

**Ministério das Finanças e da Administração Pública -  
Comissão de Normalização Contabilística -  
Interpretação técnica n.º 3 - demonstrações  
financeiras do exercício de 2005 - apresentação das  
quantias relativas ao exercício anterior face às  
alterações do POC introduzidas pelo D.L. n.º 35/2005,  
de 17/02.**

Interpretação técnica n.º 3 - demonstrações financeiras do exercício de 2005 - apresentação das quantias relativas ao exercício anterior face às alterações do POC introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro. - Questão. - O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que introduz um conjunto de alterações ao Plano Oficial de Contabilidade (POC), em especial no que respeita ao tratamento das provisões e dos ajustamentos de valores de activos que determinam alterações quer do conteúdo das respectivas contas quer dos resultados operacionais, financeiros e extraordinários, vem, em muitos casos, suscitar questões de comparabilidade na apresentação das contas de 2005.

Nestas circunstâncias, a comissão executiva da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) considera a necessidade de instituir um entendimento geral acerca do modo como devem ser apresentadas, nas pertinentes demonstrações financeiras, as quantias relativas ao exercício anterior, pelo que delibera emitir a presente interpretação técnica.

Entendimento. - Face ao exposto, considera-se que:

- i) A informação comparativa deve ser reexpressa a fim de reflectir o novo âmbito atribuído às contas que sofreram modificações;
- ii) Qualquer outra informação respeitante a períodos anteriores contida nas demonstrações financeiras deverá também ser reexpressa;
- iii) Sem prejuízo de outras referências que a empresa considere pertinentes, na nota 2 do "anexo ao balanço e à demonstração dos resultados", deve ser inserido um texto do seguinte tipo: "As quantias relativas ao exercício de 2004 (comparativo) incluídas nas presentes demonstrações financeiras estão apresentadas em conformidade com o modelo resultante das alterações introduzidas ao POC pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro";
- iv) Sempre que as diferenças resultantes da reexpressão sejam materialmente relevantes, as mesmas devem ser objecto de explicação pormenorizada na referida nota 2 do "anexo ao balanço e à demonstração dos resultados".

Fundamentos. - O artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, alterou o Plano Oficial de Contabilidade. Das alterações introduzidas têm especial relevância, no contexto da informação comparativa, as que se relacionam com a alteração do conceito de provisão, uma vez que modificaram, em alguns casos de modo muito importante, o âmbito das respectivas contas.

Em síntese, as alterações podem descrever-se nos seguintes termos:

- i) As anteriores provisões para perda de valores dos activos, foram renomeadas em "ajustamentos para perdas de valores do activo". Nesse sentido, a conta "19 - Provisões para aplicações de tesouraria" passou a designar-se "19 - Ajustamentos de aplicações de tesouraria", a conta "28 - Provisões para cobranças duvidosas" passou a designar-se "28 - Ajustamentos de dívidas a receber", a conta "39 - Provisões para depreciação de existências" passou a designar-se "39 - Ajustamentos de existências" e a conta "49 - Provisões para investimentos financeiros" passou a designar-se "49 - Ajustamentos de investimentos financeiros";
- ii) Às antigas provisões para riscos e encargos foi dada a designação de provisões. Assim, a conta "29 - Provisões para riscos e encargos" passou a designar-se "29 - Provisões" e a conta "298 - Outros riscos e encargos" passou a designar-se "298 - Outras provisões";
- iii) Excepto quanto ao que se relaciona com os activos de natureza financeira, as amortizações e ajustamentos de valor passaram a ser registados numa mesma conta, pelo que a conta "66 - Amortizações do exercício" passou a designar-se "66 - Amortizações e ajustamentos do exercício" e, conseqüentemente, a conta "662 - Imobilizações corpóreas" passou a designar-se "662 - Amortizações de imobilizações corpóreas", a conta "663 - Imobilizações incorpóreas" passou a designar-se "663 - Amortizações de imobilizações incorpóreas" e foram criadas as contas "666 - Ajustamentos de dívidas a receber", "6661 - Dívidas de clientes", "6662 Outras dívidas de terceiros", "667 - Ajustamentos de existências", "6672 - Mercadorias", "6673 - Produtos acabados e intermédios", "6674 - Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos", "6675 - Produtos e trabalhos em curso", "6676 - Matérias-primas, subsidiárias e de consumo";
- iv) Como consequência do acima referido, alterou-se o âmbito da conta "67 - Provisões do exercício". Nestes termos a conta "672 - Para riscos e encargos" passou a designar-se "672 - Provisões", a conta "6728 - Outros riscos e encargos" passou a designar-se "6728 - Outras provisões" e as contas "671 - Para cobranças duvidosas", "673 - Para depreciação de existências" e as respectivas subcontas foram eliminadas;
- v) Em consonância com o tratamento estabelecido para as perdas de valor dos demais activos, também as perdas de valor dos activos financeiros passaram a ser registadas em conta de ajustamentos do exercício. Assim, a conta "684 -

Provisões para aplicações financeiras" passou a designar-se "684 - Ajustamentos de aplicações financeiras";

vi) Deixou de ser considerada a possibilidade de reconhecimento como "Custos e perdas extraordinários" de qualquer aumento de provisões (ou ajustamentos). Consequentemente, a conta "696 - Aumentos de amortizações e de provisões" passou a designar-se "696 - Aumentos de amortizações", tendo sido eliminadas as suas subcontas com os códigos 6961 e 6962.

vii) As reversões de amortizações e ajustamentos passaram a ser reconhecidas como proveitos correntes. Para tal foram criadas as contas "77 - Reversões de amortizações e ajustamentos", "771 - Reversões de amortizações", "772 - Reversões de ajustamentos" e respectivas subcontas;

viii) As reversões de ajustamentos de aplicações de tesouraria e de investimentos financeiros passaram a ser reconhecidos como proveitos e ganhos financeiros. Assim, a conta "788 - Outros proveitos e ganhos financeiros" passou a designar-se "788 - Reversões e outros proveitos e ganhos financeiros" tendo sido criadas as subcontas "7881 - Reversões de ajustamentos de aplicações de tesouraria" e "7882 - Reversões de ajustamentos de investimentos financeiros";

ix) Apenas foram considerados proveitos e ganhos extraordinários as reduções de provisões (no seu actual conceito), pelo que a conta "796 - Reduções de amortizações e de provisões" passou a designar-se "796 - Reduções de provisões", tendo sido eliminadas as suas subcontas com os códigos 7961 e 7962.

As alterações de âmbito das contas arrastam as seguintes consequências nas demonstrações financeiras previstas no Plano Oficial de Contabilidade:

a) No balanço - trata-se essencialmente de meras renomeações, pelo que a questão da apresentação das quantias relativas ao exercício anterior não assume especial importância;

b) Na demonstração dos resultados por naturezas - as modificações implicam, para além de mudanças qualitativas do resultado corrente, algumas transferências entre estes e os resultados extraordinários, aliás na linha daquilo que é hoje uma clara tendência das normas internacionais de contabilidade, onde este conceito já deixou de ser considerado;

c) Na demonstração dos resultados por funções - a comparabilidade não é afectada, uma vez que o conteúdo das suas rubricas continua a ser determinado pelo modo constante da directriz contabilística n.º 20 - demonstração dos resultados por funções, que não sofreu alteração;

d) No anexo ao balanço e à demonstração dos resultados - colocam-se problemas de comparabilidade, em especial relativamente às notas das demonstrações dos resultados financeiros e extraordinários (notas 45 e 46 no que se refere às contas individuais e notas 44 e 45 para as contas consolidadas);

e) Na demonstração dos fluxos de caixa - suscitam-se problemas de comparabilidade quando as actividades operacionais são apresentadas pelo método indirecto.

Ora, tendo presente, por um lado, que o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, nada dispôs acerca da apresentação dos comparativos e, por outro lado, o que as normas internacionais de contabilidade dispõem sobre a matéria, visando garantir a comparabilidade da informação financeira, reputa-se suficiente a reexpressão das pertinentes quantias referentes ao exercício anterior, assinalando o facto, pelo modo indicado, na nota 2 do "anexo ao balanço e à demonstração dos resultados" e, quando as diferenças resultantes de tal reexpressão sejam materialmente relevantes, informar pormenorizadamente acerca da natureza e da quantia das mesmas naquela nota.

Aprovada pela comissão executiva (CE) da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), nos termos das alíneas d) do artigo 2.º e a) do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, na reunião de 6 de Outubro de 2005. 17 de Outubro de 2005. - A Presidente da Comissão Executiva, Maria Isabel Castelão Silva.