

O BALANÇO E A DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS: UM GUIA ÚTIL A UM GESTOR DE EMPRESAS

Érica Lopes, Tiago Pereira, Miguel Gonçalves e Sónia Rito

— Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC) | Coimbra *Business School* —

ÁREA TEMÁTICA:

A) *Información Financiera y Normalización Contable*

Palavras-chave: Balanço, Demonstração dos Resultados por Naturezas; SNC; Normalização Contabilística.

O Balanço e a Demonstração dos Resultados por naturezas: um guia útil a um gestor de empresas

Resumo

O trabalho tem como objetivo contribuir para o aumento do conhecimento dos gestores de entidades empresariais acerca de duas demonstrações financeiras obrigatórias em sede do Sistema de Normalização Contabilística (SNC): o balanço e a demonstração dos resultados por naturezas. A informação contabilística desempenha um papel crucial para o processo de tomada de decisões económicas, razão pela qual é fulcral que as demonstrações financeiras sejam elaboradas de maneira a representarem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da entidade e dos resultados das suas operações.

1 Introdução

A informação é vital para a tomada de decisões em todos os atos da vida humana; tratando-se a contabilidade de um sistema de informação para a gestão, ela é fundamental para que os gestores governem eficazmente as suas empresas (Costa e Alves, 2021). A informação contabilística é apresentada nas demonstrações financeiras (DF), cujo principal objetivo “é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade, que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas” (*Estrutura Conceptual do SNC*, § 12).

Neste sentido, o objetivo do presente trabalho passa por aumentar o conhecimento dos gestores de entidades empresariais acerca das demonstrações financeiras, dos seus objetivos e

da sua importância, com especial foco para as duas demonstrações financeiras obrigatórias para todas as entidades, o balanço e a demonstração dos resultados por naturezas.

Para a elaboração do artigo, recorreu-se a uma revisão da literatura apoiada no SNC e, também, em fontes secundárias de informação, como sejam livros e dissertações de mestrado, especialmente.

O texto estrutura-se em cinco secções. Após a introdução, a segunda secção introduz o SNC e as demonstrações financeiras, abordando, também, os utilizadores da informação financeira e os pressupostos e características inerentes a essa informação. A terceira e a quarta secções aludem, respetivamente, ao balanço e à demonstração dos resultados por naturezas. Termina-se na oportunidade da quinta secção, a relativa à conclusão.

2 O SNC e as Demonstrações Financeiras

Esta secção procede a um breve enquadramento geral do SNC e das diversas DF, após o que efetua referências à importância da informação financeira para os seus utilizadores e aos pressupostos e características subjacentes a essa informação.

2.1 O Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

O SNC surgiu em Portugal devido à necessidade de modernização e atualização do sistema normativo nacional, aproximando-o das orientações de harmonização contabilística da União Europeia (UE) influenciadas pelo normativo contabilístico do *International Accounting Standards Board* (IASB) (Monteiro, 2013). Ainda assim, o normativo nacional não ignora as características e necessidades do tecido empresarial português (Monteiro, 2013), maioritariamente constituído por micro e pequenas entidades.

Em vigor desde 1 de janeiro de 2010 (cf. Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho), revogou o Plano Oficial de Contabilidade/89, 29 diretrizes contabilísticas e cinco interpretações técnicas (Pinheiro *et al.*, 2013), documentos contabilísticos emitidos pela Comissão de Normalização Contabilística. Em 2015, o SNC foi modificado por intermédio do Decreto-Lei 98/2015, de 2 de junho, transpondo assim para o ordenamento jurídico interno a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas (Lourenço *et al.*, 2015; Rodrigues, 2016).

O SNC constitui um conjunto articulado de instrumentos contabilísticos que estabelecem conceitos e características que são exigidas à informação contabilística, assim como as regras aplicáveis a operações concretas (Gonçalves, Santos, Rodrigues e Fernandes, 2020). Segundo Costa e Alves (2021), o SNC baseia-se em princípios e não em regras, permitindo que seja aderente ao modelo do IASB adotado pela UE.

Grosso modo, o atual SNC compreende normas diversas, consoante a classificação contabilística das entidades, sendo as regras gerais as seguintes: as microentidades aplicam a Norma Contabilística para as Microentidades (NC-ME), as pequenas entidades utilizam a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades (NCRF-PE) e as médias e grandes entidades aplicam o conjunto de 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) do SNC-Geral. As entidades consideradas de interesse público (por exemplo, as Sociedades de Capital de Risco), independentemente da dimensão, aplicam o SNC-Geral, pois são consideradas grandes entidades. O SNC não se aplica a entidades cotadas (entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado), nem a entidades do sector financeiro (subsector bancário e subsector segurador).

Costa (2018, p. 220) informa que, “face aos limites para classificar a dimensão das empresas estabelecidos no Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, estima-se que o SNC-Geral, a NCRF-PE e a NC-ME sejam aplicados, respetivamente, a 1% (4 550 empresas), 9% (40 950 empresas) e 90% (409 500 empresas) das cerca de 455 000 empresas portuguesas”.

2.2 Demonstrações Financeiras (DF)

As DF são quadros, mapas e relatórios normalizados, elaborados de forma a representarem uma imagem verdadeira e apropriada da entidade, da sua posição financeira e do resultado das suas operações (Borges e Rodrigues, 2014). O conjunto completo de demonstrações financeiras é constituído por um balanço, uma demonstração dos resultados por naturezas (DRn)¹, uma demonstração das alterações no capital próprio (DACP), uma demonstração dos fluxos de caixa (DFC) e por um anexo (Estrutura Conceptual do SNC, § 8).

O balanço evidencia a posição financeira de uma entidade em determinado momento, especificando os seus ativos, passivos e capital próprio (Lopes, 2017). Relativamente à DRn, esta mostra o desempenho da entidade num determinado período, detalhando os gastos (diminuições nos benefícios económicos ou depreciação de ativos) e os rendimentos (aumentos nos benefícios económicos) (Lopes, 2017). A DACP oferece uma visão global da situação inicial e das variações ao longo do exercício do capital próprio da entidade e dos seus componentes (Fernandes, Peguinho, Vieira e Neiva, 2019). A DFC “tem como principal objetivo elucidar os utentes da informação financeira sobre o modo como a empresa gera e utiliza o dinheiro num determinado período (normalmente anual), em termos de fluxos gerados na entidade pelas atividades desenvolvidas” (Fernandes *et al.*, 2019, p. 54). Por fim, o anexo dá a conhecer as bases de elaboração, os critérios de mensuração, desagrega e complementa dados que surgem condensados nas demonstrações respetivas e ainda os complementa com notas explicativas, cumprindo assim o seu papel principal de fornecer uma melhor compreensibilidade das DF (Gonçalves, Santos, Rodrigues e Fernandes, 2016).

O SNC prevê diferentes regimes contabilísticos consoante a classificação contabilístico-legal das entidades relacionada com um conjunto de indicadores. Os indicadores utilizados para caracterizar e classificar contabilisticamente as entidades sujeitas ao SNC são três, a saber, (1) total do balanço, (2) valor do volume de negócios líquido (VNL) e (3) número médio de empregados durante o período. Neste contexto, as entidades podem ser classificadas de acordo com a seguinte tipologia (ver Tabela 1), enquadrando-se a entidade numa determinada categoria, desde que, à data do balanço, não ultrapasse dois dos três limites, durante dois anos consecutivos.

Tabela 1. Classificação contabilística das entidades sujeitas ao SNC.

Tipo de entidade	Total do Balanço	Volume de Negócios Líquido	N.º médio de empregados	Regime Contabilístico
Micro Entidades	350.000,00 €	700.000,00 €	10	Norma Contabilística -ME
Pequenas Entidades	4.000.000,00 €	8.000.000,00 €	50	Norma Contabilística e de Relato Financeiro-PE
Médias Entidades	20.000.000,00 €	40.000.000€	250	28 NCRF (SNC geral)
Grandes Entidades	Superior a 20.000.000€	Superior a 40.000.000€	Superior a 250	28 NCRF (SNC geral)

Fonte: Lopes (2017, adaptado, com base no DL n.º 158/2009, de 13 de julho)

¹ A EC refere apenas “demonstração dos resultados”, pelo que se considera que se refere à demonstração dos resultados por naturezas, uma vez que esta é obrigatória para todas as entidades sujeitas ao SNC.

Com recurso ao quadro anterior, conclui-se facilmente que as entidades que se enquadram como micro entidades aplicam a NC-ME, aquelas que se enquadram como pequenas entidades aplicam a NCRF-PE e, por fim, as médias e grandes entidades aplicam as NCRF. Note-se, no entanto, que se as entidades assim o entenderem, podem adotar os regimes de dimensão superior ao que se inserem. Isto quer dizer que, por exemplo, uma micro entidade pode aplicar a NCRF-PE ou as NCRF (SNC geral), desde que assim o deseje.

Mediante a aplicação dos diferentes regimes contabilísticos, o SNC prevê a obrigatoriedade de elaboração de determinadas DF. A seguinte tabela contempla as DF obrigatórias para cada regime:

Quadro 2 - Demonstrações financeiras obrigatórias

NCRF (SNC geral)	NCRF-PE	NC-ME
<ul style="list-style-type: none"> • Balanço • DRn • DACP • DFC • Anexo 	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço (modelo reduzido) • DRn (modelo reduzido) • Anexo (modelo reduzido) 	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço (modelo ME) • DRn (modelo ME)

Fonte: Gonçalves *et al.* (2020, adaptado, com base no DL n.º 158/2009, de 13 de julho)

De acordo com o quadro exposto, o balanço e a DRn são as únicas duas DF obrigatórias para qualquer regime contabilístico, embora com as devidas adaptações. De realçar ainda que as entidades que aplicam a NC-ME estão dispensadas de apresentar o anexo desde que, no final do balanço, apresentem informação complementar, prevista no artigo 11.º, n.º 4 DL 158/2009. Acrescenta-se que as entidades que aplicam as NCRF ou as NCRF-PE podem elaborar, de forma facultativa, uma demonstração dos resultados por funções. Por último, as ESNL aplicam a NCRF-ESNL e são obrigadas a apresentar os modelos para as ESNL do balanço, DRn, DFC e anexo. Os diferentes modelos das DF estão presentes na Portaria 220/2015, de 24 de julho.

2.3 Objetivos e Utilizadores das Demonstrações Financeiras

O objetivo das DF é de proporcionar informação aos seus utilizadores acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade (EC do SNC, § 12). Portanto, a informação contabilística contida nas DF deve ser transparente e revelar qualidade para que os seus utilizadores tomem as suas decisões económicas de forma racional, apoiadas pela informação financeira (Almeida e Almeida, 2016).

A informação relativa à posição financeira é, principalmente, fornecida pelo balanço, relativa ao desempenho na demonstração dos resultados e, por fim, relativa às alterações da posição financeira ao longo das diferentes DF (EC do SNC, § 19). A seguinte tabela expõe os diferentes utilizadores das DF e as respetivas necessidades de informação:

Quadro 3 - Utilizadores das demonstrações financeiras

Utilizadores	Necessidade de informação
Internos à entidade	
Gestores	Para a tomada de decisão de afetação de recursos e para o controlo.
Trabalhadores	Sobre a estabilidade financeira, rentabilidade e capacidade da entidade em cumprir os seus compromissos.
Externos à entidade	
Acionistas e investidores	Para avaliar o risco e rentabilidade da entidade e para decidir quanto à manutenção ou aumento dos investimentos.
Bancos e outros financiadores	Para avaliar a capacidade da entidade para pagar os empréstimos e respetivos juros.
Fornecedores e outros credores comerciais	Para a tomada de decisão sobre a concessão e manutenção das linhas de crédito.
Clientes	Para avaliar a capacidade da entidade se manter em funcionamento.
Concorrentes	Para avaliar o desempenho relativo da entidade.

Governo e autoridades tributárias	Para definir políticas económicas e para cálculo dos impostos.
Público em geral	Sobre o impacto na comunidade e no país, saúde financeira e sustentabilidade da entidade.

Fonte: Moreira (2020, adaptado)

Ao analisar a tabela, é perceptível a importância de elaboração das DF, devido ao facto de estas servirem um vasto leque de utilizadores e, cada um, com necessidades de informação bastante distintas.

As DF devem ser elaboradas, com base em dois pressupostos: regime do acréscimo e continuidade. Na subsecção seguinte, serão explicados os dois pressupostos.

2.4 Pressupostos das Demonstrações Financeiras

O regime do acréscimo está previsto na EC do SNC (§ 22) e consiste no reconhecimento das operações e outras transações quando ocorridas e não apenas quando é efetuado o recebimento ou pagamento inerente a essas operações, sendo relatadas nos períodos em que ocorrem. Este regime permite uma comparação entre os rendimentos inerentes ao período e os gastos incorridos para a sua obtenção (Moreira, 2020).

Relativamente à continuidade, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas numa ótica de que a entidade continuará a operar num futuro próximo e de que não haja necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente as suas operações. O pressuposto da continuidade está previsto na EC do SNC (§ 23), e permite aos utentes da informação tomar decisões relacionadas com a compra, venda, investimento, entre outros, na expectativa que a entidade continuará a sua atividade (Gonçalves *et al.*, 2020).

Além dos pressupostos, as DF, para cumprirem os seus objetivos e serem úteis para os seus utilizadores, terão que possuir algumas características qualitativas, que serão enumeradas e explicadas na próxima subsecção.

2.5 Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras

A EC do SNC (§ 24) determina que as principais características qualitativas que as demonstrações financeiras devem possuir são: compreensibilidade, comparabilidade, relevância e fiabilidade. Estas características qualitativas estão previstas nos §§ 25 a 42 da EC do SNC, podendo desdobrar-se em subcaracterísticas. Nesta secção, apenas serão abordadas as subcaracterísticas consideradas mais relevantes no âmbito deste trabalho.

A compreensibilidade (EC do SNC, § 25) implica que a informação das DF deve ser rapidamente compreensível pelos seus utilizadores. No entanto, presume-se que estes possuem um conhecimento razoável das atividades empresarias e económicas e o seu reflexo contabilístico, e vontade de estudar a informação com atenção e cuidado (Moreira, 2020).

Além de compreensíveis, as DF de uma entidade devem também ser passíveis de serem comparadas pelos seus utilizadores, no tempo e no espaço (EC do SNC, § 39). A comparação no tempo permite aos utilizadores das DF identificar as tendências na posição financeira e no desempenho da entidade, enquanto a comparação no espaço permite avaliar a posição financeira de forma relativa, comparando-a com outras entidades (EC do SNC, § 39). Para que seja possível a comparabilidade entre DF, é necessário que a informação financeira seja preparada de maneira consistente, tanto pela entidade, ao longo do tempo, como entre diferentes entidades (Moreira, 2020).

Adicionalmente, a informação deve ser relevante para a tomada de decisões dos utentes, influenciando as suas decisões económicas e ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou a confirmar ou corrigir as avaliações passadas (EC do SNC, § 26). Para tal, contribui a materialidade da informação, sendo material a informação que, por omissão ou

inexatidão, influencia as decisões económicas tomadas com base nas DF pelos seus utentes (EC do SNC, § 30). A tempestividade da informação também influencia a sua relevância, na medida em que uma considerada dispersão temporal entre o período de relato e o momento de divulgação das DF poderá tornar a informação irrelevante para os seus utilizadores (Rodrigues, 2021).

Por fim, a informação disposta nas DF deve ser fiável. Para isso, deve estar isenta de erros materiais e de preconceitos e permitir aos utilizadores estarem dependentes dela, representando fidedignamente o que ela pretende representar ou o que se espera razoavelmente que represente (EC do SNC, § 31). Para que a informação seja fiável, esta deve ser prudente, não sobreavaliando os ativos ou rendimentos nem subavaliando os passivos ou gastos (EC do SNC, § 37). A neutralidade também contribui para a fiabilidade da informação, livrando as DF de preconceitos e não influenciando decisões ou juízos de valor para atingir um objetivo ou efeito predeterminado (EC do SNC, § 36).

As próximas secções irão abordar aquelas que são as DF obrigatórias para todas as entidades empresariais: o balanço e a DRn. Embora cada regime esteja sujeito a adaptações mediante as diferentes necessidades e características das entidades a que correspondem, o disposto nas próximas secções terá como base as NCRF do SNC geral, visto que esta serve de base para a NCRF-PE, NC-ME e NCRF-ESNL.

3 Balanço: definição, estrutura e elementos constituintes

Esta secção tem como objetivo definir o património e o balanço, determinar a sua estrutura, identificar os seus elementos constituintes (ativo e passivo) e defini-los.

3.1 Património

As entidades são constituídas por um conjunto de bens, direitos e obrigações que, por sua vez, constituem o património da entidade (Nabais, 2015). O conjunto de bens e direitos denomina-se de ativo, enquanto o conjunto das obrigações, ou seja, dívidas para com terceiros, se denomina de passivo (Gonçalves *et al.*, 2020). Segundo Monteiro (2013), o valor do património líquido de uma entidade é dado pelo capital próprio, que é obtido através da diferença entre o ativo e o passivo.

A análise do património de uma entidade, num determinado momento, pode ser realizada através do seu balanço (Borges, Rodrigues, Rodrigues e Rodrigues., 2021), que agrupa em rúbricas pré-definidas os elementos do ativo, passivo e capital próprio (Gonçalves *et al.*, 2016), mediante a sua função económica e financeira (Monteiro, 2013). O balanço representa, assim, a situação patrimonial da entidade (Borges *et al.*, 2021), e será abordado na próxima subsecção.

3.2 Definição e Estrutura do Balanço

Além da situação patrimonial, o balanço representa também a situação financeira de uma entidade (Lourenço, Morais e Lopes, 2020). Para Sebastião (2014), o balanço constitui uma fotografia da entidade, permitindo aos gestores ter uma ideia ampla dos recursos monetários disponíveis, das suas dívidas e das suas fontes de financiamento. Segundo Lourenço *et al.* (2020), o balanço proporciona ainda informação quanto à liquidez e solvência da entidade e a sua capacidade de adaptação a alterações no seu meio envolvente operacional.

O balanço é elaborado periodicamente, pelo que, devido ao facto de estar em constante alteração, este apenas nos dá a conhecer os valores à data da sua elaboração (Borges *et al.*, 2021). Assim, a análise de um só balanço permite a avaliação da situação patrimonial e financeira da entidade numa situação estática. Por outro lado, a análise e comparação de

diferentes balanços permite uma avaliação dinâmica da evolução patrimonial e financeira da entidade, durante o período compreendido entre eles (Borges *et al.*, 2021).

Os elementos constituintes do balanço devem ser apresentados, numa estrutura vertical, segundo a seguinte ordem: ativo, capital próprio e passivo. Nas próximas subsecções, estes elementos serão abordados com maior detalhe.

3.3 Ativo

A EC do SNC (§49, a)) determina que um ativo é um recurso controlado pela entidade, resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que a entidade receba benefícios económicos futuros associados ao controlo desse recurso. Segundo Gonçalves *et al.* (2020), a entidade espera que a utilização ou venda desses ativos gerem benefícios económicos, sob a forma de rendimentos, e que fluam para si influxos de caixa como resultado da venda de bens ou serviços e que sejam proporcionados por esses ativos.

Note-se que o documento normativo não determina de que forma é que um ativo é controlado por uma entidade. De acordo com Lourenço *et al.* (2020), o controlo de um recurso refere-se apenas à capacidade de obter benefícios económicos futuros associados ao próprio recurso e à capacidade de restringir o acesso de terceiros ao mesmo. Assim, é possível determinar que a propriedade legal não constitui uma característica essencial para o reconhecimento de um ativo por parte de uma entidade, dado que esta pode deter o controlo do ativo sem deter a sua titularidade jurídica dos seus direitos de propriedade (Lourenço *et al.*, 2020). As locações financeiras, na ótica do locatário, constituem o exemplo claro de um ativo de uma entidade, embora a sua titularidade jurídica dos direitos de propriedade seja detida por terceiros.

Além da titularidade jurídica, a forma de obtenção e a sua tangibilidade são outras características não essenciais para o reconhecimento do ativo pela entidade (Lourenço *et al.*, 2020). Os ativos não necessitam de possuir substância física para serem reconhecidos, e podem ser obtidos de forma gratuita ou onerosa (Monteiro, 2013).

Relativamente à sua representação no balanço, um ativo deve ser representado segundo uma ordem de liquidez crescente (Monteiro, 2013), começando pelo ativo não corrente e terminando no ativo corrente. A NCRF1 (§14) determina que um ativo deve ser reconhecido como corrente quando se espera que seja realizado no decurso normal do ciclo operacional da entidade, ou esteja detido essencialmente com o objetivo de ser negociado, ou se espera que seja realizado até doze meses após a data do balanço, ou é caixa ou equivalente de caixa.

Por outro lado, os ativos que não satisfaçam nenhum dos critérios acima referidos devem ser considerados como não correntes. Por fim, um ativo deve ser reconhecido no balanço somente se for provável que os benefícios económicos a ele associados fluam para a entidade e se puder ser mensurado com fiabilidade (EC do SNC, § 87).

As propriedades de investimento (não corrente), ativos fixos tangíveis (não corrente) ou inventários (corrente) são exemplos de ativos retratados no balanço. Atente-se o caso especial dos ativos não correntes detidos para venda que, ao contrário da sua denominação, são reconhecidos no balanço como ativo corrente, já que se espera que sejam realizados nos doze meses seguintes à data de relato do balanço.

3.4 Passivo

Segundo a EC do SNC (§ 49, b)), é considerado passivo uma obrigação da entidade, presente, resultado de acontecimentos passados, e que se espera que a sua liquidação resulte num exfluxo de recursos da entidade, incorporando benefícios económicos. Gonçalves *et al.* (2020) referem que a entrega de recursos, nomeadamente, dinheiro ou outros ativos, no

momento de liquidação de um passivo, retira à entidade recursos que esta esperava utilizar no futuro para obtenção de fluxos, pelo que esses recursos incorporam benefícios económicos.

De realçar que, embora os passivos, usualmente, tenham uma data de liquidação definida, também devem ser considerados como passivos de uma entidade aqueles que, apesar de não terem uma data de liquidação definida, se espera que a sua liquidação implique uma saída de recursos que incorporam benefícios económicos (Lourenço *et al.*, 2020). Se uma entidade estiver envolvida, por exemplo, num processo de tribunal com um cliente, no qual se prevê que a entidade venha a perder o caso e, conseqüentemente, indemnizar o cliente, o valor da indemnização deve ser reconhecido como passivo se puder ser determinado com fiabilidade, independentemente se a data de liquidação esteja determinada ou não.

No momento da sua elaboração, o balanço deve representar o passivo como não corrente e corrente, segundo uma ordem de exigibilidade crescente (Monteiro, 2013). A NCRF1 do SNC (§ 17) determina que um passivo deve ser reconhecido como corrente quando se espera a sua liquidação durante o ciclo operacional normal da entidade, ou esteja detido essencialmente com o objetivo de ser negociado, ou deva ser liquidado nos doze meses seguintes à data do balanço, ou a entidade não tenha o direito incondicional de adiar a liquidação do passivo durante os próximos doze meses após a data do balanço.

Os passivos que não satisfaçam nenhum dos critérios acima referidos devem ser considerados como não correntes. Por último, a EC do SNC (§ 89), refere que um passivo deve ser reconhecido no balanço, apenas, se for provável que a liquidação resulte num exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos e se o valor da liquidação puder ser mensurado com fiabilidade. Constituem exemplos de passivos os financiamentos obtidos (não corrente e corrente), as dívidas para com fornecedores (corrente) ou impostos a regularizar para com o Estado e outros entes públicos (corrente).

3.5 Capital Próprio

O capital próprio consiste na diferença entre os ativos e os passivos da entidade, constituindo um interesse residual sobre os ativos (EC do SNC, § 49, c)). Borges *et al.* (2021) considera que o capital próprio não representa o valor que restaria aos titulares da entidade se estes vendessem o seu património, mas o que restaria do ativo depois de deduzidos os passivos, liquidados e realizados, respetivamente, pelos valores neles expressos. O capital subscrito e os resultados transitados são rúbricas que constituem o capital próprio.

O seguinte quadro apresenta um resumo do balanço, com informação exposta nesta secção, e apresenta ainda as principais características do mesmo:

Quadro 4 – Ideias-chave do Balanço

Objetivo	Proporcionar informação sobre a situação patrimonial e financeira da entidade.
Âmbito no SNC	DF de elaboração obrigatória para todas as entidades e que faz parte do conjunto completo de DF, considerado pela EC do SNC.
Elementos Constituintes	Ativo (não corrente e corrente), passivo (não corrente e corrente) e capital próprio.
Estrutura	Deve ser elaborado segundo uma estrutura vertical, constando os seus elementos representados na seguinte ordem: ativo, segundo uma ordem de liquidez crescente, capital próprio, segundo a sua formação histórica, do mais antigo para o mais recente, e passivo, segundo uma ordem de exigibilidade crescente.

Caraterísticas²	<p>[1] Mostra a composição e valor do património de uma entidade, numa determinada data, correspondendo a uma fotografia da posição financeira da entidade nesse determinado dia.</p> <p>[2] Mostra os resultados da condução, por parte dos gestores, dos recursos a eles confiados, ao apresentar uma síntese das origens de fundos e das aplicações de fundos.</p> <p>[3] Deve ser apresentado pelo menos anualmente.</p> <p>[4] Oferece uma visão estática do património, devendo ser analisado em conjunto com outras DF, em especial a DR e a DFC.</p>
-----------------------------------	--

Fonte: Elaboração própria

4 Demonstração dos Resultados por Naturezas: definição, estrutura e elementos constituintes

Esta secção tem como objetivo definir a DRn, identificar os seus elementos constituintes (rendimentos e gastos) e defini-los.

4.1 Definição e Estrutura

A DRn divulga as componentes negativas (gastos e perdas) e positivas (réditos e ganhos) do resultado do período de relato (Nabais, 2015). Se o balanço constitui uma fotografia da entidade (Sebastião, 2014), a DRn constitui um filme da sua vida, relativa ao período que pretende relatar, demonstrando os fluxos económicos durante esse período (Gonçalves, 2021). Desta forma, permite apurar o desempenho económico da entidade (Neves, 2012) e perceber os rendimentos que a entidade foi capaz de gerar com os recursos colocados à sua disposição (Gonçalves *et al.*, 2016).

A presente demonstração financeira, segundo Lourenço *et al.*, (2020), providencia informação que concede ao seu utilizador oportunidade de avaliar alterações nos recursos económicos da entidade, conjeturar a capacidade de gerar fluxos de caixa futuros com os recursos existentes e, ainda, ponderar a eficácia para a utilização de recursos adicionais. O intervalo de tempo a que corresponde uma demonstração dos resultados é o intervalo entre duas datas do Balanço (Nabais, 2015).

A DRn é constituída por rendimentos e gastos, que serão definidos nas subsecções seguintes.

4.2 Rendimentos

A EC do SNC (§ 69, a)) considera rendimentos o aumento dos benefícios económicos na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos, durante o período de relato, que resultem em aumentos no capital próprio não relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio. Os rendimentos englobam (EC do SNC, §§ 72 e 73):

- a) Réditos, que são resultado das atividades correntes ou ordinárias de uma entidade, incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e rendas;
- b) Ganhos, que podem ou não ser resultado das atividades correntes ou ordinárias de uma entidade e que representam aumentos em benefícios económicos.

A EC do SNC (§ 90) refere que um rendimento deve ser reconhecido na demonstração dos resultados quando implique um aumento dos benefícios económicos, associados a um aumento do ativo ou a uma diminuição de um passivo, e quando possam ser quantificados com fiabilidade. O valor da venda de mercadorias constitui, por exemplo, um rendimento para a entidade. Outro exemplo são os ganhos inerentes a aplicações financeiras.

² Retirado de Gonçalves (2021), com a devida permissão.

4.3 Gastos

Segundo a EC do SNC (§ 69, b)) são considerados gastos as diminuições nos benefícios económicos na forma de exfluxos ou deperecimentos de ativos ou na incorrência de passivos, durante o período contabilístico, que resultem em diminuições do capital próprio não relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

Por consequência, a definição de gastos engloba (EC do SNC, §§ 76 e 77):

- a) Gastos propriamente ditos, que são resultado das atividades ordinárias de uma entidade, como custo de vendas, salários ou depreciações;
- b) Perdas, que podem ou não ser o resultado das atividades correntes ou ordinárias de uma entidade e que representam diminuições em benefícios económicos.

Um gasto deve ser reconhecido na demonstração dos resultados quando implique uma diminuição nos benefícios económicos, associados à diminuição de um ativo ou aumento de um passivo, e quando possam ser mensurados com fiabilidade (EC do SNC, § 91). Por fim, o custo das matérias consumidas nas vendas e nos serviços prestados são considerados gastos, assim como o pagamento de juros relativos a financiamento obtidos.

O seguinte quadro resume a informação exposta nesta secção e apresenta as principais características da presente DF:

Quadro 5 – Ideias-chave da Demonstração dos Resultados por naturezas

Objetivo	Proporcionar informação sobre o desempenho económico da entidade.
Âmbito no SNC	DF de elaboração obrigatória para todas as entidades e que faz parte do conjunto completo de DF, considerado pela EC do SNC.
Elementos Constituintes	Rendimentos (réditos e ganhos) e gastos (gastos e perdas).
Caraterísticas³	[1] Mostra o que se passou, em termos de fluxos económicos, entre dois momentos da vida da entidade, correspondendo a um filme da sua vida, nesse período de tempo. [2] Clarifica a formação de diversos tipos de resultados gerados no período, entre dois balanços sucessivos: RADGFI, RAFIGI (Resultado Operacional), RAI e RLP. [3] Relata o desempenho económico da entidade em termos da sua lucratividade: se os rendimentos forem superiores aos gastos, existe lucro; se os rendimentos forem inferiores aos gastos, existe prejuízo; e se estes forem iguais, o resultado é nulo. [4] É um documento útil para a análise económica. [5] Oferece uma visão dinâmica da entidade, devendo ser analisado em conjunto com outras DF, em especial o Balanço e a DFC.

Fonte: Elaboração própria

5 Conclusão

Este trabalho pretendeu dar a conhecer as diversas DF, os seus objetivos e a sua importância, com foco nas demonstrações financeiras obrigatórias para todas as entidades. Através de uma revisão de literatura, o trabalho tem como objetivo o aumento de conhecimento por parte dos gestores de entidades empresariais acerca do tema tratado.

³ Retirado de Gonçalves (2021), com a devida permissão.

O balanço e a demonstração dos resultados por naturezas são as duas demonstrações financeiras transversais a todas as entidades, com as devidas adaptações, pelo que se pode afirmar que estas são as demonstrações financeiras que fornecem a informação contabilística essencial para que os gestores, e os demais utilizadores da informação, possam tomar decisões coesas e adequadas. Para que a informação contabilística seja útil para todos os seus utilizadores, é necessário que possua características qualitativas como a compreensibilidade, comparabilidade, relevância e fiabilidade.

Através de uma revisão de literatura e do recurso à legislação portuguesa referente à informação contabilística, o SNC, foi possível reunir informação relevante para a compreensão da importância e das exigências relativas às demonstrações financeiras. Desta forma, espera-se que o presente trabalho ajude os gestores a perceber as questões inerentes à elaboração das demonstrações financeiras.

Para o futuro, sugere-se aos gestores aprofundar o conhecimento relativo à DFC, DACP e ao Anexo e, de seguida, identificar os prós e contras da adoção dos diferentes regimes contabilísticos previstos no SNC, para que consigam compreender as DF que sirvam melhor os interesses dos seus utilizadores.

Legislação

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho – Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

Referências

- Almeida, J. J. M., e Almeida, B. J. M. (2016). *Teorias da Contabilidade - Construção e Demarcação Epistemológica*. Lisboa: Escolar Editora.
- Borges, A., Rodrigues, A., Rodrigues, R. e Rodrigues, J. A. (2021). *Elementos de Contabilidade Geral* (27.ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Borges, A. e Rodrigues, J. A. (2014). *Contabilidade e Finanças para a Gestão* (5.ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Costa, C. B., e Alves, G. C. (2021). *Contabilidade Financeira* (10.ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Fernandes, C., Peguinho, C., Vieira, E. e Neiva, J. (2019). *Análise Financeira - Teoria e Prática* (5.ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Gariso, C. (2021). *Perceção do impacto das alterações às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro - “O Caso Português*. Lisboa: Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, Escola de Ciências Económicas e das Organizações. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade.
- Gonçalves, C., Santos, D., Rodrigo, J. e Fernandes, S. (2016). *Relato Financeiro - Interpretação e Análise* (3.ª ed.). Porto: Vida Económica.
- Gonçalves, C., Santos, D., Rodrigo, J. e Fernandes, S. (2020). *Contabilidade Financeira Explicada – Manual Prático* (4.ª ed.). Porto: Vida Económica.
- Gonçalves, M. (2021). *Sebenta da Unidade Curricular de Contabilidade Avançada ministrada ao Mestrado em Gestão Empresarial (1.º Trimestre do ano letivo 2021/2022)*. Disponível na Biblioteca do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC), pp. 1-418.
- Lopes, I. (2017). *Contabilidade Financeira – Preparação das Demonstrações Financeiras, sua Divulgação e Análise* (2.ª ed.). Lisboa: Escolar Editora.

- Lourenço, I. C., Morais, A. I., e Lopes, A. I. (2020). *Fundamentos de Contabilidade Financeira - Teoria e Casos* (3.^a ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Monteiro, S. (2013). *Manual de Contabilidade Financeira*. Porto: Vida Económica.
- Moreira, J. A. (2020). *Contabilidade – Da Preparação à Interpretação da Informação Financeira* (2.^a ed.). Lisboa.: Edições Sílabo.
- Nabais, C. (2015). *O Meu Livro de Contabilidade*. Lisboa: Plátano Editora.
- Neves, J. C. (2014). *Análise e Relato Financeiro - Uma Visão Integrada de Gestão* (7.^a ed.). Alfragide: Texto.
- Rodrigues, J. (2021). *Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado* (8.^a ed.). Porto: Porto Editora.
- Saraiva, H., Alves, M., e Gabriel, V. (2015), “Normalização contabilística em Portugal: a sua evolução e situação atual”. Comunicação apresentada no *V Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas* (Lisboa, 17-18 set.), pp. 1-19.
- Sebastião, J. (2014). *Análise das Demonstrações Financeiras Como Fator Determinante na Tomada de Decisão - Estudo de Caso de Entidades Angolanas*. Setúbal: Instituto Politécnico de Setúbal, Escola Superior de Ciências Empresariais. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças.