferidos	2742 - Passivos ID
950,00 €	950,00 €

Valor

Valor a inscrever no campo da DACP: L5C7 -€ 950,00

Todos os anos temos que recalcular o Passivo por Impostos Diferidos, tendo por base os novos coeficientes de actualização monetária anuais.

#### **6.18.2. Subsídios não reembolsáveis**

Ver exemplo apresentado no ponto 6.17. anterior.

#### **6.18.3. Ajustamentos por Impostos Diferidos**

A conta 59.2 – Ajustamentos por impostos diferidos, será usada para registar os impactos fiscais que resultem da transposição dos resultados.

### **6.19. Participações Financeiras e Consolidação de Contas – Os Interesses Minoritários**

Para o estudo da DACP, a coluna dos Interesses Minoritários compreende as quantias afectas aos interesses minoritários, no balanço consolidado, cujo tratamento é definido na NCRF 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação.

Trata-se de valores não controlados pela empresa que consolida e que são evidenciados sempre que se consolida pelo método integral.

As participações financeiras são instrumentos de capital próprio que uma entidade detém de outra. Podem ser detidas como uma mera aplicação financeira de curto prazo, como podem ser detidas por um período superior, onde são reconhecidos como um investimento financeiro.

O tipo de controlo que a entidade compradora vai exercer sobre a outra depende do tipo de participação que adquiriu, nomeadamente os direitos de voto. Importa aqui a percentagem de participação sobre o capital desta.

Esquemáticamente teremos:

Tipo de Participação	Controlo / Influência	Presunção de Participação	Norma Aplicável	Meduração	
				Contas Individuais	Contas Consolidadas
Subsidiária	Controlo Exclusivo	+ de 50%	NCRF 15	Método da Equivalência Patrimonial (MEP)	Método Consolidação Integral
Empreendimento Conjunto	Controlo Conjunto	Diversas	NCRF 13	MEP ou Consolidação Proporcional	Método Consolidação Proporcional
Associada	Influência Significativa	20% a 50%	NCRF 13	Método da Equivalência Patrimonial (MEP)	Método da Equivalência Patrimonial (MEP)
Outras	Sem influência Significativa	- de 20%	NCRF 27	Justo Valor *	Justo Valor*

\* Ou Custo no caso de restrições severas e duradouras

As concentrações de actividades empresariais consistem no controlo directo ou indirecto da totalidade de parte ou mais empresas, e podem ocorrer por:

- Fusão;
- Compra de Acções ou Quotas;
- Constituição de empresas comuns por duas ou mais empresas;
- Compra de negócios

Como contabilizar as concentrações de actividades empresariais: Existem dois métodos para contabilização:

- Método da Compra;
- Método da Comunhão de Interesses

**Método da Compra:** Os activos e passivos são contabilizados pelo seu justo valor, podendo ser identificados activos e passivos não incluídos na Contabilidade. É apurado um goodwill resultante da diferença entre o Justo Valor dos activos, passivos e passivos contingentes identificados e o custo de aquisição.

**Método da Comunhão de Interesses:** Os activos e passivos são contabilizados pelos valores contabilísticos, não sendo reconhecido qualquer goodwill. As diferenças são levadas a capital próprio.

A NCRF 14 requer a aplicação do método da compra em todas as concentrações de actividades empresariais.

Quando se adoptar o Método da Equivalência Patrimonial, a conta de Investimentos Financeiros pode ser segregada em 3 rubricas distintas:

- Uma correspondente à percentagem da investidora nos capitais próprios contabilísticos da investida;
- Outra correspondente à participação da investidora na diferença entre os activos contabilísticos e os justos valores dos activos e passivos e dos passivos contingentes identificados;
- Outra correspondente ao goodwill. Nas contas individuais o goodwill relativo a subsidiárias e empreendimentos conjuntos é apresentado nos Activos Intangíveis enquanto que o goodwill relativo a associadas integra os Investimentos Financeiros. Assim, o goodwill representa o excesso do custo de aquisição sobre a proporção detida pelo comprador no justo valor dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis, na data da compra. Representa um prémio pago por expectativas de lucros futuros e que qualquer outro interesse poderá, a qualquer momento, pagar esse prémio ou até mais (anualmente é feito um teste de imparidade do goodwill).

#### **6.19.1. Subsidiárias**

As subsidiárias são empresas sobre as quais a empresa-mãe detém uma situação de domínio/controlo exclusivo. Este controlo consiste no poder de administrar as políticas operacionais e financeiras da empresa. No entanto, também se presume que haja controlo quando a detentora possui mais de 50% dos votos ou quando haja poder sobre mais de metade dos direitos de voto por força contratual.

A valorização das participações em subsidiárias nas DF's individuais, de acordo com a –ncrf 15, deve ser efectuado de acordo com o MEP, excepto no caso de existirem restrições severas e duradouras, devendo nesse caso usar-se o método do custo.

A NCRF não é consonante com a IAS 27, uma vez que a IAS refere que nas DF's individuais de uma empresa-mãe os investimentos em subsidiárias devem ser valorizados ao custo ou ao justo valor (de acordo com a IAS 39).

### **6.19.2. Empreendimentos Conjuntos e Associadas**

Nos empreendimentos conjuntos o controlo é partilhado por duas ou mais entidades. Nas Associadas não existe controlo. O investidor apenas tem influência significativa. Presume-se que esta participação varie entre 20% e 50%.

Os empreendimentos conjuntos distinguem-se das Associadas pelo facto de a sua existência depender de acordo contratual. Se a actividade comum desenvolvida pelas diversas entidades não estiver sujeita a um acordo contratual que estabeleça o controlo conjunto, não se considera um empreendimento conjunto, como requer a NCRF 13.

A NCRF distingue 3 formas de empreendimentos conjuntos:

- Operações conjuntamente controladas;
- Activos conjuntamente controlados;
- Entidades conjuntamente controladas

No entanto, apenas no último caso, a sua mensuração requer mais relevância, isto porque, a entidade conjuntamente controlada é uma entidade jurídica distinta, cujo controlo é partilhado, pelo que não existe qualquer diferença face às demais entidades relativamente às suas obrigações contabilísticas.

Para se efectuar o reconhecimento e mensuração, é necessário saber se o empreendedor é obrigado ou não, a apresentar contas consolidadas.

Se o empreendedor não é obrigado a apresentar contas consolidadas, nas suas contas individuais pode, de acordo com a NCRF 13, reconhecer as participações em entidades conjuntamente controladas, pelo método da equivalência patrimonial.

Caso o empreendedor esteja obrigado a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, o reconhecimento das participações em entidades conjuntamente controladas será efectuado nas contas consolidadas pelo método da equivalência proporcional.

Quando não existe controlo conjunto em empreendimentos conjuntos, mas se ainda existir influência significativa, deve ser adoptado o método da equivalência patrimonial.

### **6.19.3. Método da Equivalência Patrimonial**

A NCRF 13 refere que um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial.

Tal como nas concentrações empresariais, o goodwill é incluído na quantia escriturada do investimento, não sendo sujeito a amortização e a diferença entre o justo valor dos activos, passivos e passivos contingentes deve ser reconhecida como ajustamento ao resultado da associada. As perdas numa associada são apenas reconhecidas até ao montante do investimento efectuado.

O Método da Equivalência Patrimonial (MEP) é definido pela NCRF 13 como o método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e, posteriormente, ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos activos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada.

Consiste assim, em substituir o valor da participação financeira pela quota-parte do grupo no justo valor dos capitais próprios da detida. As variações (evolução da participação) serão

reflectidas na DR em Perdas/Ganhos em Associadas; no Balanço em Participações Financeiras.

O investimento é inicialmente registado pelo seu custo, mas as participações financeiras são subsequentemente ajustadas, em cada período, pelas alterações ocorridas no capital próprio das participadas. Contrariamente ao método do custo, o valor do investimento é, em cada balanço, alterado, tendo em contas as variações nos capitais próprios da investida e, em particular, os lucros ou prejuízos da investida.

Assim, o MEP reconhece que os lucros obtidos pelas participadas aumentam o valor do investimento, assim como os prejuízos o diminuem.

Aquando da distribuição de resultados, o valor do investimento é diminuído, visto que pelo reconhecimento dos lucros o valor do investimento tinha já sido aumentado e pelo recebimento dos dividendos verifica-se uma alteração na composição dos activos que deixam de estar representados por investimentos financeiros, passando a estar representados por disponibilidades.

O principal argumento para o uso deste método é que o investimento evidenciado nas DF's da investidora está de acordo com a quota-parte da investidora nos capitais próprios da investida.

Principais situações a ter em atenção aquando da aplicação do MEP:

- Uso de diferentes políticas contabilísticas – Na aplicação do MEP, o resultado das participadas deve ser corrigido para reflectir o efeito de políticas contabilísticas utilizadas pelas participadas que sejam diferentes das políticas contabilísticas da investidora.
- Anulação de resultados não realizados – Podem existir transacções entre investidores e associadas. Contudo, à data do balanço, os resultados dessas transacções poderão

estar ou não realizados. Estes resultados não realizados (total ou parcialmente), quer em transacções para a investidora, quer da investidora para a participada têm de ser eliminadas.

- Diluição ou aumento de participações financeiras por aumento de capital – Aquando dos aumentos de Capital em dinheiro ou em espécie, a % da quota-parte da investidora pode sofrer alterações caso a investidora não subscreva o aumento de Capital ou subscreva numa % inferior à actual participação detida (passando a deter uma menor participação financeira), ou, a investidora subscreva sozinha o aumento de capital ou em % superior aos demais accionistas, passando a deter uma maior participação financeira.

No primeiro caso, em substância, ocorreu uma venda de participação financeira, no segundo caso ocorreu uma compra.

No caso de “compra” seguem-se as regras do goodwill. No caso das “vendas” teremos de proceder ao reconhecimento de resultados, podendo ter um lucro ou um prejuízo na operação.

- Aplicação do ganho de Equivalência Patrimonial – Anualmente, aquando da transferência e resultados do exercício para os resultados transitados, é necessário segregar os resultados atribuídos à participação financeira mas que não são distribuídos pela participada. Assim, nas contas da investidora a mesma deve fazer a separação entre os resultados distribuídos (dividendos pagos) e os resultados não atribuídos (valores que não vão ser distribuídos pela participada).

No início do ano seguinte ao do reconhecimento de lucros por equivalência patrimonial, a investidora deverá transferir a totalidade do lucro para uma conta dos Capitais Próprios – Lucros não atribuídos. Posteriormente, através da decisão da investidora de efectuar o pagamento de dividendos, procede-se à transferência para a conta de resultados transitados.



**Exemplo: Enunciado: Caso prático nº 3 – Página 388 – “SNC – Teoria e Prática – 3º Edição – João Gomes e Jorge Pires**

A sociedade Soparticipa, S.A. adquiriu, em 2 de Janeiro de 20N9, 25% do capital da sociedade Associada, S.A. pelo montante de 300.000€. À data da aquisição a quantia escriturada e os justos valores dos activos líquidos da participada eram os seguintes:

Rubricas	Quantia Escriturada	Justo Valor
Activos fixos tangíveis	1.000.000,00 €	1.250.000,00 €
Inventários	500.000,00 €	500.000,00 €
Dívidas a receber	750.000,00 €	750.000,00 €
Meios financeiros líquidos	200.000,00 €	200.000,00 €
Passivo	- 1.950.000,00 €	- 1.950.000,00 €
<b>Activos Líquidos</b>	<b>500.000,00 €</b>	<b>750.000,00 €</b>

Durante o período de 20N9 ocorreram os seguintes factos:

- A vida útil estimada dos activos fixos tangíveis é de 5 anos, incluindo já o período corrente;
- A participada vendeu mercadorias à participante por 100.000.00€, com uma margem de lucro sobre a venda de 20%. No final do período a participante ainda detém 80% daquelas mercadorias em inventários;
- A participante vendeu à participada uma máquina pelo montante de 30.000€. A máquina foi adquirida pela participante em 20N6 pelo montante de 50.000€, com uma vida útil estimada de 5 anos, e tinha depreciações acumuladas de 30.000€. A participada atribuiu uma vida útil à máquina de 4 anos;
- A participada obteve um resultado líquido do período no montante de 150.000€.

Durante o período de 20N10 ocorreram os seguintes factos:

- Em 31 de Março a Assembleia Geral da participada deliberou a distribuição de lucros no montante de 50.000€;
- Nos inventários da participante já não constavam quaisquer mercadorias relativas à operação de compra à participada do período anterior;
- A participada obteve um resultado líquido do período no montante de 100.000€.

Pretende-se:

A contabilização das operações por parte da Sociedade Soparticipa, S.A. nos períodos de 20N9 e 20N10, considerando uma taxa de IRC de 25%.

Proposta de Resolução:

1 – A aquisição da participação correspondente a 25% do capital da Sociedade Associada, SA deve, por princípio, ser considerada um investimento numa associada, pelas seguintes razões:

- a) Não existe um acordo contratual com outros investidores para que possa ser considerado um interesse num empreendimento conjunto (NCRF 13 §5);
- b) As associadas são as entidades sobre as quais o investidor tem influência significativa (NCRF 13 §4). Se o investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo através de subsidiária), 20% ou mais do poder de voto na investida, presume-se que tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado (NCRF 13 §19).

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

2 – O investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial (NCRF 13 §42).

3 – Contabilização da aquisição da participação em 02/01/20N9:

4121 - Inv- Associadas - MEP	12 - Dep. Ordem
300.000,00 €	300.000,00 €

No valor dos 300.000€ estão implícitos:

Rubricas	Associada, SA	Partic. 25%
1 - Valor de Aquisição		300.000,00 €
2 - Capital Próprio Associada	500.000,00 €	125.000,00 €
3 - Diferenças p/ o JV:		
A.F.T.	250.000,00 €	62.500,00 €
Passiv. p/ Imp. Dif. (IRC: 25%)	62.500,00 €	- 15.625,00 €
<b>4 - Goodwill (1 - 2 - 3)</b>		<b>128.125,00 €</b>

4 – A 31/12/20N9, pelo MEP, deve reconhecer a quota-parte nos Resultados da Associada:

$$150.000€ * 25\% = 37.500€$$

4121 - Inv- Associadas - MEP	7851 - Ganhos Assoc.
37.500,00 €	37.500,00 €

5 – Pelo reconhecimento das depreciações dos activos fixos tangíveis baseadas no justo valor à data da aquisição da participação, considerando o efeito dos impostos diferidos pela aplicação da taxa de 25%.

$$\frac{(1.250.000 - 1.000.000)}{5} = 50.000 * (1 - 25\%) * 25\% = 9.375$$

7851 - Ganhos Assoc.	4121 - Inv- Associadas - MEP
9.375,00 €	9.375,00 €

6 – Pela anulação parcial da margem de lucro inclusiva nos inventários da participante:

$$100.000€ * 20\% * 80\% * (1 - 25\%) * 25\% = 3.000€$$

7851 - Ganhos Assoc.	4121 - Inv- Associadas - MEP
3.000,00 €	3.000,00 €

7 – Pela anulação da mais-valia da venda da máquina e ajustamento das novas depreciações:

Mais-valia = V. Venda – (V. Aquisição – Amort. Acum.)

Mais-valia = 30.000 – (50.000 – 30.000) = 10.000€;

Imp. Diferidos = 10.000 \* (1 – 25%) \* 25% = 1.875€

$$\text{Ajustamento das depreciações} = \left( \frac{50.000,00}{5} - \frac{30.000,00}{4} \right) * (1 - 25\%) * 25\% = 468,75€$$

7851 - Ganhos Assoc.	4121 - Inv- Associadas - MEP
1.875,00 €	1.875,00 €
468,75 €	468,75 €

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

8 – Pela transferência em 01/01/20N10 dos resultados decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, de acordo com os valores apurados nos pontos antecedentes, para lucros não atribuídos:

$$37.500 - 9.375 - 3.000 - 1.875 - 468,75 = 22.781,25\text{€}$$

56 - Result. Transitados	5712 - Lucros não atribuídos
22.781,25 €	22.781,25 €

Valor	
Valor a inscrever nos campos da DACP:	L7C10 -22.871,25 €
	L7C8 22.871,25 €

9 – Pelo reconhecimento do lucro atribuído na Assembleia Geral de 31/03/20N10:

$$50.000\text{€} * 25\% = 12.500\text{€}$$

2781 - O. Devedores	4121 - Inv-Associadas - MEP
12.500,00 €	12.500,00 €

5712 - Lucros não atribuídos	56 - Result. Transitados	Valor
12.500,00 €	12.500,00 €	L7C10 12.500,00 €
		L7C8 -12.500,00 €

Valor a inscrever nos campos da DACP:

10 – Pelo reconhecimento da margem de lucro inclusa nos inventários iniciais da participante, que foram vendidos em 20N10:

4121 - Inv-Associadas - MEP	7851 - Ganhos Assoc.
3.000,00 €	3.000,00 €

11 – Pelo reconhecimento das depreciações dos activos fixos tangíveis baseadas no justo valor à data da aquisição da participação:

7851 - Ganhos Assoc.	4121 - Inv-Associadas - MEP
9.375,00 €	9.375,00 €

12 – Pelo ajustamento das novas depreciações da máquina que a participada adquiriu à participante em 20N9:

7851 - Ganhos Assoc.	4121 - Inv-Associadas - MEP
468,75 €	468,75 €

13 – Pelo reconhecimento da parte dos Resultados da participada em 31/12/20N10:

$$100.000\text{€} * 25\% = 25.000\text{€}$$

4121 - Inv-Associadas - MEP	7851 - Ganhos Assoc.
25.000,00 €	25.000,00 €

#### 6.19.4. Consolidação de Contas

Muito resumidamente: Como consolidar?

- 1 – Determinar quais as entidades que vão integrar o perímetro de consolidação
- 2 – Que métodos de consolidação aplicar: Integral; Proporcional; MEP
- 3 – Conversão para a moeda da empresa-mãe
- 4 – Somatório das DF's das várias empresas do Grupo
- 5 – Identificação de políticas contabilísticas diferentes das adoptadas pela empresa-mãe e introdução de lançamentos de homogeneização de políticas contabilísticas;
- 6 – Eliminação:
  - Das participações financeiras em empresas do grupo;
  - Dos capitais próprios das empresas do grupo
  - Reconhecimento do Goodwill e da parcela dos Capitais Próprios e resultados do exercício atribuíveis a interesses minoritários
- 7 – Eliminação dos saldos e transacções entre as empresas do grupo
- 8 – Reconhecimento de Impostos Diferidos originados no processo de consolidação
- 9 – Elaboração das DF's Consolidadas

Percentagem de Participação e de Controlo – O que distingue a subsidiária da associada e do empreendimento conjunto e de outras participações é exactamente a percentagem de participação e de controlo que a detentora detém de cada uma delas, de forma directa (participação efectiva – legal) e de forma indirecta (controlo).

**Exemplo:** (Retirado do material do mestrado de Contabilidade do ISCTE-Business School-Indeg Graduate ano lectivo:08/09; Isabel Lourenço; Caderno de Exercícios).

A empresa A adquiriu em 01/01/2007, 80% do capital da empresa B por 42.500€. Nessa mesma data, o justo valor e o valor contabilístico dos activos e passivos da empresa B eram os seguintes:

Rubricas - Emp. B	Justo Valor	Quantia Escriturada
Activos intangíveis	10.000,00 €	- €
Activos fixos tangíveis	42.000,00 €	35.000,00 €
Inventários	15.000,00 €	10.000,00 €
Cxe Dívidas a receber	5.000,00 €	5.000,00 €
Empréstimos	- 8.000,00 €	- 8.000,00 €
Div. A Pagar	- 2.000,00 €	- 2.000,00 €
<b>Activos Líquidos</b>	<b>62.000,00 €</b>	<b>40.000,00 €</b>

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

### Informações complementares:

- Os activos fixos tangíveis têm uma vida útil remanescente de 7 anos;
- O activo intangível espera-se que seja utilizado durante um período de 5 anos;
- Os inventários da filial em 01/01/2007 foram todos vendidos durante o ano de 2007;
- As empresas A e B estão sujeitas a uma taxa de imposto sobre o rendimento de 30%.

Balço em 01-01-2007	Emp. A	Emp. B	Balço em 31-12-2007	Emp. A	Emp. B
<b>Activo</b>			<b>Activo</b>		
Activos intangíveis	- €	- €	Activos intangíveis	- €	- €
Activos fixos tangíveis	157.500,00 €	35.000,00 €	Activos fixos tangíveis	151.500,00 €	30.000,00 €
Inv. Financ.	42.500,00 €	- €	Inv. Financ.	42.500,00 €	- €
Inventários	23.000,00 €	10.000,00 €	Inventários	30.000,00 €	18.000,00 €
Cxe Dívidas a receber	7.000,00 €	5.000,00 €	Cxe Dívidas a receber	15.000,00 €	10.000,00 €
<b>Total do Activo</b>	<b>230.000,00 €</b>	<b>50.000,00 €</b>	<b>Total do Activo</b>	<b>239.000,00 €</b>	<b>58.000,00 €</b>
<b>Capital Próprio e Passivo</b>			<b>Capital Próprio e Passivo</b>		
Capital	150.000,00 €	32.000,00 €	Capital	150.000,00 €	32.000,00 €
Resultados Transitados	40.000,00 €	8.000,00 €	Resultados Transitados	40.000,00 €	8.000,00 €
Resultado Líquido	- €	- €	Resultado Líquido	8.000,00 €	5.000,00 €
Empréstimos	26.000,00 €	8.000,00 €	Empréstimos	28.000,00 €	10.000,00 €
Div. A Pagar	14.000,00 €	2.000,00 €	Div. A Pagar	13.000,00 €	3.000,00 €
<b>Total do Capital Próprio e Passivo</b>	<b>230.000,00 €</b>	<b>50.000,00 €</b>	<b>Total do Capital Próprio e Passivo</b>	<b>239.000,00 €</b>	<b>58.000,00 €</b>

Elaborar o Balço consolidado em 01-01-2007 e em 31-12-2007.

Resolução: Custo de Aquisição da Participação Financeira = 42.500€

Rubricas - Emp. B	Justo Valor	Quantia Escriturada	Diferença	Participação 80%	Restantes Accionistas 20%	Capital da Emp. B	Quantia Escriturada	Participação 80%	Restantes accionistas (20%)
Activos intangíveis	10.000,00 €	- €	10.000,00 €	8.000,00 €	2.000,00 €	Capital Próprio	32.000,00 €	25.600,00 €	6.400,00 €
Activos fixos tangíveis	42.000,00 €	35.000,00 €	7.000,00 €	5.600,00 €	1.400,00 €	Resultados Transitados	8.000,00 €	6.400,00 €	1.600,00 €
Inventários	15.000,00 €	10.000,00 €	5.000,00 €	4.000,00 €	1.000,00 €				
Cxe Dívidas a receber	5.000,00 €	5.000,00 €	- €	- €	- €				
Empréstimos	- 8.000,00 €	- 8.000,00 €	- €	- €	- €				
Div. A Pagar	- 2.000,00 €	- 2.000,00 €	- €	- €	- €				
<b>Activos Líquidos</b>	<b>62.000,00 €</b>	<b>40.000,00 €</b>	<b>22.000,00 €</b>	<b>17.600,00 €</b>	<b>4.400,00 €</b>				

Goodwill = Custo Aquisição P.F. - Justo Valor (A, P, PC) = 42.500 - (17.600 + 25.600 + 6.400) = (7.100€)

Balço Consolidado em 01-01-2007:

Balço em 01-01-2007	Emp. A	Emp. B	Emp. A + B	Anulação da Participação Financeira	Interesses Minoritários (20%)	Demonstrações Financeiras Consolidadas
<b>Activo</b>						
Activos intangíveis	- €	- €	- €	8.000,00 €	2.000,00 €	10.000,00 €
Activos fixos tangíveis	157.500,00 €	35.000,00 €	192.500,00 €	5.600,00 €	1.400,00 €	199.500,00 €
Inv. Financ.	42.500,00 €	- €	42.500,00 €	- 42.500,00 €	-	- €
Inventários	23.000,00 €	10.000,00 €	33.000,00 €	4.000,00 €	1.000,00 €	38.000,00 €
Cxe Dívidas a receber	7.000,00 €	5.000,00 €	12.000,00 €	-	-	12.000,00 €
<b>Total do Activo</b>	<b>230.000,00 €</b>	<b>50.000,00 €</b>	<b>280.000,00 €</b>	<b>- 24.900,00 €</b>	<b>4.400,00 €</b>	<b>259.500,00 €</b>
<b>Capital Próprio e Passivo</b>						
Capital	150.000,00 €	32.000,00 €	182.000,00 €	- 25.600,00 €	- 6.400,00 €	150.000,00 €
Resultados Transitados	40.000,00 €	8.000,00 €	48.000,00 €	- 6.400,00 €	- 1.600,00 €	40.000,00 €
Interesses Minoritários (I.M.)	-	-	-	-	11.080,00 €	11.080,00 €
Resultado Líquido - EM	- €	- €	- €	1.820,00 €	-	1.820,00 €
Resultado Líquido - I.M.	-	-	-	-	-	-
Empréstimos	26.000,00 €	8.000,00 €	34.000,00 €	-	-	34.000,00 €
Div. A Pagar	14.000,00 €	2.000,00 €	16.000,00 €	-	-	16.000,00 €
Passivos por impostos diferidos	-	-	-	5.280,00 €	1.320,00 €	6.600,00 €
<b>Total do Capital Próprio e Passivo</b>	<b>230.000,00 €</b>	<b>50.000,00 €</b>	<b>280.000,00 €</b>	<b>- 24.900,00 €</b>	<b>4.400,00 €</b>	<b>259.500,00 €</b>

I.M. = 8.000 + 4.400 = 12.400 - 1.320 = 11.080€  
 RLE - E.M. = 7.100 - 5.280 = 1.820 €

## A Demonstração das Alterações no Capital Próprio

Valor  
 Valor a inscrever no campo da DACP: **L8C12** € 1.820,00

Balanço Consolidado a 31-12-2007:

Ajustamentos necessários:

- Activos Fixos Tangíveis – Vida útil = 7 anos
- Activos Intangíveis – Vida útil = 5 anos
- Inventários – vendidos na totalidade

Rubricas - Emp. B	Diferença (JV-VC)	Participação 80%	Restantes Accionistas 20%	Ajustamentos 80%	Ajustamentos 20%
Activos intangíveis	10.000,00 €	8.000,00 €	2.000,00 €	- 1.600,00 €	- 400,00 €
Activos fixos tangíveis	7.000,00 €	5.600,00 €	1.400,00 €	- 800,00 €	- 200,00 €
Inventários	5.000,00 €	4.000,00 €	1.000,00 €	- 4.000,00 €	- 1.000,00 €
Cxe Dívidas a receber	- €	- €	- €	- €	- €
Empréstimos	- €	- €	- €	- €	- €
Div. A Pagar	- €	- €	- €	- €	- €
<b>Activos Líquidos</b>	<b>22.000,00 €</b>	<b>17.600,00 €</b>	<b>4.400,00 €</b>	<b>- 6.400,00 €</b>	<b>- 1.600,00 €</b>
<b>Paasivos por Impostos Diferidos</b>		5.280,00 €	1.320,00 €	1.920,00 €	480,00 €

Balanço em 31-12-2007	Emp. A	Emp. B	Emp. A + B	Anulação da Participação Financeira	Interesses Minoritários (20%)	Ajustamentos Especificos de 31-12-2007	Demonstrações Financeiras Consolidadas
<b>Activo</b>							
Activos intangíveis	- €	- €	- €	8.000,00 €	2.000,00 €	- 2.000,00 €	8.000,00 €
Activos fixos tangíveis	151.500,00 €	30.000,00 €	181.500,00 €	5.600,00 €	1.400,00 €	- 1.000,00 €	187.500,00 €
Inv. Financ.	42.500,00 €	- €	42.500,00 €	- 42.500,00 €			- €
Inventários	30.000,00 €	18.000,00 €	48.000,00 €	4.000,00 €	1.000,00 €	- 5.000,00 €	48.000,00 €
Cxe Dívidas a receber	15.000,00 €	10.000,00 €	25.000,00 €				25.000,00 €
<b>Total do Activo</b>	<b>239.000,00 €</b>	<b>58.000,00 €</b>	<b>297.000,00 €</b>	<b>- 24.900,00 €</b>	<b>4.400,00 €</b>	<b>- 8.000,00 €</b>	<b>268.500,00 €</b>
<b>Capital Próprio e Passivo</b>							
Capital	150.000,00 €	32.000,00 €	182.000,00 €	- 25.600,00 €	- 6.400,00 €		150.000,00 €
Resultados Transitados	40.000,00 €	8.000,00 €	48.000,00 €	- 6.400,00 €	- 1.600,00 €		40.000,00 €
Interesses Minoritários (I.M.)					11.080,00 €		11.080,00 €
Resultado Líquido - EM	8.000,00 €	5.000,00 €	13.000,00 €	1.820,00 €		- 9.320,00 €	5.500,00 €
Resultado Líquido - I.M.						- 1.080,00 €	- 1.080,00 €
Empréstimos	28.000,00 €	10.000,00 €	38.000,00 €				38.000,00 €
Div. A Pagar	13.000,00 €	3.000,00 €	16.000,00 €				16.000,00 €
Passivos por impostos diferidos				5.280,00 €	1.320,00 €	2.400,00 €	9.000,00 €
<b>Total do Capital Próprio e Passivo</b>	<b>239.000,00 €</b>	<b>58.000,00 €</b>	<b>297.000,00 €</b>	<b>- 24.900,00 €</b>	<b>4.400,00 €</b>	<b>- 8.000,00 €</b>	<b>268.500,00 €</b>
	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €

RLE - E.M. = - 6.400 - 1.000 - 1.920 = - 9.320€  
 RLE - I.M. = - 1.600 + 1.000 - 480 = - 1.080€

## 7. CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objectivo o estudo da Demonstração das Alterações no Capital Próprio.

É uma demonstração que apesar de nova, apenas vem dar mais ênfase a uma classe pouco divulgada e que até à data apenas se resumia a algumas notas do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados. Separa as operações de natureza corrente da actividade da empresa das operações com os detentores de capital.

Não é exaustiva ao ponto de divulgar todo o tipo de transacção com os accionistas. No entanto, comparativamente com a informação que um utente obteria em anos de vigência do POC, é certamente mais e melhor informação. Podemos assim concluir que esta demonstração dá um contributo para a melhoria da compreensão e relevância da informação financeira.

Foram abordadas, tanto quanto possível, todas as situações que afectem a rubrica de Capital Próprio e que simultaneamente sejam também reflectidas na presente demonstração. No quadro seguinte estão identificados os campos que merecem registo na DACP:

Descrição	Notas	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12		Total do Capital Próprio
		Capital Próprio atribuído aos detentores do Capital da empresa-mãe												Interesses	
		Capital Realizado	Acções (quotas) próprias	Prestações Suplementares e outros Instrumentos de Capital Próprio	Prémios de Emissão	Reservas Legais	Outras Reservas	Excedentes de Revalorização	Ajustamentos em activos financeiros	Outras Variações no Capital Próprio	Resultados Transitados	Resultado líquido do período	Total	Minoritários	
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1	51	52	53	54	551	552	58	57	59	56	81			
ALTERAÇÕES NO PERÍODO															
L1 Primeira Adopção de novo Referencial Contabilístico		L1C1	L1C2	L1C3	L1C4	L1C5	L1C6	L1C7	L1C8	L1C9	L1C10	L1C11		L1C12	
L2 Alterações de Políticas Contabilísticas								L2C8	L2C9	L2C10	L2C11	L2C11		L2C12	
L3 Diferenças de Conversão de Demonstrações Financeiras										L3C9				L3C12	
L4 Realização do Excedente de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis								L4C7			L4C10			L4C12	
L5 Excedentes de Revalorização de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis e respectivas Variações								L5C7						L5C12	
L6 Ajustamentos por impostos diferidos										L6C9				L6C12	
L7 Outras alterações reconhecidas no capital próprio					L7C5				L7C8	L7C9	L7C10	L7C11		L7C12	
L8 RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	2												L8C11	L8C12	
L9 RESULTADO EXTENSIVO	3 4 = 2+3												L9C11	L9C12	
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO															
L10 Realizações de Capital		L10C1		L10C3		L10C5	L10C6				L10C10				
L11 Realizações de Prémios de Emissão					L11C4										
L12 Distribuições							L12C6				L12C10				
L13 Entradas para cobertura de perdas				L13C3			L13C6								
L14 Outras Operações			L14C2		L14C4	L14C5	L14C6								
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	5 6 = 1+2+3+4+5														

## **BIBLIOGRAFIA**

### Monografias(livros):

Rodrigues, João (2009), *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto Editora, 1ª edição.

Borges, António; Rodrigues, José Azevedo; Rodrigues, Rogério (2010), *Elementos da Contabilidade Geral*, Áreas Editora, 25ª edição.

Gomes, João; Pires, Jorge (2010), *SNC – Teoria e Prática*, Grupo Editorial Vida Económica, 3ª edição

Borges, António; Rodrigues, José Azevedo; Rodrigues, José Miguel; Rodrigues, Rogério (2007), *As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Áreas Editora, 2ª edição

Cunha Guimarães, J. F. (2009), *A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal*, Grupo Editorial Vida Económica.

### Legislação:

Decreto – Lei nº 158/2009 de 13 de Julho – Aprova o SNC

Aviso nº 15652/2009 de 7 de Setembro – Estrutura Conceptual

Aviso nº 15655/2009 de 7 de Setembro – NCRF'S

Portaria nº1011/2009 de 9 de Setembro – Código de Contas

Portaria nº986/2009 de 7 de Setembro – Modelos de Demonstrações Financeiras;

### Site da Internet:

<http://www.cnc.min-financas.pt/>

### Periódicos científicos:

Revista da OTOC (Janeiro/2010), Edição Especial SNC

### Imprensa:

Guaia, Abel Guaia, A demonstração das alterações no Capital Próprio, *O País on-line*, 23 de Junho de 2010 - <http://www.opais.co.mz/index.php/opiniao/122-abel-guaia-guaia/7153-a-demonstracao-de-alteracoes-no-capital-proprio-.html>