

PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE

(ACTUALIZADO)

Índice

1 - INTRODUÇÃO.....	3
2 - CONSIDERAÇÕES TÉCNICAS	4
2.1 - BALANÇO	4
2.2 - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS	4
2.3 - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES.....	4
2.4 - ANEXO	5
2.5 - QUADRO E CÓDIGO DE CONTAS	5
2.6 - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	6
2.7 - TRATAMENTO DE LIGAÇÕES ENTRE EMPRESAS	6
2.8 - ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS	7
2.9 - PROVISÕES	7
2.10 - TITULAÇÃO DAS DÍVIDAS	7
2.11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	7
2.12 – AJUSTAMENTOS DE VALORES DO ACTIVO.....	8
3 - CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA.....	8
3.1 - OBJECTIVOS	8
3.2 - CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS.....	8
3.2.1 - <i>Relevância</i>	9
3.2.2 - <i>Fiabilidade</i>	9
3.2.3 - <i>Comparabilidade</i>	9
4 - PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS	9
5 - CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA.....	10
5.1 - DISPONIBILIDADES	10
5.2 - DÍVIDAS DE E A TERCEIROS.....	11
5.3 - EXISTÊNCIAS	11
5.4 - IMOBILIZAÇÕES.....	13
6 - BALANÇOS	14
7 - DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS.....	15

8 - ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS	15
9 - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	16
9.1 – MODELOS DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA.....	16
9.2 – ANEXO À DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA.....	18
10 - QUADRO DE CONTAS	19
11 - CÓDIGO DE CONTAS	20
12 - NOTAS EXPLICATIVAS	20
13 - NORMAS DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS	20
13.1 - ASPECTOS PRELIMINARES.....	20
13.2 - DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS.....	21
13.2.1 - <i>Regras gerais</i>	21
13.2.2 - <i>Objectivo</i>	21
13.2.3 - <i>Data de elaboração</i>	22
13.2.4 - <i>Alterações na composição do conjunto</i>	22
13.3 - MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO.....	22
13.4 - MÉTODO DE CONSOLIDAÇÃO INTEGRAL.....	23
13.4.1 - <i>Regras gerais</i>	23
13.4.2 - <i>Critérios de valorimetria</i>	23
13.4.3 - <i>Impostos diferidos</i>	24
13.4.4 - <i>Eliminações</i>	24
13.4.5 - <i>Interesses minoritários</i>	24
13.5 - MÉTODO DE CONSOLIDAÇÃO PROPORCIONAL.....	24
13.6 - CONTABILIZAÇÃO DAS PARTICIPAÇÕES EM ASSOCIADAS.....	25
13.6.1 - <i>Método da equivalência patrimonial</i>	25
13.6.2 - <i>Exclusões</i>	26
13.7 - DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS.....	26
14 - DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS	26
14.1 - BALANÇO CONSOLIDADO.....	26
14.2 - DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DOS RESULTADOS POR NATUREZA.....	26
14.3 - DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES.....	26
14.4 – DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DOS FLUXOS DE CAIXA.....	27
14.5 - ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS CONSOLIDADOS.....	27

1 - INTRODUÇÃO

1.1 - Em 25 de Julho de 1978 foi adoptada pelo Conselho das Comunidades Europeias a Directiva nº 78/660/CEE (4ª Directiva do Conselho), relativa às contas anuais de certas formas de sociedades.

O seu objectivo primordial é a coordenação das disposições nacionais dos vários Estados membros respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos critérios de valorimetria, assim como ao exame e divulgação desses documentos. A sua aplicação estende-se às sociedades de responsabilidade limitada, designadamente as anónimas e por quotas.

Pretendeu-se, assim, não só contribuir para a protecção dos interesses dos associados e de terceiros, como também assegurar a comparabilidade e equivalência da informação financeira divulgada.

1.2 - Tendo em consideração que as contas anuais devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações das empresas, a 4ª Directiva estabelece esquemas de modelos obrigatórios para a elaboração do balanço e da demonstração dos resultados, as informações a divulgar em notas anexas e o conteúdo mínimo do relatório de gestão.

Aquela directiva contempla também duas perspectivas de demonstração dos resultados:

Por naturezas; e

Por funções.

A adopção no Plano Oficial de Contabilidade das duas perspectivas de demonstração dos resultados permite alargar os meios de análise da rendibilidade das empresas

Uma das preocupações da directiva é a divulgação da informação sobre sociedades em regime de grupo e a preparação das contas para a consolidação, matéria que veio posteriormente a ser objecto de outra directiva daquele Conselho, a nº 83/349/CEE (7ª Directiva).

1.3 - A adesão, em 1986, do nosso país à CEE veio trazer-lhe a obrigação de incluir no seu normativo as disposições das directivas comunitárias.

Consciente da tarefa que se lhe impunha no que respeita às disposições de ordem contabilística, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) incluiu, nesse mesmo ano, no plano de actividades para 1987 a adaptação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) à 4ª Directiva. Após a aprovação do referido plano de actividades pelo Governo, a CNC deu imediatamente início aos respectivos trabalhos.

1.4 - Estudada a 4ª Directiva, a CNC entendeu dever fazer uma reflexão sobre a natureza desse trabalho e a metodologia a aplicar no seu desenvolvimento.

Apesar de ter mais de 10 anos de aplicação, pois entrou em vigor em 1977, o POC apresenta uma concepção e estrutura que se adaptam, com relativa facilidade, à produção da informação requerida, sem necessidade de alterações muito profundas a nível da lista das contas e da sua terminologia e conteúdo.

Por outro lado, deve-se dizê-lo, estão a ser desenvolvidos, no âmbito das organizações europeias dos profissionais de contabilidade e em ligação com as estruturas da CEE, vários trabalhos com vista a conseguir a harmonização contabilística mundial, objectivo máximo da International Federation of Accountants (IFAC). Para a sua consecução estão a fazer-se esforços no sentido de eliminar as divergências, não muito significativas, entre as normas contabilísticas contidas na 4ª Directiva e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC), órgão dependente da IFAC. Neste sentido, o próprio IASC se propõe limitar as opções de políticas contabilísticas contidas nas suas normas, de forma a facilitar a harmonização.

Assim, a CNC optou por uma revisão com o mínimo de alterações, com efeitos positivos não só para os técnicos que o têm de aplicar, como também para os próprios utentes.

1.5 - Todavia, o facto de a CNC ter optado por aquela revisão não a impediu de aproveitar a oportunidade para introduzir modificações que a prática da aplicação recomendava, bem como para desenvolver conceitos, princípios e normas de aceitação geral, dedicando especial atenção às normas internacionais.

Nesta matéria, e com a internacionalização dos mercados de bens, de serviços e de capitais, o nosso país não pode deixar de acompanhar os desenvolvimentos e progressos que se verificam ao mais alto nível, desligando-se de esferas de influências mais restritas, sob pena de se pôr em causa não só o funcionamento desses mercados, sempre dependentes da qualidade da informação financeira, como os profissionais de contabilidade, que se vêm esforçando por acompanhar a evolução registada.

2 - CONSIDERAÇÕES TÉCNICAS

2.1 - BALANÇO

Dos dois modelos de balanço previstos na 4ª Directiva o escolhido é o que menos se afasta da apresentação tradicional. Sendo a estrutura do balanço obrigatória, indica-se a correspondência de cada um dos seus elementos com as contas do Plano, cuja seriação se mantém.

Diferentemente do critério anterior, que classificava os elementos do activo exclusivamente segundo a sua natureza, passou-se a atender também ao seu destino ou aplicação.

Esta alteração teve consequências na classificação dos investimentos financeiros, como seja o caso dos prédios de rendimento, que deixam de figurar no imobilizado corpóreo.

Relativamente aos adiantamentos, atendeu-se à sua natureza monetária e não monetária e também ao seu destino.

A inclusão das quantias correspondentes ao exercício anterior vem ainda contribuir para melhorar a informação proporcionada.

Procurou-se também introduzir melhorias com a supressão do desenvolvimento dos «Resultados transitados» por exercícios e da indicação do imposto sobre o rendimento do exercício, uma vez que esta informação consta da demonstração dos resultados.

2.2 - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

Este tipo de demonstração, de elaboração obrigatória, obtém-se a partir das quantias das rubricas de custos e de proveitos por naturezas, conforme a classificação constante das classes 6 e 7 do Plano Oficial de Contabilidade.

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

2.3 - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

Este modelo de demonstração, para além da melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes, é ainda de evidente utilidade para a gestão das empresas, sendo também o de maior divulgação internacional.

O modelo e os conceitos adoptados na preparação e apresentação desta demonstração financeira são os constantes da regulamentação contabilística específica, incluindo as directrizes contabilísticas, em vigor.

A estrutura conceptual deste modelo de demonstração conduz, de uma forma lógica, à determinação dos resultados pelos seguintes níveis:

- Resultados brutos;
- Resultados operacionais;
- Resultados correntes (antes e depois de impostos);
- Resultados extraordinários (antes e depois de impostos);
- Resultados líquidos; e
- Resultados por acção.

Perante a diversidade de situações empresariais e o progresso dos meios de tratamento da informação, entende-se não ser justificável a normalização de uma listagem de contas e da sua articulação com as restantes contas, tendo em vista a obtenção desta demonstração.

No caso de ser utilizada a classe 9, 'Contabilidade de custos', são de criar contas que recolham a informação necessária ao apuramento do custo de produção e de cada uma das rubricas referidas na demonstração dos resultados por funções.

O apuramento do custo de produção deve ser feito de acordo com o disposto no n.º 5.3.3 do capítulo 5 do Plano Oficial de Contabilidade.

Mantém-se a possibilidade de fazer o tratamento dos dados necessários a esta demonstração em mapas e demonstrações auxiliares, que permitam estabelecer uma perfeita ligação entre as quantias obtidas e os registos da contabilidade digráfica e tenham periodicidade pelo menos mensal.

2.4 - ANEXO

Esta peça final sofreu uma remodelação total, face às exigências da 4ª Directiva. Abrange um conjunto de informações que se destinam umas a desenvolver e comentar quantias incluídas no balanço e na demonstração dos resultados e outras a divulgar factos ou situações que, não tendo expressão naquelas demonstrações financeiras, são úteis para o leitor das contas, pois influenciam ou podem vir a influenciar a posição financeira da empresa.

Se bem que se possa considerar extenso o número de notas a divulgar, é de notar que para a grande maioria das empresas o seu número será reduzido, por não aplicação. Convirá, contudo, para efeitos de normalização e de referência da situação ou facto a divulgar, que não se deixe de respeitar o seu número de ordem. Por vezes será também útil dar a conhecer a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que os complementam.

A qualidade da informação financeira das empresas está muito dependente do conteúdo divulgado nestas notas.

2.5 - QUADRO E CÓDIGO DE CONTAS

As alterações introduzidos não se podem considerar significativas, pelas razões que nortearam a revisão do POC.

Continuam reservadas as classes 9 e 0 à contabilidade interna, analítica ou de custos, e ao tratamento de outras informações, nomeadamente as respeitantes às designadas «Contas de ordem», para as quais não se prevê tratamento digráfico.

Em alguns aspectos, o seu desenvolvimento é um pouco mais extenso, como seja no caso de isolar devidamente as relações entre empresas do grupo. Contudo, para a maioria das pequenas e médias empresas tal questão não se põe, não precisando dessas contas.

Um plano geral não pode evidentemente contemplar todas as situações possíveis e imagináveis. Por isso, admite-se em muitas contas que as empresas possam criar subcontas, evidenciadas por reticências, segundo as suas necessidades, mas recomenda-se o maior cuidado na utilização desta faculdade e que se respeite sempre o conteúdo da conta principal.

Considera-se ainda de referir que os parêntesis existentes em alguns títulos se destinam a opções face a situações concretas.

2.6 - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Dada a relevância que para os utentes da informação financeira tem vindo a assumir o conhecimento do modo como a entidade gera e utiliza o dinheiro num determinado período, reconhece-se conveniente e oportuno normalizar o campo da informação histórica, relativa às variações nos fluxos de caixa de uma entidade, através de uma demonstração financeira apropriada - demonstração dos fluxos de caixa.

O modelo e os conceitos adoptados na preparação e apresentação desta demonstração financeira são os constantes da regulamentação contabilística específica, incluindo as directrizes contabilísticas, em vigor.

Estão previstos dois modelos consoante se utilize o método directo ou o método indirecto para a determinação dos fluxos de caixa operacionais.

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 14](#))

2.7 - TRATAMENTO DE LIGAÇÕES ENTRE EMPRESAS

Tendo em conta as ligações existentes entre si, em consequência da titularidade de partes de capital ou de outros direitos, as empresas classificam-se, sob o ponto de vista contabilístico, em:

- a) Empresas do grupo;
- b) Empresas associadas;
- c) Outras empresas

Empresas do grupo são as empresas que fazem parte de um conjunto compreendido por empresa-mãe e empresas filiais.

Empresas-mãe são as que, por si só ou em conjunto com uma ou mais empresas, dominam ou controlam outra ou outras empresas.

Empresas filiais são aquelas sobre as quais uma empresa (empresa-mãe) detém o poder de domínio ou de controlo.

Quando uma empresa-mãe tiver filiais que, por sua vez, sejam empresas-mãe de outras, estas serão também filiais da primeira.

Considera-se empresa-mãe aquela que:

- a) Tiver a maioria dos direitos de voto dos titulares do capital de uma empresa; ou

- b) Tiver o direito de designar ou destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização de uma empresa e for, simultaneamente, titular de capital desta empresa; ou
- c) Tiver o direito de exercer uma influência dominante sobre uma empresa da qual é um dos titulares de capital, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma cláusula dos estatutos desta; ou
- d) For titular de capital de uma empresa, detendo, pelo menos, 20% dos direitos de voto e a maioria dos membros dos órgãos de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização, desta empresa, que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras, bem como no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto; ou
- e) For titular de capital de uma empresa e controle, por si só, por força de um acordo com outros titulares de capital desta empresa, a maioria dos direitos de voto dos titulares de capital da mesma.

Empresas associadas são aquelas sobre as quais uma empresa participante exerce uma influência significativa sobre a gestão e a sua política financeira, presumindo-se que existe uma tal influência sempre que a participante detenha 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital e não possa ser considerada como empresa-mãe.

2.8 - ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS

Especial cuidado mereceu à CNC o tratamento das situações que dificultam uma correcta determinação dos resultados no final de cada período contabilístico, criando para o efeito uma conta única que as enquadrasse.

2.9 - PROVISÕES

As provisões têm por objecto reconhecer as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência.

O montante das provisões não pode ultrapassar as necessidades.

As provisões não podem ter por objecto corrigir os valores dos elementos do activo.

2.10 - TITULAÇÃO DAS DÍVIDAS

O anterior POC apresentava dois tratamentos diferentes para a titulação das dívidas, obrigando nuns casos à sua evidenciação em contas próprias e noutros casos à sua mera indicação em nota do anexo.

Reconhece-se que a titulação de uma dívida não é uma situação que implique forçosamente um tratamento contabilístico, pois não há qualquer variação na posição financeira da empresa, mas, por outro lado, pode existir a necessidade de controlar por via contabilística todo o movimento associado a esses títulos.

Assim, e em ordem a uma flexibilidade que se impõe, permitem-se várias formas de tratamento; as empresas escolherão a que entenderem mais útil e compatível com os meios de processamento à sua disposição.

2.11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

É de notar que na apresentação das demonstrações financeiras não se torna necessária a inclusão dos códigos da CEE e do POC, nem das contas que não apresentem saldos.

As demonstrações financeiras anuais podem também ser apresentadas em milhares de euros, desde que essa unidade seja identificada e não seja posta em causa a relevância, face aos montantes envolvidos.

2.12 – AJUSTAMENTOS DE VALORES DO ACTIVO

A estrita aplicação do princípio da prudência aos elementos do activo leva a que sejam reconhecidas as diferenças entre as quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preço de mercado, se inferior àquele. Entre as alternativas da redução directa na respectiva conta de activos e o reconhecimento indirecto daquela redução, entende dever optar-se por este último formato que traduz uma quase ausência de ruptura face aos procedimentos que têm vindo a ser seguidos em Portugal.

3 - CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

3.1 - OBJECTIVOS

As demonstrações financeiras devem proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, a credores e a outros utentes, a fim de investirem racionalmente, concederem crédito e tomarem outras decisões; contribuem assim para o funcionamento eficiente dos mercados de capitais.

A informação deve ser compreensível aos que a desejem analisar e avaliar, ajudando-os a distinguir os utentes de recursos económicos que sejam eficientes dos que o não sejam, mostrando ainda os resultados pelo exercício da gerência e a responsabilidade pelos recursos que lhe foram confiados.

Os destinatários da informação financeira são, mais especificamente, os seguintes:

- Investidores;
- Financiadores;
- Trabalhadores;
- Fornecedores e outros credores;
- Administração Pública;
- Público em geral.

A responsabilidade pela preparação da informação financeira e pela sua apresentação é primordialmente das administrações. Isto não invalida que estas também não estejam interessadas nessa informação, apesar de terem acesso a informação adicional, que as ajuda a executar e a cumprir as responsabilidades do planeamento e do controlo e de tomar decisões.

Os utentes estarão tanto melhor habilitados a analisar a capacidade da empresa de gerar fundos, com oportunidade e razoável segurança, quanto melhor forem providos de informação que foque a posição financeira, os resultados das operações e as alterações naquela posição.

3.2 - CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

A qualidade essencial da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras é a de que seja compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características:

- Relevância;
- Fiabilidade;



Comparabilidade.

Estas características, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas adequadas, fazem que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa.

3.2.1 - Relevância

A relevância é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utentes, ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações.

Não sendo a materialidade uma qualidade da informação financeira, determina, porém, o ponto a partir do qual a mesma passa a ser útil. Assim, a informação é de relevância material se a sua omissão ou erro forem susceptíveis de influenciar as decisões dos leitores com base nessa informação financeira.

Por conseguinte, a relevância e a materialidade estão intimamente ligadas, porque ambas são definidas em função dos utentes ao tomarem decisões. No entanto, a relevância parte da natureza ou qualidade da informação, enquanto a materialidade depende da dimensão da mesma.

A relevância da informação pode ser perdida se houver demoras no seu relato; por isso, a informação deve ser tempestivamente relatada.

3.2.2 - Fiabilidade

A fiabilidade é a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios, ao mostrar apropriadamente o que tem por finalidade apresentar ou se espera que razoavelmente represente, podendo, por conseguinte, dela depender os utentes.

Para que a informação mostre apropriadamente as operações e outros acontecimentos que tenha por finalidade representar, é necessário que tais operações e acontecimentos sejam apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal, e para que seja fiável deve também e sobretudo ser neutra, ou seja, estar ausente de preconceitos.

Deve ser obtida conjugação perfeita da relevância com a fiabilidade, a fim de que o uso da informação seja maximizado.

3.2.3 - Comparabilidade

A divulgação e a quantificação dos efeitos financeiros de operações e de outros acontecimentos devem ser registadas de forma consistente pela empresa e durante a sua vida, para identificarem tendências na sua posição financeira e nos resultados das suas operações.

Por outro lado, as empresas devem adoptar a normalização, a fim de se conseguir comparabilidade entre elas.

A necessidade de comparabilidade não deve confundir-se com a mera uniformidade e não pode tornar-se um impedimento à introdução de conceitos, princípios e normas contabilísticas aperfeiçoados. Também a empresa não deve permitir-se continuar a contabilizar da mesma maneira uma dada operação ou acontecimento se a política contabilística adoptada não se conformar com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade, nem, tão-pouco, deixar de alterar as suas políticas contabilísticas quando existam alternativas relevantes e fiáveis.

4 - PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS

Com o objectivo de obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa, indicam-se seguidamente os princípios contabilísticos fundamentais.

a) Da continuidade

Considera-se que a empresa opera continuamente, com duração ilimitada. Desta forma, entende-se que a empresa não tem intenção nem necessidade de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente o volume das suas operações.

b) Da consistência

Considera-se que a empresa não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo (nota 1).

c) Da especialização (ou do acréscimo)

Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

d) Do custo histórico

Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais, quer em unidades monetárias constantes.

e) Da prudência

Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso.

Devem também ser reconhecidas todas as responsabilidades ocorridas no período em causa ou num período anterior, mesmo que tais responsabilidades apenas se tornem patentes entre a data a que se reporta o balanço e a data em que este é elaborado.

f) Da substância sobre a forma

As operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal.

g) Da materialidade

As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.

5 - CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA

5.1 - DISPONIBILIDADES

5.1.1 - As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no balanço do final do exercício ao câmbio em vigor nessa data.

As diferenças de câmbio apuradas são contabilizadas nas contas 685 «Custos e perdas financeiros - Diferenças de câmbio desfavoráveis» ou 785 «Proveitos e ganhos financeiros - Diferenças de câmbio favoráveis».

5.1.2 - Relativamente a cada um dos elementos específicos dos títulos negociáveis e das outras aplicações de tesouraria, serão utilizados os critérios definidos para as existências, na medida em que lhes sejam aplicáveis.

5.2 - DÍVIDAS DE E A TERCEIROS

5.2.1 - As operações em moeda estrangeira são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade.

À data do balanço, as dívidas de ou a terceiros resultantes dessas operações, em relação às quais não exista fixação ou garantia de câmbio, são actualizadas com base no câmbio dessa data.

5.2.2 - Como princípio geral, as diferenças de câmbio resultantes da actualização referida em 5.2.1 são reconhecidas como resultados do exercício e registadas nas contas 685 «Custos e perdas financeiros - Diferenças de câmbio desfavoráveis» ou 785 «Proveitos e ganhos financeiros - Diferenças de câmbio favoráveis».

Tratando-se de diferenças de câmbio favoráveis resultantes de dívidas a médio e longo prazo, deverão ser diferidas, caso existam expectativas razoáveis de que o ganho é reversível. Estas serão transferidas para a conta 785 no exercício em que se realizaram os pagamentos ou recebimentos, totais ou parciais, das dívidas com que estão relacionadas e pela parte correspondente a cada pagamento ou recebimento.

5.2.3 - Relativamente às diferenças de câmbio provenientes de financiamentos destinados a imobilizações, admite-se que sejam imputadas a estas somente durante o período em que tais imobilizações estiverem em curso.

5.2.4 - Quando as importâncias das dívidas a pagar forem superiores às correspondentes quantias arrecadadas, a diferença pode ser levada ao activo, sendo registada na conta 272 «Acréscimos e diferimentos - Custos diferidos».

5.2.5 - Os riscos de cobrança identificados nas dívidas de terceiros devem ser reconhecidos através de uma conta de ajustamentos, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

5.3 - EXISTÊNCIAS

5.3.1 - As existências serão valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, sem prejuízo das excepções adiante consideradas.

5.3.2 - Considera-se como custo de aquisição de um bem a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem.

5.3.3 - Considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem.

Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção.

Os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção.

5.3.4 - Se o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado.

5.3.5 - Quando, na data do balanço, haja obsolescência, deterioração física parcial, quebra de preços, bem como outros factores análogos, deverá ser utilizado o critério referido em 5.3.4.

5.3.6 - Os subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos serão valorizados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

5.3.7 - Entende-se como preço de mercado o custo de reposição ou o valor realizável líquido, conforme se trate de bens adquiridos para a produção ou de bens para venda.

5.3.8 - Entende-se como custo de reposição de um bem o que a empresa teria de suportar para o substituir nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização.

5.3.9 - Considera-se como valor realizável líquido de um bem o seu esperado preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda.

5.3.10 - Relativamente às situações previstas em 5.3.4 e 5.3.5, as diferenças serão expressas em rubrica de ajustamentos de existências, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

5.3.11 - Como métodos de custeio das saídas adoptam-se os seguintes:

- a) Custo específico;
- b) Custo médio ponderado;
- c) FIFO;
- d) LIFO;
- e) Custo padrão.

5.3.12 - As existências poderão ser valorizadas ao custo padrão se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados; de contrário, deverá haver um ajustamento que considere os desvios verificados.

5.3.13 - Quando, nas explorações agrícolas, pecuárias e silvícolas, a determinação do custo de produção acarretar encargos excessivos, o critério a adoptar para a valorização das existências produzidas será o do valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.

O mesmo critério, na falta de outro mais adequado, será também aplicável aos bens adquiridos sujeitos a crescimento natural.

Tal critério não é aplicável aos bens comprados que se mantenham no seu estado original.

5.3.14 - Nas indústrias extractivas, o critério a adoptar para a valorização das existências extraídas será o do custo de produção se não acarretar encargos excessivos ou, em caso contrário, o valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.

5.3.15 - Nas indústrias piscatórias, o critério a adoptar para a valorização das existências capturadas será o custo de produção se não acarretar encargos excessivos ou, em caso contrário, o valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.

5.3.16 - As mercadorias existentes em estabelecimentos de venda a retalho, quando em grande variedade, podem ser valorizadas aos respectivos preços ilíquidos de venda praticados pela empresa, à data do balanço, deduzidos das margens de lucro englobadas naqueles preços, exactas ou com suficiente aproximação. Apenas para este efeito e dentro das mesmas condições, consideram-se também como estabelecimentos de venda a retalho aqueles em que, predominantemente, se vendam a revendedores pequenas quantidades de cada espécie de mercadoria em cada transacção.

5.3.17 - Nas actividades de carácter plurianual, designadamente construção de edifícios, estradas, barragens, pontes e navios, os produtos e trabalhos em curso podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento.

5.3.18 - As matérias-primas e de consumo podem ser consideradas no activo, por uma quantidade e um valor fixos, desde que simultaneamente se satisfaçam as seguintes condições:

- a) Sejam frequentemente renovadas;
- b) Representem um valor global de reduzida importância para a empresa;
- c) Não haja variação sensível na sua quantidade, no seu valor e na sua composição.

5.4 - IMOBILIZAÇÕES

5.4.1 - O activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período.

5.4.2 - O custo de aquisição e o custo de produção dos elementos do activo imobilizado devem ser determinados de acordo com as definições adoptadas para as existências.

5.4.3.1 - Os investimentos financeiros representados por partes de capital em empresas filiais e associadas serão registados de acordo com um dos seguintes critérios:

- a) Pelo seu valor contabilístico (custo de aquisição), sem quaisquer alterações;
- b) Pelo método da equivalência patrimonial, sendo as participações inicialmente contabilizadas pelo custo de aquisição, o qual deve ser acrescido ou reduzido:
 - b1) Do valor correspondente à proporção nos resultados líquidos da empresa filial ou associada;
 - b2) Do valor correspondente à proporção noutras variações nos capitais próprios da empresa filial ou associada.

O custo de aquisição alterado nos termos anteriores deve ser ainda reduzido dos lucros distribuídos à participação ou aumentado da correspondente cobertura de prejuízos que tenha sido deliberada.

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 9](#))

5.4.3.2 - Os registos contabilísticos das situações referidas na alínea b) do número anterior terão as seguintes contrapartidas:

- a) Os lucros e os prejuízos imputáveis à participação na empresa filial ou na associada serão contabilizados, respectivamente, como ganhos financeiros e como perdas financeiras;
- b) Os valores imputáveis à participação noutras variações dos capitais próprios da empresa filial ou associada serão contabilizados na conta 553 «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Outras variações nos capitais próprios».

Se no exercício seguinte se verificar que os lucros imputados excederam os lucros atribuídos, a empresa participante deve levar a diferença à conta 552 «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Lucros não atribuídos».

5.4.3.3 - Relativamente às participações em empresas filiais e associadas que transitem de exercícios anteriores, no exercício em que pela primeira vez se adoptar o método da equivalência patrimonial, devem ser atribuídas às respectivas partes de capital os montantes correspondentes à fracção dos capitais próprios que representam no início do exercício, sendo a diferença para os valores contabilísticos incluída na conta 551 «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Ajustamentos de transição».

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 9](#))

5.4.3.4 - Os restantes investimentos financeiros registam-se pelo custo de aquisição.

5.4.3.5 - Quando as partes de capital em empresas filiais e associadas tiverem, à data do balanço, um valor de mercado inferior ao que resultar da aplicação dos critérios atrás referidos, os montantes representativos dessas partes deverão ser objecto da correspondente redução por intermédio da conta 491. “Ajustamentos de investimentos financeiros - Partes de capital”, que nestes casos terá contrapartida na conta 554 «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Depreciações».

5.4.3.6 - Quando, relativamente aos restantes investimentos financeiros, qualquer deles tiver, à data do balanço, um valor de mercado ou de recuperação inferior ao registado na contabilidade, este deverá ser objecto da correspondente redução, por intermédio da rubrica apropriada da conta 49 “Ajustamentos de investimentos financeiros”, que nestes casos terá contrapartida na rubrica apropriada da conta 684 “Custos e perdas financeiros - Ajustamentos de aplicações financeiras”.

5.4.3.7 - Os ajustamentos de activos referidos nos n.ºs 5.4.3.5 e 5.4.3.6 serão reduzidos ou anulados quando deixarem de existir os motivos que os originaram.

5.4.4 - Quando, à data do balanço, os elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença se for de prever que a redução desse valor seja permanente. Aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram.

5.4.5 - Sem prejuízo do princípio geral de atribuição dos juros suportados aos resultados do exercício, quando os financiamentos se destinarem a imobilizações, os respectivos custos poderão ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente.

Se a construção for por partes isoláveis, logo que cada parte estiver completa e em condições de ser utilizada cessará a imputação dos juros a ela inerentes.

5.4.6 - Às imobilizações corpóreas aplica-se também o disposto em 5.3.18.

5.4.7 - As despesas de instalação, bem como as de investigação e de desenvolvimento, devem ser amortizadas no prazo máximo de cinco anos.

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 7](#))

5.4.8 - Os trespasses devem ser amortizados no prazo máximo de cinco anos, podendo, no entanto, este período ser dilatado, desde que tal se justifique e não exceda o do uso útil.

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 12](#))

6 - BALANÇOS

[Balanço](#)

[Balanço \(Artigo 3º do Decreto-Lei nº 410/89\)](#)

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 15](#))

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 17](#))

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 28](#))

7 - DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS

Demonstração dos resultados por naturezas

Demonstração dos resultados por naturezas (Artigo 3º do Decreto-Lei nº 410/89)

Demonstração dos resultados por funções

	Exercícios	
	N	N-1
Vendas e prestações de serviços	x	X
Custos das vendas e das prestações de serviços	- x	- X
Resultados brutos	± x	± X
Outros proveitos e ganhos operacionais	x	X
Custos de distribuição	- x	- X
Custos administrativos	- x	- X
Outros custos e perdas operacionais	- x	- X
Resultados operacionais	± x	± X
Custo líquido de financiamento	- x	- X
Ganhos (perdas) em filiais e associadas	± x	± X
Ganhos (perdas) em outros investimentos	± x	± X
Resultados correntes	± x	± X
Impostos sobre os resultados correntes	- x	- X
Resultados correntes após impostos	± x	± X
Resultados extraordinários	± x	± X
Impostos sobre os resultados extraordinários	- x	- X
Resultados líquidos	± x	± X
Resultados por acção	± x	± X

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 20](#) e a [Directriz Contabilística nº 28](#))

8 - ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados

Pagamentos respeitantes a:				
Empréstimos obtidos		x		x
Amortização de contratos de locação financeira		x		x
Juros e custos similares		x		x
Dividendos		x		x
Reduções de capital e prestações suplementares		x		x
Aquisição de acções (quotas) próprias		x		x
		x	x	x
<i>Fluxos das actividades de financiamento (3)</i>		<u>±</u>	<u>x</u>	<u>±</u> <u>x</u>
Variações de caixa e seus equivalentes (4)= (1) +(2)+(3)		<u>±</u>	<u>x</u>	<u>±</u> <u>x</u>
Efeito das diferenças de câmbio		<u>±</u>	<u>x</u>	<u>±</u> <u>x</u>
Caixa e seus equivalentes no início do período			x	x
Caixa e seus equivalentes no fim do período			x	x

(a) Compreende as importâncias recebidas de clientes e respeitantes à venda de mercadorias, de produtos e de serviços, com excepção do recebimento de juros e proveitos similares, que não são de incluir nas actividades de investimento.

(b) Compreende as importâncias pagas a fornecedores e respeitantes à compra de bens e serviços, com excepção do pagamento de juros e custos similares, que são de incluir nas actividades de financiamento.

(c) Compreende as importâncias pagas e recebidas relativas a imposto sobre o rendimento, salvo as que puderem ser especificamente identificadas como actividades de investimento e de financiamento.

(d) Compreende as importâncias recebidas e pagas que sejam de considerar no âmbito das actividades operacionais e que não tenham sido relevadas sob as denominações anteriores.

(e) Compreende as importâncias recebidas pela venda de partes de capital e pelo reembolso de empréstimo concedidos.

9.1.2 - Método indirecto:

	Exercícios			
	n		n-1	
Actividades operacionais:				
Resultado líquido do exercício	±	x	±	x
Ajustamentos:				
Amortizações e ajustamentos (a)	+	x	+	x
Provisões	±	x	±	x
Resultados financeiros (b)	±	x	±	x
Aumento das dívidas de terceiros (c)	-	x	-	x
Diminuição das dívidas de terceiros (c)	+	x	+	x
Aumento das existências	-	x	-	x
Diminuição das existências	+	x	+	x
Aumento das dívidas a terceiros (c)	+	x	+	x
Diminuição das dívidas a terceiros (c)	-	x	-	x
Diminuição dos proveitos diferidos	-	x	-	x
Aumento dos acréscimos de proveitos	-	x	-	x
Diminuição dos custos diferidos	+	x	+	x
Aumento dos acréscimos de custos	+	x	+	x
Ganhos na alienação de imobilizações	-	x	-	x
Perdas na alienação de imobilizações	+	x	+	x
.....		x		x
<i>Fluxo das actividades operacionais (1)</i>		<u>±</u> <u>x</u>		<u>±</u> <u>x</u>
Actividades de investimento:				
Recebimentos provenientes de :				
Investimentos financeiros (d)		x		x
Imobilizações corpóreas		x		x
Imobilizações incorpóreas		x		x
Subsídios de investimento		x		x
Juros e proveitos similares		x		x
Dividendos		x		x

.....	x	x	x	x
Pagamentos respeitantes a:				
Investimentos financeiros	x		x	
Imobilizações corpóreas	x		x	
Imobilizações incorpóreas	x		x	
.....	x	x	x	x
<i>Fluxos das actividades de investimento (2)</i>	\pm	x		\pm x
Actividades de financiamento:				
Recebimentos provenientes de:				
Empréstimos obtidos	x		x	
Aumentos de capital, prestações suplementares e prémios de emissão	x		x	
Subsídios e doações	x		x	
Venda de acções (quotas) próprias	x		x	
Cobertura de prejuízos	x		x	
.....	x	x	x	x
Pagamentos respeitantes a:				
Empréstimos obtidos	x		x	
Amortizações de contratos de locação financeira	x		x	
Juros e custos similares	x		x	
Dividendos	x		x	
Reduções de capital e prestações suplementares	x		x	
Aquisição de acções (quotas) próprias	x		x	
.....	x	x	x	x
<i>Fluxos das actividades financiamento (3)</i>	\pm	x		\pm x
Variações de caixa e seus equivalentes (4) = (1) + (2) + (3)	\pm	x		\pm x
Efeito das diferenças de câmbio	\pm	x		\pm x
Caixa e seus equivalentes no início do período		x		x
Caixa e seus equivalentes no fim do período		x		x

- (a) Com exclusão das amortizações e ajustamentos incluídos nos resultados financeiros.
- (b) Com exclusão das operações relacionadas com as actividades operacionais.
- (c) Inclui somente as dívidas relacionadas com as actividades operacionais.
- (d) Compreende as importâncias recebidas pela venda de partes de capital e pelo reembolso de empréstimos concedidos.

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 14](#))

9.2 – ANEXO À DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Em anexo a esta demonstração devem ser feitas as seguintes divulgações:

1 - Relativamente à aquisição ou alienação de filiais e outras actividades empresariais, quando se tratar de operação materialmente relevante, deve ser divulgado, para cada caso, o seguinte:

- Preço total da aquisição ou da alienação;
- Parcela do preço indicado na alínea a) que foi pago / recebido por meio de caixa e seus equivalentes;
- A quantia de caixa e equivalentes a caixa existente na filial ou na actividade empresarial adquirida ou alienada;
- As quantias dos outros activos e passivos adquiridos (alienados), classificados por trespasse, imobilizações, existências, dívidas a receber e dívidas a pagar.

2 - Discriminação dos componentes de caixa e seus equivalentes, reconciliando as quantias evidenciadas na demonstração dos fluxos de caixa com as rubricas do balanço:

	Ano <i>n</i>	Ano <i>n</i> - 1
Numerário		
Depósitos bancários imediatamente mobilizáveis		
Equivalentes a caixa:		
Caixa e seus equivalentes		
Outras disponibilidades (a)		
Disponibilidades constantes do balanço		

(a) A desenvolver segundo as rubricas do balanço

3 - Divulgação de informações respeitantes a actividades financeiras não monetárias, designadamente as relativas a:

- Quantia dos créditos bancários concedidos e não sacados que possa ser utilizada para futuras actividades operacionais e para satisfazer compromissos financeiros, indicando quaisquer restrições na utilização destas facilidades;
- Compra de uma empresa através da emissão de acções;
- Conversão de dívidas em capital.

4 - Repartição do fluxo de caixa por ramos de actividade e zonas geográficas, caso tenha sido adoptada a mesma divisão segmentada nas demais peças das demonstrações financeiras.

5 - Divulgação das quantias agregadas dos fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento relacionadas com interesses em empreendimentos conjuntos, caso seja utilizado o método da consolidação proporcional.

6 - Quantia agregada dos fluxos de caixa que representem acréscimo da capacidade operacional, em separado dos fluxos que sejam exigidos para manter a capacidade operacional.

7 - Outras informações necessárias à compreensão da demonstração dos fluxos de caixa, designadamente as previstas na regulamentação contabilística específica em vigor e as relativas a rubricas que sejam criadas por iniciativa da própria empresa.

10 - QUADRO DE CONTAS

1 - Disponibilidades	2 - Terceiros	3 - Existências	4 - Imobilizações	5 - Capital, reservas e resultados transitados
11 - Caixa	21 - Clientes	31 - Compras	41 - Investimentos financeiros	51 - Capital
12 - Depósitos à ordem.	22 - Fornecedores	32 - Mercadorias	42 - Imobilizações corpóreas	52 - Acções (quotas) próprias
13 - Depósitos a prazo	23 - Empréstimos obtidos	33 - Produtos acabados e intermédios	43 - Imobilizações incorpóreas	53 - Prestações suplementares
14 - Outros depósitos bancários.	24 - Estado e outros entes públicos	34 - Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	44 - Imobilizações em curso	54 - Prémios de emissão de acções (quotas)
15 - Títulos negociáveis	25 - Accionistas (sócios)	35 - Produtos e trabalhos em curso		55 - Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas
	26 - Outros devedores e credores	36 - Matérias-primas subsidiárias e de consumo		56 - Reservas de reavaliação
	27 - Acréscimos e diferimentos	37 - Adiantamentos por conta de compras		57 - Reservas
18 - Outras aplicações de tesouraria	28 - Ajustamentos de dívidas a receber	38 - Regularização de existências	48 - Amortizações acumuladas	

19 – Ajustamentos de aplicações de tesouraria	29 - Provisões	39 – Ajustamentos de existências	49 - Ajustamentos de investimentos financeiros	59 - Resultados transitados
---	----------------	----------------------------------	--	-----------------------------

6 - Custos e perdas	7 - Proveitos e ganhos	8 - Resultados	9 - Contabilidade de custos	0
61 - Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	71 - Vendas	81 - Resultados operacionais		
62 - Fornecimentos externos	72 - Prestações de serviços	82 - Resultados financeiros		
63 - Impostos	73 - Proveitos suplementares	83 - (Resultados correntes)		
64 - Custos com o pessoal	74 - Subsídios à exploração	84 - Resultados extraordinários		
65 - Outros custos e perdas operacionais	75 - Trabalhos para a própria empresa	85 - (Resultados antes de impostos)		
66 - Amortizações e ajustamentos do exercício	76 - Outros proveitos e ganhos operacionais	86 - Imposto sobre o rendimento do exercício		
67 - Provisões do exercício	77 – Reversões de amortizações e ajustamentos			
68 - Custos e perdas financeiros	78 - Proveitos e ganhos financeiros	88 - Resultado líquido do exercício		
69 - Custos e perdas extraordinários	79 - Proveitos e ganhos extraordinários	89 - Dividendos antecipados		

11 - CÓDIGO DE CONTAS

[Código de contas](#)

12 - NOTAS EXPLICATIVAS

[Notas explicativas](#)

13 - NORMAS DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS

13.1 - ASPECTOS PRELIMINARES

As demonstrações financeiras consolidadas constituem um complemento e não um substituto das demonstrações financeiras individuais das empresas integradas num grupo e têm como objectivo dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações do conjunto formado por essas empresas.

Com efeito, pela via da consolidação obtém-se um só balanço e uma só demonstração de resultados do conjunto dessas empresas, como se se tratasse de uma única empresa.

Os princípios contabilísticos a observar na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, os critérios de valorimetria dos activos e passivos aplicáveis e a estrutura dos modelos segundo os quais devem ser apresentadas são os previstos nos outros capítulos do POC, com as necessárias adaptações.

As técnicas e os procedimentos de consolidação adaptados têm como base a aplicação do método de consolidação integral. Porém, prevê-se a possibilidade de ser adoptado o método de consolidação proporcional, que a directiva da CEE sobre contas consolidadas deixa como opção aos Estados membros, no caso de uma empresa incluída na consolidação dirigir, em conjunto com uma ou várias empresas, uma outra empresa, por se reconhecer que este método responde melhor aos objectivos das contas consolidadas do que o método da equivalência patrimonial, que igualmente poderia ser utilizado.



O método de consolidação proporcional baseia-se, essencialmente, nas mesmas regras do método de consolidação integral, com as necessárias adaptações, em particular no que respeita à não evidenciação dos interesses minoritários.

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 1](#))

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 6](#))

O método da equivalência patrimonial é de aplicação obrigatória, de acordo com a citada directiva, relativamente às empresas associadas e, em certos casos, às empresas do grupo excluídas da consolidação. No âmbito deste método foram adoptadas as duas modalidades de registo inicial das participações em associadas previstas na mesma directiva, cabendo às empresas escolher um ou outro.

As disposições transitórias visam regular os problemas suscitados pela primeira consolidação de conjuntos de empresas, abrangendo quer os que já satisfaziam as condições exigidas anteriormente a 1 de Janeiro de 1991, quer aqueles a que venha a ser aplicável posteriormente a obrigação de consolidar. Trata-se, em suma, de resolver dois tipos de questões: uma, a fixação da data a que se devem reportar os valores contabilísticos das partes de capital e dos capitais próprios para efeitos de se efectuar a respectiva compensação; outra, o tratamento a dar às diferenças eventualmente apuradas entre os valores das partes de capital e as correspondentes proporções nos capitais próprios das empresas incluídas na consolidação.

À semelhança da orientação seguida no resto do POC, os bancos e outras instituições financeiras, bem como as empresas seguradoras, não são abrangidos por estas normas.

A experiência colhida noutros países demonstra que não é necessário impor às empresas-mães registos digráficos para as operações de consolidação, bastando apenas a existência de mapas e documentos de suporte que permitam de forma clara e objectiva a sua revisão, não só por parte das entidades legalmente obrigadas a certificar as contas consolidadas, como também a sua eventual verificação por parte de qualquer outra entidade competente.

13.2 - DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

13.2.1 - Regras gerais

a) As contas consolidadas constituem um todo e compreendem:

O balanço consolidado;

A demonstração de resultados consolidada; e

O anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados.

Recomenda-se também a inclusão da demonstração consolidada de origem e aplicação de fundos.

b) Estes documentos devem satisfazer também as demais normas do POC, com as necessárias adaptações.

c) Os métodos e procedimentos de consolidação devem ser aplicados de forma consistente de um exercício para o outro.

13.2.2 - Objectivo

a) As demonstrações financeiras consolidadas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto das empresas compreendidas na consolidação.

- b) Se, em casos excepcionais, a aplicação de uma disposição destas normas de consolidação for incompatível com aquele objectivo, a disposição em causa não deverá ser aplicada, divulgando-se o facto no anexo ao balanço e à demonstração de resultados.

13.2.3 - Data de elaboração

- a) As demonstrações financeiras consolidadas devem ser elaboradas com referência à mesma data das demonstrações financeiras anuais da empresa-mãe.
- b) Contudo, podem ser elaboradas com referência a uma data diferente, a fim de serem tomadas em consideração as datas do balanço do maior número de empresas, ou das mais importantes, incluídas na consolidação.
- c) Quando a data do balanço de uma empresa preceder a do balanço consolidado em mais de três meses, essa empresa deve ser consolidada com base em demonstrações financeiras intercalares elaboradas à data do balanço consolidado.

13.2.4 - Alterações na composição do conjunto

Se a composição do conjunto das empresas incluídas na consolidação se alterar significativamente no decurso do exercício, as demonstrações financeiras consolidadas devem fornecer informações que permitam a comparabilidade de conjuntos sucessivos de demonstrações financeiras consolidadas. Esta obrigação pode ser cumprida ou pela elaboração de demonstrações financeiras ajustadas à data do início do exercício a que se referem ou por informações a prestar no anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados.

13.3 - MÉTODOS DE CONSOLIDAÇÃO

A consolidação das contas visa substituir no balanço da empresa consolidante o valor das partes de capital por ela detidas pelo valor que lhe corresponde no património das empresas consolidadas.

Os métodos de consolidação são os seguintes, sendo a sua aplicação função da natureza e da importância das participações:

Método de consolidação integral, que consiste na integração no balanço e na demonstração dos resultados da empresa consolidante dos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações dos resultados das empresas consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros, designados para este efeito «interesses minoritários»;

Método de consolidação proporcional, que consiste na integração no balanço e na demonstração de resultados da empresa consolidante da parte que proporcionalmente lhe corresponder nos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações de resultados das empresas consolidadas;

Método de equivalência patrimonial, que consiste na substituição no balanço da empresa consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da empresa participada.

13.4 - MÉTODO DE CONSOLIDAÇÃO INTEGRAL

13.4.1 - Regras gerais

- a) Os elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios das empresas incluídas na consolidação devem ser integrados na sua totalidade no balanço consolidado.
- b) Os custos e perdas e os proveitos e ganhos das empresas incluídas na consolidação devem ser integrados na sua totalidade na demonstração consolidada dos resultados.
- c) Os valores contabilísticos das participações no capital das empresas compreendidas na consolidação serão compensados pela proporção que representam nos capitais próprios dessas empresas; esta compensação far-se-á com base nos respectivos valores contabilísticos à data em que tais empresas sejam incluídas pela primeira vez na consolidação.

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 13](#))

- d) As diferenças resultantes desta compensação deverão, na medida do possível, ser imputadas directamente às rubricas do balanço consolidado que tenham valores superiores ou inferiores aos seus valores contabilísticos.

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 13](#))

- e) Qualquer remanescente que ainda subsista após aquela imputação deve ser inscrito no balanço consolidado na rubrica «Diferenças de consolidação». no activo, se for positivo, e no capital próprio, se for negativo.
- f) O disposto nas alíneas c) e e) não se aplica às partes de capital da empresa-mãe possuídas quer por ela própria, quer por uma outra empresa incluída na consolidação, as quais devem ser consideradas no balanço consolidado como acções (ou quotas) próprias.
- g) O remanescente referido na alínea e) terá o seguinte tratamento:
 - g1) Quando a diferença for positiva, deve ser amortizado de acordo com as regras previstas no capítulo 5 para os «Trespases»;
 - g2) Quando a diferença for negativa, não pode ser imputada à conta de resultados, salvo se a diferença corresponder à previsão, à data da aquisição, de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da empresa, ou à previsão de encargos que ela ocasionará, na medida em que a referida previsão se realize.

13.4.2 - Critérios de valorimetria

- a) Os elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios, a incluir nas demonstrações financeiras consolidadas, serão valorizados segundo critérios de valorimetria uniformes e de acordo com o capítulo 5.
- b) A empresa-mãe deve aplicar na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas os mesmos critérios de valorimetria que usa nas suas próprias demonstrações financeiras.
- c) Sempre que em elementos do activo, do passivo e dos capitais próprios incluídos na consolidação tenham sido utilizados critérios de valorimetria diferentes dos fixados para a consolidação, estes elementos devem ser de novo valorizados de acordo com estes, a não ser que os seus efeitos sejam materialmente irrelevantes.
- d) São admitidas derrogações à alínea anterior em casos excepcionais, as quais devem ser mencionadas no anexo e devidamente justificadas.

13.4.3 - Impostos diferidos

O balanço consolidado e a demonstração dos resultados consolidada devem incluir a diferença que aparecer aquando da consolidação entre os impostos imputáveis ao exercício e aos exercícios anteriores e os impostos já pagos ou a pagar referentes a esses exercícios, desde que seja provável que daí resulte, para uma empresa consolidada, encargo efectivo num futuro previsível.

13.4.4 - Eliminações

- a) As demonstrações financeiras consolidadas devem apresentar os activos, os passivos, os capitais próprios e os resultados das empresas incluídas na consolidação como se se tratasse de uma única empresa, devendo das mesmas ser eliminados, nomeadamente:
- a1) As dívidas entre as empresas incluídas na consolidação;
 - a2) Os custos e perdas e os proveitos e ganhos relativos às operações efectuadas entre as empresas incluídas na consolidação;
 - a3) Os resultados provenientes das operações efectuadas entre as empresas compreendidas na consolidação quando estejam incluídos nos valores contabilísticos dos activos.
- b) Quando uma operação tenha sido concluída de acordo com as condições normais de mercado e a eliminação dos respectivos resultados acarrete custos desproporcionados, pode-se, excepcionalmente, não proceder às eliminações referidas em a3).
- c) As eliminações referidas em a1), a2) e a3) podem não ser efectuadas quando envolvam montantes materialmente irrelevantes para o objectivo mencionado na alínea a) do nº 13.2.2.

13.4.5 - Interesses minoritários

- a) Os valores atribuíveis às partes de capital nas empresas filiais incluídas na consolidação, detidas por pessoas que não sejam as empresas na mesma compreendidas, devem ser inscritos no balanço consolidado na rubrica denominada «Interesses minoritários».
- b) Relativamente aos resultados atribuíveis às partes de capital nas empresas filiais, detidas por pessoas que não sejam as empresas compreendidas na consolidação, devem ser apresentados na demonstração consolidada dos resultados na rubrica denominada «Interesses minoritários».

13.5 - MÉTODO DE CONSOLIDAÇÃO PROPORCIONAL

- a) Quando uma empresa incluída na consolidação dirigir outra empresa juntamente com uma ou mais empresas não incluídas na consolidação, essa outra empresa poderá ser incluída nas demonstrações financeiras consolidadas na proporção dos direitos no seu capital detidos pela empresa incluída na consolidação.
- b) É aplicável neste método, com as necessárias adaptações, o que se estabelece no nº 13.2 e no nº 13.4, com excepção do disposto no nº 13.4.5.
- c) Quando uma empresa for consolidada segundo o método de consolidação proporcional e for uma empresa associada, conforme definido na alínea a) do nº 13.6.1, não lhe é aplicável o método da equivalência patrimonial.

13.6 - CONTABILIZAÇÃO DAS PARTICIPAÇÕES EM ASSOCIADAS

13.6.1 - Método da equivalência patrimonial

- a) Sempre que uma empresa incluída na consolidação exerça uma influência significativa sobre a gestão e a política financeira de uma empresa não compreendida na consolidação (empresa associada), em que detenha uma participação, esta deve ser apresentada no balanço consolidado na rubrica «Partes de capital em empresas associadas».
- b) Presume-se que uma empresa exerce uma influência significativa sobre uma outra quando detenha uma participação de 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital desta empresa, devendo, para efeitos de determinação desta percentagem, ser adicionados os direitos de qualquer outra empresa filial, bem como os de qualquer pessoa agindo em seu próprio nome mas por conta da empresa-mãe ou de qualquer empresa filial.
- c) A participação será sempre contabilizada pelo método da equivalência patrimonial.
- d) Quando se aplicar este método pela primeira vez a uma participação, esta deverá ser inscrita no balanço consolidado:
 - d1) Quer pelo seu valor contabilístico (custo de aquisição), sendo a diferença para o montante correspondente à proporção dos capitais próprios representados por essa participação divulgada na nota 19 do anexo;
 - d2) Quer pelo montante correspondente à proporção dos capitais próprios da empresa associada, sendo a diferença para o valor contabilístico (custo de aquisição) mencionada separadamente no balanço consolidado.
- e) Para efeitos do disposto na alínea anterior, a diferença deve ser determinada na data em que o método tenha sido aplicado pela primeira vez, ou na data de aquisição da participação, ou, no caso de aquisições em datas diferentes, no momento em que a empresa se tornou uma empresa associada.
- f) Sempre que elementos do activo ou do passivo da empresa associada tenham sido valorizados segundo critérios diferentes dos utilizados na consolidação, tal como se refere na alínea b) do nº 13.4.2, estes elementos devem ser, tanto quanto possível, revalorizados segundo os critérios usados para a consolidação para efeitos de cálculo da diferença referida na alínea anterior.
- g) Quando a diferença referida na alínea d) não puder ser relacionada com qualquer categoria de activos ou de passivos identificáveis da empresa associada, será tratada de acordo com o disposto na alínea e) do nº 13.4.1.
- h) O valor contabilístico, quando se adopte o procedimento referido em d1), ou o que corresponde à proporção dos capitais próprios da empresa associada, quando se adopte o procedimento referido em d2), deve ser aumentado ou diminuído do valor de qualquer variação, verificada durante o exercício, da proporção dos capitais próprios da empresa associada representada por esta participação; aquele valor deve ser reduzido do montante dos lucros distribuídos à participação.
- i) A proporção do resultado da empresa associada atribuível a estas participações deve ser inscrita na demonstração consolidada dos resultados, na rubrica prevista para o efeito.
- j) As eliminações descritas em a3) do nº 13.4.4 devem ser efectuadas na medida em que os elementos sejam conhecidos ou a respectiva informação esteja disponível, sendo igualmente aplicável o disposto na alínea c) do nº 13.4.4.
- l) Quando uma empresa associada elaborar demonstrações financeiras consolidadas, as disposições precedentes aplicar-se-ão aos capitais próprios apresentados em tais demonstrações financeiras.

13.6.2 - Exclusões

Quando as participações no capital das empresas associadas sejam materialmente irrelevantes para o objectivo enunciado no nº 13.2.2, não necessitam de ser aplicadas as disposições do número anterior.

13.7 - DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

- a) Nas primeiras demonstrações financeiras consolidadas e elaboradas de acordo com estas normas, por um conjunto de empresas entre as quais já existia, antes da entrada em vigor do Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho, uma das relações referidas no nº 1 do artigo 1º do mesmo diploma, devem ser tidos em conta, para efeitos do disposto na alínea c) do nº 13.4.1 das normas de consolidação, os valores contabilísticos das partes de capital e a proporção dos capitais próprios que elas representam reportadas à data do início do exercício a que essas demonstrações se referem.
- b) A diferença resultante da compensação efectuada nos termos da alínea anterior deve ser apresentada no capital próprio, na respectiva rubrica, à data da elaboração das primeiras demonstrações financeiras consolidadas.
- c) As disposições das alíneas anteriores aplicam-se, com as necessárias adaptações, à valorização das partes de capital ou à proporção dos capitais próprios que elas representam no capital de uma empresa associada de uma empresa compreendida na consolidação, tanto para efeitos da aplicação do método de equivalência patrimonial como do método de consolidação proporcional.

14 - Demonstrações Financeiras Consolidadas

14.1 - BALANÇO CONSOLIDADO

[Balanço Consolidado](#)

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 28](#))

14.2 - DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DOS RESULTADOS POR NATUREZA

[Demonstração Consolidada dos Resultados por Natureza](#)

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 28](#))

14.3 - DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

14.3 - Demonstração Consolidada dos Resultados por Funções

	Exercícios	
	N	N-1
Vendas e prestações de serviços	x	X
Custos das vendas e das prestações de serviços	- x	- X
Resultados brutos	± x	± X
Outros proveitos e ganhos operacionais	x	X
Custos de distribuição	- x	- X
Custos administrativos	- x	- X
Outros custos e perdas operacionais	- x	- X
Resultados operacionais	± x	± X
Custo líquido de financiamento	- x	- X
Ganhos (perdas) em filiais e associadas	± x	± X
Ganhos (perdas) em outros investimentos	± x	± X
Resultados correntes	± x	± X
Impostos sobre os resultados correntes	- x	- X
Resultados correntes após impostos	± x	± X
Resultados extraordinários	± x	± X
Impostos sobre os resultados extraordinários	- x	- X
Resultados líquidos	± x	± X
Resultados por acção	± x	± X

(Vidé também a [Directriz Contabilística nº 28](#))

14.4 – DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DOS FLUXOS DE CAIXA

Para efeitos de apresentação dos modelos e do correspondente anexo relativos à demonstração consolidada dos fluxos de caixa, seguir-se-á o previsto no capítulo 9 do Plano Oficial de Contabilidade, com as adaptações que se revelem necessárias em virtude da consolidação de contas.

14.5 - ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS CONSOLIDADOS

[Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados Consolidados](#)