



INSTITUTO POLITÉCNICO  
DO CÁVADO E DO AVE  
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO

# SEBENTA DE CONTABILIDADE FINANCEIRA I

Cursos:

Contabilidade  
Fiscalidade  
Finanças  
Gestão Bancária

Docentes:

Sónia Monteiro  
Susana Rua  
José Manuel Pereira

**Ano Lectivo 2010/11**

## Índice

|                                                                                       |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. INTRODUÇÃO .....</b>                                                            | <b>3</b>  |
| 1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS .....                                                       | 3         |
| 1.2. A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO .....                                 | 5         |
| 1.3. CONCEITO E DIVISÕES DA CONTABILIDADE .....                                       | 6         |
| <b>2. NORMALIZAÇÃO E HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA .....</b>                            | <b>8</b>  |
| 2.1. INTRODUÇÃO .....                                                                 | 8         |
| 2.2. VANTAGENS DA NORMALIZAÇÃO .....                                                  | 8         |
| 2.3. HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL E EUROPEIA .....                       | 9         |
| 2.4. NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL .....                                    | 11        |
| 2.4.1. <i>Antecedentes do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC)</i> ..... | 11        |
| 2.4.2. <i>O novo SNC</i> .....                                                        | 14        |
| 2.4.2.1. O surgimento do SNC .....                                                    | 14        |
| 2.4.2.2. Âmbito de aplicação do SNC .....                                             | 17        |
| 2.4.2.3. Estrutura do SNC .....                                                       | 19        |
| 2.4.2.4. Estrutura Conceptual SNC/IASB .....                                          | 25        |
| <b>3. CONCEITOS FUNDAMENTAIS .....</b>                                                | <b>46</b> |
| 3.1. PATRIMÓNIO .....                                                                 | 46        |
| 3.2. CONTA .....                                                                      | 47        |
| 3.3. INVENTÁRIO .....                                                                 | 52        |
| 3.4. BALANÇO .....                                                                    | 57        |
| 3.5. VARIAÇÕES PATRIMONIAIS .....                                                     | 64        |
| 3.6. CONTAS DE RESULTADOS .....                                                       | 65        |
| 3.7. DIÁRIO /RAZÃO .....                                                              | 74        |
| 3.8. BALANCETE DE VERIFICAÇÃO .....                                                   | 77        |
| 3.9. BALANÇO FINAL E DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZA .....                   | 79        |
| <b>4. CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES .....</b>                                          | <b>82</b> |
| 4.1. CAIXA E DEPÓSITOS À ORDEM .....                                                  | 82        |
| 4.2. COMPRAS E OUTRAS OPERAÇÕES COM FORNECEDORES .....                                | 90        |
| 4.3. VENDAS E OUTRAS OPERAÇÕES COM CLIENTES .....                                     | 101       |
| 4.4. INVENTÁRIOS .....                                                                | 113       |
| 4.5. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA) .....                                   | 137       |

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. Considerações Gerais

#### EMPRESA

Conjunto organizado de meios materiais e humanos virados para a produção de bens e serviços

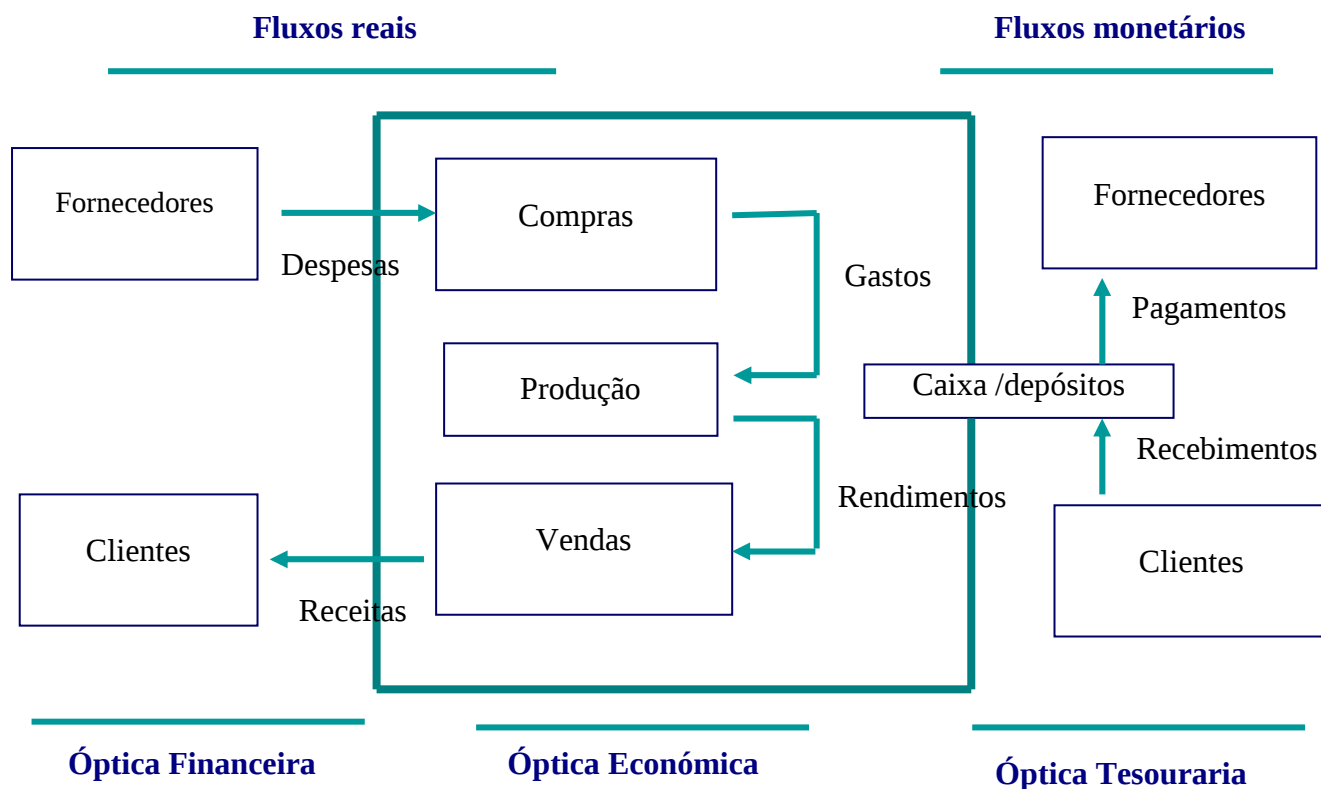
#### FASES DO SEU CICLO DE VIDA

- Institucional
- Funcionamento
- Liquidação

#### FLUXOS DA EMPRESA

- Tipos
  - . *reais*
  - . *monetários*
- Ópticas de abordagem
  - . *financeira* (está directamente relacionada com a remuneração dos factores e dos bens e serviços vendidos)
    - despesa
    - receita
  - . *económica* (ligada à transformação e incorporação dos diversos materiais, mão-de-obra, etc., até se atingir o produto “bem ou serviço” final)
    - gasto
    - rendimento
  - . *tesouraria ou de caixa* (corresponde às entradas ou saídas monetárias da empresa)
    - pagamento
    - recebimento

## Fluxos da empresa



### Exemplo:

A empresa X adquiriu em 5/11/n 10 toneladas de cereal ao preço de 5.000 €/tonelada, para proceder à sua moagem. A dívida resultante desta aquisição seria paga em 15/12/n. Durante o mês de Novembro efectuou a moagem de apenas 2 toneladas. A farinha resultante desta moagem (1.500 Kg) foi vendida a 10 €/kg e entregue em Novembro/n, sendo facturada em 3/1/n+1, recebendo-se o valor desta venda em 10/01/n+1.

|             |            |                              |
|-------------|------------|------------------------------|
| Despesa     | (5/11/n)   | 50.000€                      |
| Pagamento   | (15/12/n)  | 50.000€                      |
| Gasto       | (Nov n)    | 10.000€ (2 ton x 5.000€/ton) |
| Rendimento  | (Nov/n)    | 15.000€ (1.500kg x 10€/Kg)   |
| Receita     | (3/1/n+1)  | 15.000€                      |
| Recebimento | (10/1/n+1) | 15.000€                      |

## 1.2. A Contabilidade como sistema de informação

### SISTEMA

Conjunto de elementos que operam para a prossecução de um objectivo comum.

|       |               |            |
|-------|---------------|------------|
| Input | Transformação | Output     |
| Dados | Processamento | Informação |

- **Requisitos da Informação:**

**Objectividade** - corresponder a factos, não depender da interpretação pessoal do informador.

**Inteligibilidade** - senão é inútil.

**Relevância** - para fins visados, pois a falta de conexão com a decisão a tomar traduz inutilidade.

**Oportunidade** - informação fora do tempo perdeu utilidade.

**Rentabilidade** - uma informação não deve custar mais do que valem os proveitos da decisão.

**Credibilidade** - deve ser credível para que todos os utentes a quem ela se destina possam retirar conclusões idóneas.

### 1.3. Conceito e Divisões da Contabilidade

#### Conceito de Contabilidade

É difícil estabelecer uma noção clara e ao mesmo tempo completa que abranja o campo de estudo da Contabilidade.

Apresentamos, a mero título de exemplo, várias noções que lhe foram atribuídas:

- «A Contabilidade é a doutrina do controlo económico e da determinação do rédito em qualquer espécie de empresa» - Tessanova.
- «A Contabilidade é a ciência do património» - Masi.
- «A Contabilidade é a disciplina que estuda os processos seguidos nas unidades económicas para relevação da gestão» - Zappa.
- «A Contabilidade é um método de investigação da actividade económica» - Popoff.

Segundo o Professor Gonçalves da Silva<sup>1</sup>, a Contabilidade é a técnica da relevação patrimonial. A relevação consiste na descrição, na colocação em evidência, de determinados factos. O mesmo autor faz a diferenciação entre:

«A Contabilidade em strictu sensu, ou seja escrituração, que é a técnica de registo e de representação de todas as transformações sofridas pelo património de qualquer entidade económica durante o exercício da sua actividade, do modo a saber em qualquer momento a sua composição e o seu valor

e

A contabilidade latu sensu que é a ciência dos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão. Visa «quantificar» tudo o que ocorre numa unidade económica fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões da gestão».

Em resumo, pode afirmar-se que a Contabilidade é uma actividade **«que proporciona informação, geralmente quantitativa e muitas vezes expressa em unidades monetárias, para a tomada de decisões, planeamento, controlo das fontes e operações, avaliação do desempenho e relato financeiro a investidores, credores, autoridades reguladoras e ao público»**<sup>2 3</sup>.

<sup>1</sup> Gonçalves da Silva (1969): *Contabilidade Geral*, Vol. I, Livraria Sá da Costa Editora.

<sup>2</sup> Carlos Baptista da Costa (2005): *Contabilidade Financeira*, Publisher Team.

<sup>3</sup> Estes, Ralph (1992): *Dictionary of accounting*, 2.<sup>a</sup> ed., MIT Press, Cambridge, Massachusetts.

## Divisões da Contabilidade

### 1) Atendendo ao seu alcance:

|                        |                                  |
|------------------------|----------------------------------|
| Contabilidade Privada  | Empresas                         |
|                        | Famílias                         |
| Contabilidade Pública  | Sector Público<br>Administrativo |
| Contabilidade Nacional | Nação<br>Grupo de nações         |

### 2) Atendendo ao período de relevação dos factos:

- *Contabilidade previsional*, orçamental, apriorista ou ex-ante, a que exprime os resultados das previsões e permite a elaboração de fundamentados planos de actividade e a formulação de regras a que a acção se deve subordinar. Traduz a estrutura e a actividade desejável no futuro;
- *Contabilidade histórica*, à posteriori ou ex-post, dá a conhecer o que efectivamente se fez e proporciona uma visão retrospectiva da gestão. Mostra-nos até que ponto os objectivos fixados foram alcançados. É de facto, uma contabilidade que reflecte o passado, sendo contudo fundamental para o estabelecimento e controlo da contabilidade previsional.

### 3) Atendendo ao objecto:

- *Contabilidade financeira*, também chamada contabilidade geral ou contabilidade externa, que é o campo da contabilidade que se debruça, sobretudo, sobre o relato financeiro para o exterior da empresa incluindo a preparação e a apresentação das demonstrações financeiras, assim como a acumulação de todos os dados necessários para tal fim;
- *Contabilidade de custos*, também conhecida por contabilidade analítica de exploração ou contabilidade interna, que é o campo da contabilidade que se debruça, essencialmente, sobre a mensuração, acumulação e controlo dos custos, a fim de determinar o custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados.

Nota: Nos últimos anos, porém, passou a haver tendência para se falar em contabilidade de gestão, como forma de agrupar os dois campos de contabilidade atrás referidos.

## 2. NORMALIZAÇÃO E HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

### 2.1. Introdução

#### **Conceito de Normalização contabilística:**

Definição de um conjunto de princípios e critérios que devam ser seguidos pelas unidades económicas, com vista à:

- elaboração de um quadro de contas e respectiva nomenclatura;
- definição do conteúdo, regras de movimentação e relações entre as contas;
- concepção de modelos de mapas para as demonstrações financeiras;
- definição de regras uniformes<sup>4</sup> sobre mensuração dos elementos patrimoniais e determinação dos resultados de cada período.

#### **Objectivo da Normalização contabilística:**

Comparabilidade:

- no tempo - os mesmos procedimentos adoptados ao longo dos vários exercícios económicos.
- no espaço - utilização pelas diversas empresas de métodos e terminologias comuns.

### 2.2. Vantagens da Normalização

As vantagens que se atribuem à adopção de uma normalização contabilística situam-se em vários planos, designadamente:

- o da empresa;
- o da profissão de técnico de contabilidade;
- o da didáctica e da pedagogia;
- o da análise macro-empresarial;
- o da tributação.

<sup>4</sup> Princípios contabilísticos e critérios valorimétricos.

### 2.3. Harmonização Contabilística Internacional e Europeia

O IASB (*International Accounting Standards Board*), enquanto organismo internacional de normalização contabilística, surgiu em 1973 com o objectivo de dar resposta à necessidade de harmonização contabilística a nível internacional. Para isso, elabora e difunde:

- Normas Internacionais de Contabilidade - NIC (*International Accounting Standards – IAS*) e
- Normas Internacionais de Relato Financeiro – NIRF (*International Financial Reporting Standards – IFRS*<sup>5</sup>), e respectivas interpretações,

cuja aceitação e aplicação a nível mundial tem sido crescente.

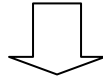
A consolidação da posição do IASB no âmbito da harmonização contabilística internacional e europeia foi marcante a partir do final da década de 90:

- Em 2000 culminou um acordo celebrado, em 1995, entre o IASB e a IOSCO (*International Organization of Securities Commission*<sup>6</sup>), pelo que a IOSCO vem recomendar aos seus membros que permitam às empresas cotadas nos seus mercados o uso das NIC's para preparar as suas Demonstrações Financeiras.

<sup>5</sup> A partir de 2001, na sequência de um processo de reestruturação do IASB, as normas emitidas pelo IASB passaram a ter designação de IFRS. Estão actualmente em vigor 41 IAS e 8 IFRS.

<sup>6</sup> Organismo que regula os mercados de valores mobiliários a nível internacional.

- De igual modo, desde 1995, a União Europeia (UE) delineou uma estratégia, em prol da harmonização contabilística, que consistia em tornar as directivas comunitárias em matéria de contabilidade (IV e VII Directivas) compatíveis com as normas internacionais emitidas pelo IASB.



Tal incentivou a UE a aprovar o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho relativa à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

- Assim, é exigido às sociedades da UE cujos valores mobiliários são admitidos à cotação em mercados regulamentados, bem como todas as sociedades que elaborem prospectos de ofertas públicas de valores mobiliários (isto é, empresas que preparam a sua admissão à cotação), **a elaboração das suas contas consolidadas em conformidade com as NIC's, o mais tardar a partir de 2005<sup>7</sup>.**
- Existe ainda a possibilidade dos Estados membros autorizem ou exigirem às sociedades não cotadas o mesmo conjunto de normas, e sempre que possível também para as contas individuais.

---

<sup>7</sup> De acordo com Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro, devem ser adoptadas todas as NIC's vigentes em 14 de Setembro de 2002, excepto a NIC 32 e a NIC 39 (relativas a instrumentos financeiros), e interpretações a elas conexas, em virtude das mesmas poderem sofrer alterações. Ao longo dos anos subsequentes foram surgindo vários Regulamentos (CE) relacionados com a adopção das IAS/IFRS na UE. Tal deve-se ao mecanismo de *endorsement* existente na UE, isto é, as normas do IASB não são automaticamente aceites pela UE; após apreciação do Comité de Regulamentação Contabilística as normas ou são aceites ou rejeitadas. Assim, podem resultar diferenças entre o texto emitido pelo IASB e o aprovado pela UE. Daí que ao invocar as IAS/IFRS se deva especificar se são emitidas pelo IASB ou aprovadas ao abrigo de um Regulamento (CE).

## 2.4. Normalização Contabilística em Portugal

### 2.4.1. Antecedentes do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

#### ANTECEDENTES do SNC:

- A proliferação de distintos planos e projecto de planos de contabilidade<sup>8</sup> levou, em meados da década de 70, à dinamização do processo de normalização contabilística português. Assim, há a realçar:
- A aprovação do 1º Plano Oficial de Contabilidade (P.O.C.), através do Decreto Lei nº 47/77 de 7 de Fevereiro – **POC-77**.
  - A criação da **Comissão de Normalização Contabilística – CNC** (pela Portaria nº 819/80, de 13 de Outubro), enquanto órgão destinado a assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística em Portugal.

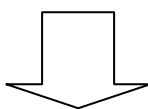
---

<sup>8</sup> Tais como:

- Plano Geral de Contabilidade - Projecto (1965) Contribuição para o plano contabilístico português do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório de Lisboa.
- Plano de Contabilidade para a Empresa do Grupo de Trabalho dos Técnicos de Contas do Sindicato dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa (1970).
- Anteprojecto do Plano Geral de Contabilidade, da D.G.C.I. (1973).
- Plano Português de Contabilidade, da Sociedade Portuguesa de Contabilidade (1974).

- Todavia, a adesão de Portugal à UE conduziu a alterações na normalização contabilística, devido à transposição das IV e VII directivas comunitárias em matéria de contabilidade:

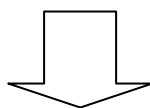
|                        |                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4ª DIRECTIVA<br>(1978) | Relativa à estrutura e conteúdo das contas anuais (balanço e demonstração dos resultados) e do relatório de gestão, aos critérios de valorimetria, assim como ao exame e divulgação desses documentos. |
|------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



A 4ª Directiva foi transposta para o normativo português através do DL n.º 410/89, de 21 de Novembro<sup>9</sup>, que cria o:

**Plano Oficial de Contabilidade (POC-89), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1990.**

|                        |                                                                                                                         |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7ª DIRECTIVA<br>(1978) | Regula a divulgação da Informação sobre as sociedades em regime de grupo e a preparação das contas para a consolidação. |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



A 7ª Directiva foi transposta para o normativo português através do DL n.º 238/91, de 21 de Novembro, estabelecendo normas de consolidação de contas.

<sup>9</sup> Com alterações decorrentes de vários decretos, destacando-se o DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que transpõe a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho (relativa a alterações na IV e VII directivas), de modo a assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as Normas do IASB. O DL n.º 35/2005 também permite, em certas condições, a adopção do modelo IASB/UE nas contas individuais das entidades com valores mobiliários submetidos à negociação e nas contas individuais/consolidadas de outras entidades, desde que sujeitas à Certificação Legal de Contas.

- Face à crescente importância do IASB no processo de harmonização internacional, a CNC começou a melhorar as interpretações do POC-89, publicando as **Directrizes Contabilísticas (DC) e Normas Interpretativas**, fundamentadas nas normas do IASB, e que tinham por objectivo colmatar lacunas e/ou esclarecer questões pouco explicitadas no POC.
- A DC n.º 18/97 (revista em 2005) – “Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”, estabelecia uma hierarquia de aplicação de normas no normativo contabilístico português:
  - 1º. POC, Directrizes Contabilísticas e respectivas Interpretações Técnicas;
  - 2º. Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo IASB, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/02;
  - 3º. Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) emitidas pelo IASB e respectivas interpretações.
- Desta forma, a situação da contabilidade em Portugal, até 31 de Dezembro de 2009, caracterizava-se pela coexistência de um Plano de influência continental (fundamentalmente francesa) com um conjunto de DC, assentes no normativo do IASB (modelo anglo-saxónico).
- Contudo, desde 1 de Janeiro de 2010 o POC e a restante legislação conexa foram revogados e entrou em vigor o novo Sistema de Normalização Contabilística.

### 2.4.2. O Novo SNC <sup>10</sup>

#### 2.4.2.1. O surgimento do SNC

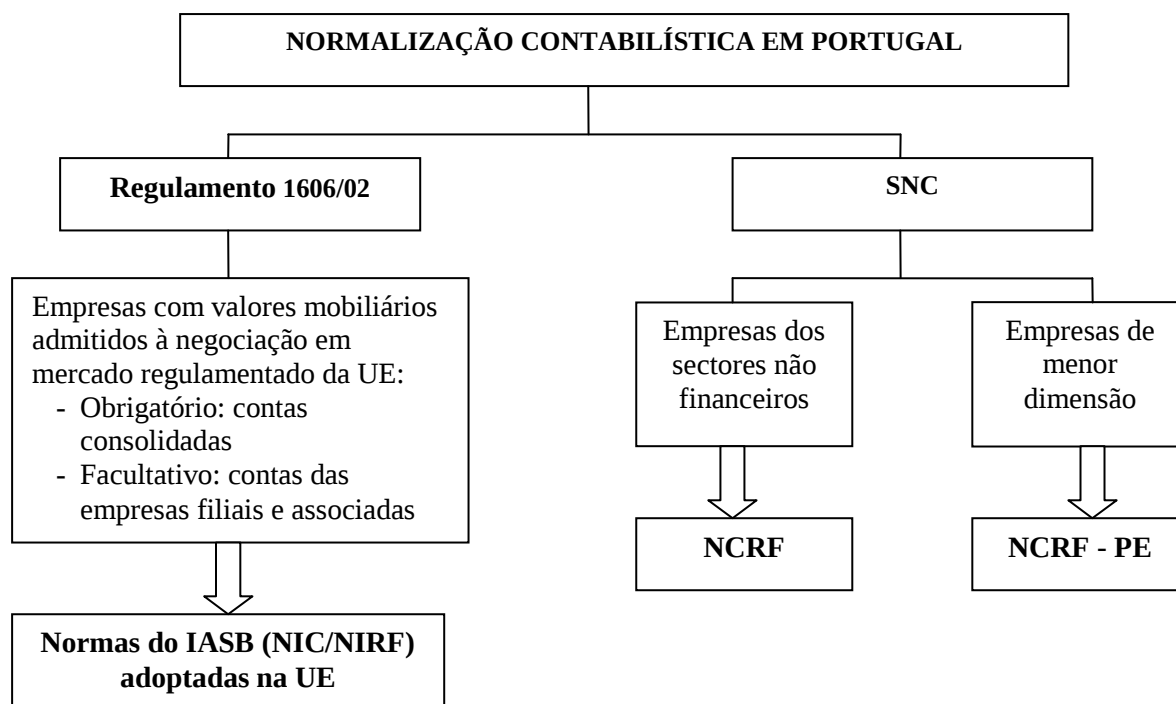
- Na sequência do Regulamento n.º 1606/02, a CNC elaborou em 2003 um “Projecto de Linhas de Orientação de um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional”, no qual propôs a aplicação do normativo do IASB (com as devidas adaptações) às restantes empresas não abrangidas pelo regulamento.
- Tendo por base aquele Projecto, a CNC aprovou em Julho de 2007 o novo **“Sistema de Normalização Contabilística” (SNC)**, aprovado governamentalmente pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que revogou o POC e demais legislação complementar<sup>11</sup>, e que entrou em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2010.
- Trata-se de um modelo baseado nas normas do IASB adoptadas na UE, garantindo a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias, sendo por isso criadas Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF). É um modelo no qual se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, pelo que foi criada

<sup>10</sup> Disponível no site da Comissão de Normalização contabilística: <http://www.cnc.min-financas.pt/>.

<sup>11</sup> Durante a vigência do POC-89, foram publicadas 29 Directrizes Contabilísticas e 5 Interpretações Técnicas (para além de alguns Decretos-leis, dos quais se destaca o DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro) que deixaram de vigorar desde de 1 de Janeiro de 2010, com a entrada em vigor do novo SNC.

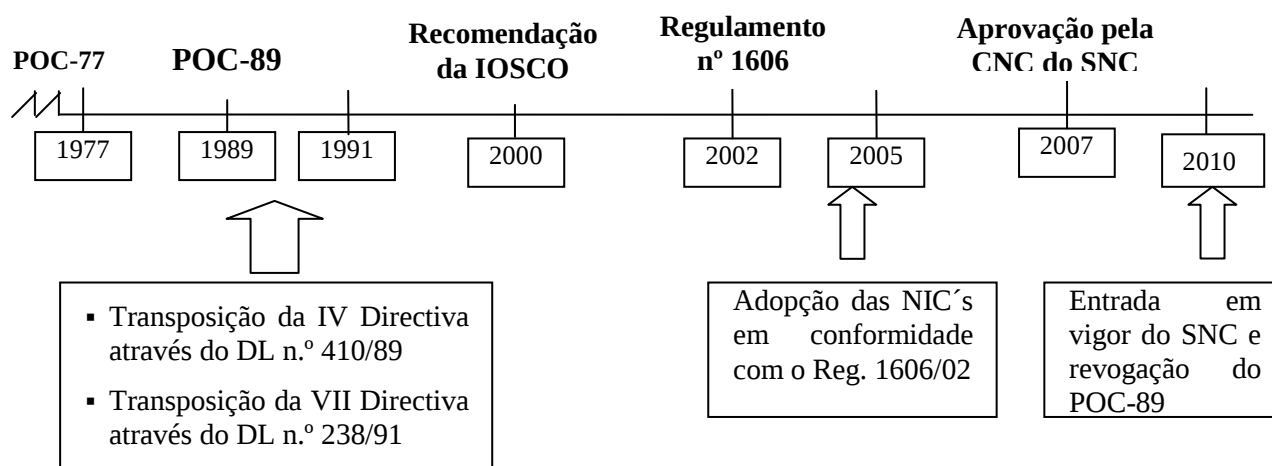
uma norma destinada a entidades de pequena dimensão (NCRF-PE), com necessidades de relato mais reduzidas.

- Deste modo, Portugal passou a dispor de normativos contabilísticos distintos:
- Às empresas cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro da UE é aplicável o normativo contabilístico do IASB (NIC/NIRF e respectivas Interpretações) adoptado na UE.
  - Às restantes empresas (excepto do sector da banca e seguros) é aplicável o novo SNC, e como tal as NCRF e respectivas interpretações, se bem que as entidades de menor dimensão possam adoptar a NCRF-PE compreendida no SNC.



Fonte: Adaptado de Guimarães, J. (2008) – “As demonstrações Financeiras – Do POC ao SNC”, TOC, Fev. 2008, pg. 33.

Em síntese:



**2.4.2.2. Âmbito de aplicação do SNC<sup>12</sup>**

Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 3.º do Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, o SNC é de aplicação obrigatória às seguintes entidades:

- Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas;
- Cooperativas;
- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- Outras entidades que, por legislação específica, se encontravam sujeitas ao POC ou venham a estar sujeitas ao SNC.

Analogamente ao que já ocorre no n.º 5 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, o art.º 10.º do Decreto-lei que aprova o SNC, prevê uma cláusula de dispensa da sua aplicação a pessoas que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000 €.

**Regime (opcional) para as Pequenas Entidades:**

No artigo 9.º do Decreto-Lei que aprova o SNC, alterado pela Lei n.º 20/2010 de 23 de agosto, estabelecem-se as condições para que entidades com pequena dimensão possam optar por não aplicar o conjunto total de NCRF, mas apenas a NCRF-PE. Em conformidade

<sup>12</sup> De acordo com o Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC.

com o nº 1 do artº 9, as entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes podem optar pela aplicação da NCRF-PE<sup>13</sup>:

- Total do balanço: 1.500.000€
- Total das vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000€
- Nº de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Esses limites operam do seguinte modo:

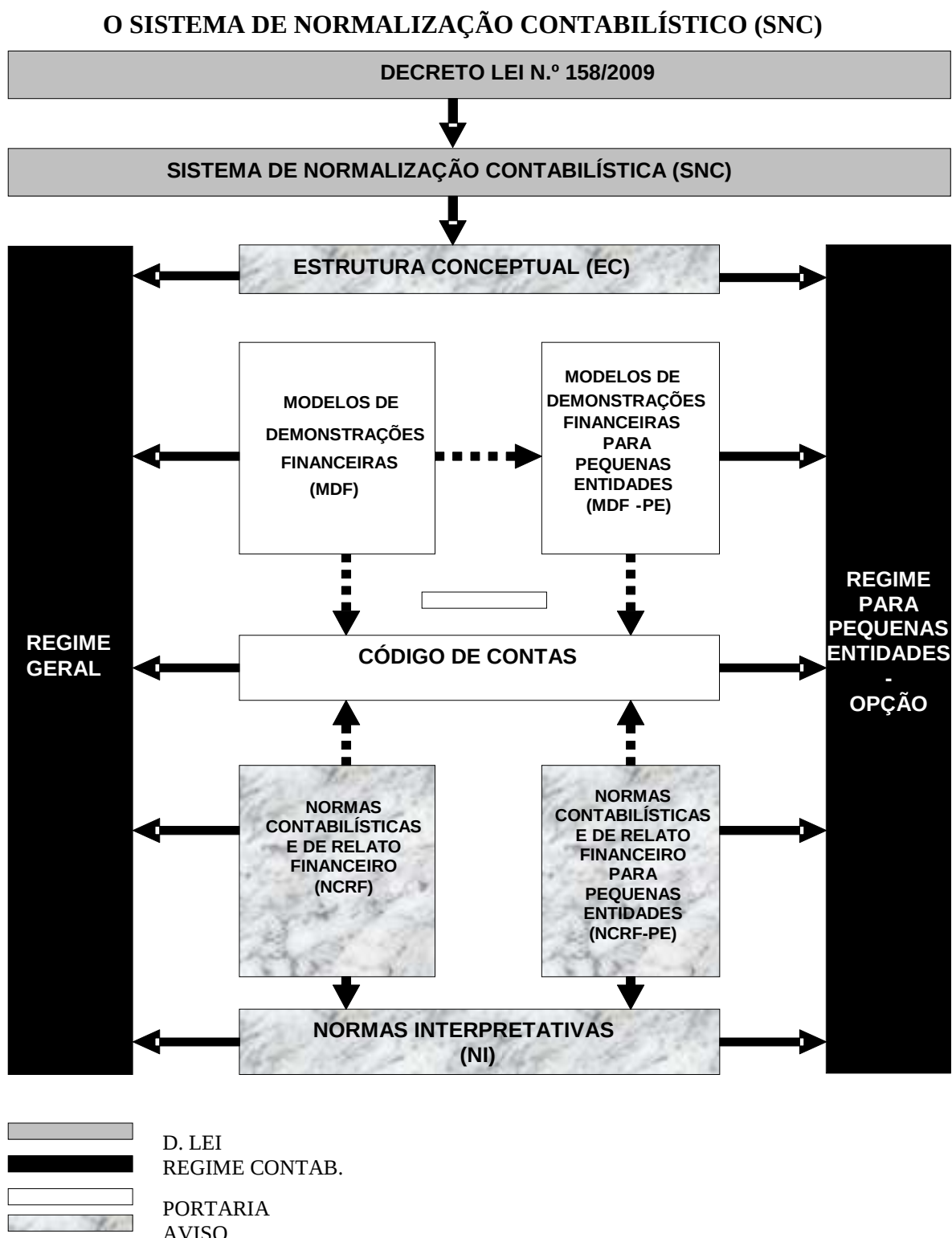
- Reportam-se às contas do último exercício, i.e.:
  - Entidades constituídas antes de 2009: Limites reportam-se às DF 2008; Produz efeitos em 2010
  - Entidades constituídas em 2009: Limites reportam-se às previsões de DF 2009; Produz efeitos em 2010
  - Entidades a constituir depois de 2009: Limites reportam-se às previsões para o ano de constituição; Produz efeitos no ano de constituição(i.e., no caso do ano de constituição, os indicadores poderão operar com base em previsões);
- Quando os limites sejam ultrapassados num determinado exercício, a opção deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte, inclusive;
- Analogamente, no caso de uma entidade que venha adoptando as NCRF completas, e ocorrendo uma redução nos seus indicadores, pode exercer a opção de adopção da NCRF-PE a partir do segundo exercício seguinte àquele em que se verificou a redução, inclusive.

Note-se que a adopção da NCRF-PE não é uma imposição, mas uma opção, podendo sempre as entidades, qualquer que seja a sua dimensão, aplicar o conjunto completo de NCRF.

---

<sup>13</sup> E cujas contas não estejam sujeitas obrigatoriamente a Certificação Legal das Contas.

### 2.4.2.3. Estrutura do SNC



Fonte: Comissão Executiva da CNC.

De acordo com a figura anterior, o SNC é composto pelos seguintes **instrumentos**, publicados em Diário da República:

|                             |                                                                                          |                             |
|-----------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| Anexo DL 158/2009           | <b>1 - Apresentação</b>                                                                  |                             |
|                             | <b>2 - Bases para Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF)</b>                   |                             |
|                             | <b>3 - Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF)</b>                                    | Portaria nº 986/2009, 7.09  |
|                             | <b>4 - Código de Contas (CC)</b>                                                         | Portaria nº 1011/2009, 9.09 |
|                             | <b>5 - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)</b>                          | Aviso nº 15655/09, 07.09    |
|                             | <b>6 - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)</b> | Aviso nº 15654/09, 07.09    |
|                             | <b>7- Normas Interpretativas (NI)</b>                                                    | Aviso nº 15653/09, 07.09    |
| <b>ESTRUTURA CONCEPTUAL</b> |                                                                                          | Aviso nº 15652/09, 07.09    |

## ESTRUTURA CONCEPTUAL

A Estrutura Conceptual (EC) do SNC é apresentada em documento autónomo, e visa a apresentação de conceitos subjacentes à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. A EC do SNC, ao seguir de perto a do IASB (1989), é composta pelos seguintes pontos:

| ESTRUTURA CONCEPTUAL                                       |
|------------------------------------------------------------|
| Prefácio                                                   |
| Introdução                                                 |
| Objectivo das demonstrações financeiras                    |
| Pressupostos subjacentes                                   |
| Características qualitativas das demonstrações financeiras |
| Elementos das demonstrações financeiras                    |
| Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras |
| Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras     |
| Conceitos de capital e manutenção de capital               |

Esta estrutura conceptual é comum às entidades sujeitas às NCRF e às pequenas entidades sujeitas (por opção) às NCRF-PE.

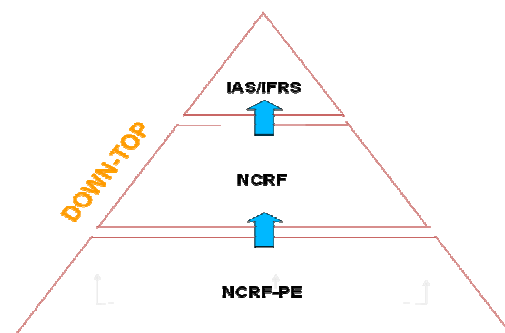
## NORMAS

As normas (NCRF NCRF-PE e NI) que foram produzidas constam do quadro seguinte, cuja última coluna faz referência à(s) norma(s) do IASB em que se basearam.

| <b>NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO – NCRF</b>                              | <b>NORMAS IASB</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras                              | IAS 1              |
| NCRF 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa                                                 | IAS 7              |
| NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF                                              | IFRS 1             |
| NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros   | IAS 8              |
| NCRF 5 – Divulgações de Partes Relacionadas                                              | IAS 24             |
| NCRF 6 - Activos Intangíveis                                                             | IAS 38             |
| NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis                                                         | IAS 16             |
| NCRF 8 - Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas | IFRS 5             |
| NCRF 9 – Locações                                                                        | IAS 17             |
| NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos                                                  | IAS 23             |
| NCRF 11 - Propriedades de Investimento                                                   | IAS 40             |
| NCRF 12 – Imparidade de Activos                                                          | IAS 36             |
| NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas          | IAS 28 e 31        |
| NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresarias                                       | IFRS 3             |
| NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação                                   | IAS 27             |
| NCRF 16 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais                                    | IFRS 6             |
| NCRF 17 – Agricultura                                                                    | IAS 41             |
| NCRF 18 – Inventários                                                                    | IAS 2              |
| NCRF 19 - Contratos de Construção                                                        | IAS 11             |
| NCRF 20 – Rédito                                                                         | IAS 18             |
| NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes                        | IAS 37             |
| NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo      | IAS 20             |
| NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio                                    | IAS 21             |
| NCRF 24 - Acontecimentos Após a Data do Balanço                                          | IAS 10             |
| NCRF 25 - Impostos Sobre o Rendimento                                                    | IAS 12             |
| NCRF 26 - Matérias Ambientais                                                            |                    |
| NCRF 27 - Instrumentos Financeiros                                                       | IAS 32-39-7        |
| NCRF 28 - Benefícios dos Empregados                                                      | IAS 19             |

| <b>NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO<br/>PARA PEQUENAS ENTIDADES – NCRF-PE</b>    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades <sup>14</sup> |
| <b>NORMAS INTERPRETATIVAS</b>                                                               |
| NI 1 - Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais                                    |
| NI 2 - Uso de Técnicas de Valor Presente Para Mensurar o Valor de Uso                       |

**Atenção:** O SNC preconiza um mecanismo “down-top”, sempre que seja necessário colmatar lacunas de uma determinada norma



## DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

As Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras constam do anexo ao Decreto-lei nº 158/2009 que aprovou o SNC.

| <b>BASES PARA A APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS<br/>(BADF)</b> |
|--------------------------------------------------------------------------|
| Continuidade                                                             |
| Regime de periodização económica                                         |
| Consistência de apresentação                                             |
| Materialidade e agregação                                                |
| Compensação                                                              |
| Informação comparativa                                                   |

<sup>14</sup> Esta norma encontra-se estruturada em capítulos, correspondendo cada um deles aos aspectos fundamentais das matérias tratadas nas NCRF. A NCRF-PE apenas incorpora matérias de 15 das 28 NCRF.

Os Modelos de Demonstrações Financeiras criados são distintos para entidades que apliquem as NCRF e para as que apliquem a NCRF-PE:

| <b>MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b><br><b>(entidades que apliquem as NCRF)</b>             |  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| Balanço                                                                                            |  |
| Demonstração dos Resultados por Naturezas                                                          |  |
| Demonstração dos Resultados por Funções <sup>15</sup>                                              |  |
| Demonstração das Alterações no Capital Próprio                                                     |  |
| Demonstração dos Fluxos de Caixa – Método Directo                                                  |  |
| Anexo                                                                                              |  |
| <b>MODELOS REDUZIDOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b><br><b>(entidades que apliquem a NCRF-PE)</b> |  |
| Balanço                                                                                            |  |
| Demonstração dos Resultados por Naturezas                                                          |  |
| Demonstração dos Resultados por Funções                                                            |  |
| Anexo                                                                                              |  |

## CÓDIGO DE CONTAS

No que respeita às contas a utilizar, é apresentado o código das diversas contas (sintetizadas num quadro) e subcontas, bem como algumas notas de enquadramento que esclarecem o conteúdo de algumas dessas contas/subcontas.

- Quadro síntese de contas
- Lista codificada de contas (até 4 dígitos)
- Notas de enquadramento às contas

<sup>15</sup> A Demonstração de Resultados por funções é facultativa tanto para as entidades que aplicam as NCRF, como para aquelas que aplicam as NCRF-PE.

### Quadro das Contas do SNC:

| 1 – Meios Financeiros Líquidos  | 2 – Contas a Receber e a pagar         | 3 – Inventários e Activos Biológicos                                    | 4 - Investimentos                             | 5 - Capital, reservas e resultados transitados                            | 6 - Gastos                               | 7 - Rendimentos                                       | 8 - Resultados                    |
|---------------------------------|----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| 11 - Caixa                      | 21 - Clientes                          | 31 - Compras                                                            | 41 - Investimentos financeiros                | 51 - Capital                                                              | 61 - C.M.V.M.C.                          | 71 - Vendas                                           | 81-Resultado Líquido do Exercício |
| 12 - Depósitos à ordem          | 22 - Fornecedores                      | 32 - Mercadorias                                                        | 42 – Propriedades de Investimento             | 52 - Acções (quotas) próprias                                             | 62 – Fornecimentos e Serviços Externos   | 72 - Prestações de serviços                           |                                   |
| 13 – Outros Depósitos bancários | 23 - Pessoal                           | 33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo                         | 43 – Activos Fixos Tangíveis                  | 53 – Outros Instrumentos de Capital Próprio                               | 63 – Gastos com o Pessoal                | 73 – Variações nos inventários da produção            |                                   |
| 14 – Instrumentos Financeiros   | 24 - Estado e outros Entes públicos    | 34 – Produtos acabados e intermédios                                    | 44 – Activos Intangíveis                      | 54 - Prémios de emissão                                                   | 64 – Gastos de depreciação e amortização | 74 – Trabalhos para a própria entidade                |                                   |
|                                 | 25- Financiamentos Obtidos             | 35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos                      | 45 – Investimentos em Curso                   | 55 – Reservas                                                             | 65 – Perdas por imparidade               | 75 – Subsídios à exploração                           | 89 - Dividendos antecipados       |
|                                 | 26- Accionistas/ Sócios                | 36 – Produtos e trabalhos em curso                                      | 46 – Activos não correntes detidos para venda | 56 – Resultados transitados                                               | 66– Perdas por reduções de justo valor   | 76 – Reversões                                        |                                   |
|                                 | 27 – Outras contas a receber e a pagar | 37 – Activos Biológicos                                                 |                                               | 57 – Ajustamentos em Activos Financeiros                                  | 67 – Provisões do período                | 77 – Ganhos por aumentos de justo valor               |                                   |
|                                 | 28 - Diferimentos                      | 38- Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos |                                               | 58 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis | 68 – Outros gastos e perdas              | 78 – Outros rendimentos e ganhos                      |                                   |
|                                 | 29 – Provisões                         | 39- Adiantamentos por conta de compras                                  |                                               | 59 – Outras variações no capital próprio                                  | 69 – Gastos e perdas de financiamento    | 79 – Juros, dividendos e outros rendimentos similares |                                   |

#### 2.4.2.4. Estrutura Conceptual SNC/IASB

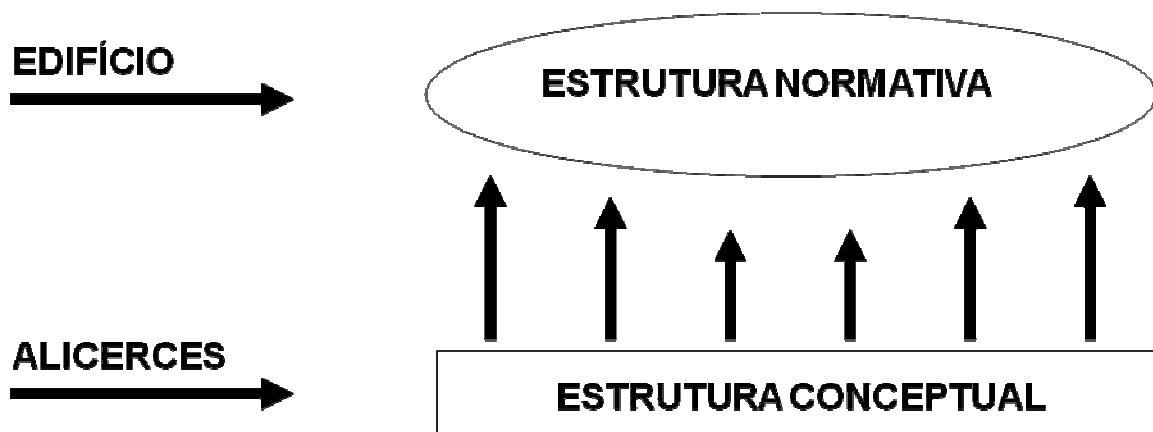
### Conceito de Estrutura Conceptual

De acordo com a Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), na pg. 13 do seu *Marco Conceptual para la Información Financiera* (AECA, 1999), uma estrutura conceptual pode ser definida como um “adequado suporte teórico para as regras que regem a prática”.

De forma idêntica, a estrutura conceptual (EC) do IASB, no seu §1, e a EC do SNC, no §2, referem que “a estrutura conceptual estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para os utentes externos”.

A figura seguinte apresenta a relação existente entre a estrutura conceptual da contabilidade e as normas contabilísticas, ou estrutura normativa.

#### Estrutura conceptual versus estrutura normativa



Fonte: Guimarães, M. (2008) – *Acção de Formação SNC*, IPCA.

## **Vantagens da existência da estrutura conceptual**

A existência de uma estrutura conceptual subjacente a um determinado sistema contabilístico, traz as seguintes vantagens:

- ✓ Serve de guia para o estabelecimento de normas contabilísticas e para orientar os utilizadores na aplicação dessas normas;
- ✓ Constitui um ponto de referência para a resolução de questões específicas na ausência de normas concretas;
- ✓ Aumenta o conhecimento e a confiança dos utilizadores nas Demonstrações Financeiras;
- ✓ Aumenta a comparabilidade das contas anuais.

## **Composição da Estrutura Conceptual do SNC**

Tal como as normas do SNC têm por base as normas do IASB, a EC do SNC também tem por base a EC do IASB, emitida em 1989.

Conforme já referido anteriormente, a EC do SNC é composta pelos seguintes elementos:

| <b>ESTRUTURA CONCEPTUAL</b>                                        |
|--------------------------------------------------------------------|
| Prefácio                                                           |
| Introdução (inclui utilizadores da informação e suas necessidades) |
| Objectivo das demonstrações financeiras                            |
| Pressupostos subjacentes                                           |
| Características qualitativas das demonstrações financeiras         |
| Elementos das demonstrações financeiras                            |
| Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras         |
| Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras             |
| Conceitos de capital e manutenção de capital                       |

Importa aqui fazer uma breve abordagem aos seguintes elementos:

- ⇒ Utilizadores da informação financeira
- ⇒ Objectivo das demonstrações financeiras
- ⇒ Pressupostos subjacentes
- ⇒ Características qualitativas das demonstrações financeiras
- ⇒ Conceito, Reconhecimento e Mensuração (valoração) dos elementos das demonstrações financeiras

### **A) Utilizadores da informação financeira e suas necessidades de informação**

Os utilizadores da informação financeira utilizam as demonstrações financeiras com a finalidade de satisfazerem as suas necessidades informativas. Desta forma, os objectivos, bem como o conteúdo, dessas demonstrações financeiras deverá estar em consonância com tais necessidades.

O §9 da EC do SNC apresenta um conjunto de utilizadores da informação bem como algumas das suas necessidades, saber:

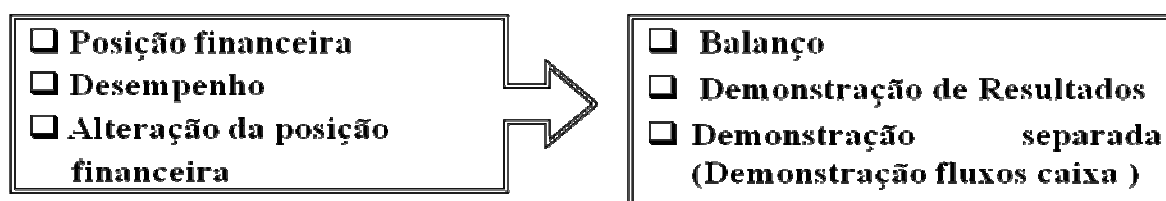
- *Investidores*: a preocupação destes resume-se ao risco e ao retorno inerente aos seus investimentos, necessitando de informação para decidirem quanto a manterem ou não o investimento efectuado;
- *Empregados*: estão interessados na informação acerca da estabilidade e lucratividade das entidades patronais, de forma a avaliarem a capacidade da entidade em pagar as remunerações mensais, bem como benefícios de reforma;

- *Mutantes*: o interesse destes reside na informação que permita concluir quanto ao cumprimento atempado dos seus empréstimos e respectivos juros;
- *Fornecedores e outros credores comerciais*: estão interessados em informação que permita saber se os seus créditos serão pagos dentro do prazo;
- *Clientes*: a preocupação dos clientes reside na continuidade da empresa, sobretudo quando têm com ela envolvimento a prazo, ou dependem dela de alguma forma;
- *Governo e seus departamentos*: o interesse destes visa a alocação de recursos, a regulação da actividade das entidades e a determinação de políticas de tributação;
- *Público*: interessado na prosperidade da entidade e da sua contribuição para a economia local, o que poderá directa ou indirectamente influenciar o seu bem-estar.

A estes utilizadores é acrescentado um outro, no §11 da EC do SNC, que diz respeito aos *órgãos de gestão*, que para além de possuírem a responsabilidade primária de prepararem e apresentarem as demonstrações financeiras, também utilizam essa informação no desempenho das suas funções de planeamento, tomada de decisões e controlo. Contudo, nas suas funções utilizam também informação adicional à disponibilizada nas demonstrações financeiras e à qual os restantes utilizadores não têm acesso.

## **B) Objectivos das demonstrações financeiras:**

O §12 da EC do SNC menciona que o objectivo das demonstrações financeiras é “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”.



Atendendo a este objectivo que acabamos de definir e às necessidades dos utilizadores da informação financeira, podemos mencionar que o objectivo genérico das demonstrações financeiras é fornecer informação útil à tomada de decisões dos seus utilizadores.

Contudo, se há necessidades que são comuns aos utilizadores da informação, mas também há outras que são específicas de cada utilizador. Se as demonstrações financeiras têm o objectivo genérico definido anteriormente, então também podemos dizer que possuem objectivos específicos de acordo com as necessidades específicas de cada utilizador.

### **C) Pressupostos subjacentes<sup>16</sup>:**

A EC do SNC, nos §§ 22 e 23, apresenta dois pressupostos subjacentes, que devem ser atendidos na preparação das demonstrações financeiras de forma a que estas cumpram com os seus objectivos, a saber:

⇒ Regime do acréscimo (periodização económica)<sup>17</sup>: “os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem” (§22 da EC do SNC).

⇒ Continuidade<sup>18</sup>: com base neste princípio, entende-se que a entidade está em continuidade e continuará a operar no futuro previsível, assumindo-se que “a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado” (§23 da EC do SNC).

<sup>16</sup> O POC-89 denominava aos dois pressupostos subjacentes referidos na EC do SNC de princípios contabilísticos. Os restantes princípios contabilísticos também se encontram implícitos na EC do SNC mas classificados como características qualitativas da informação ou como critérios de valoração (por ex. o custo histórico). Estes pressupostos são também apresentados pelo SNC como bases para a apresentação das DF's.

<sup>17</sup> O POC-89 denominava-lhe de “Princípio Contabilístico da Especialização ou Acréscimo”.

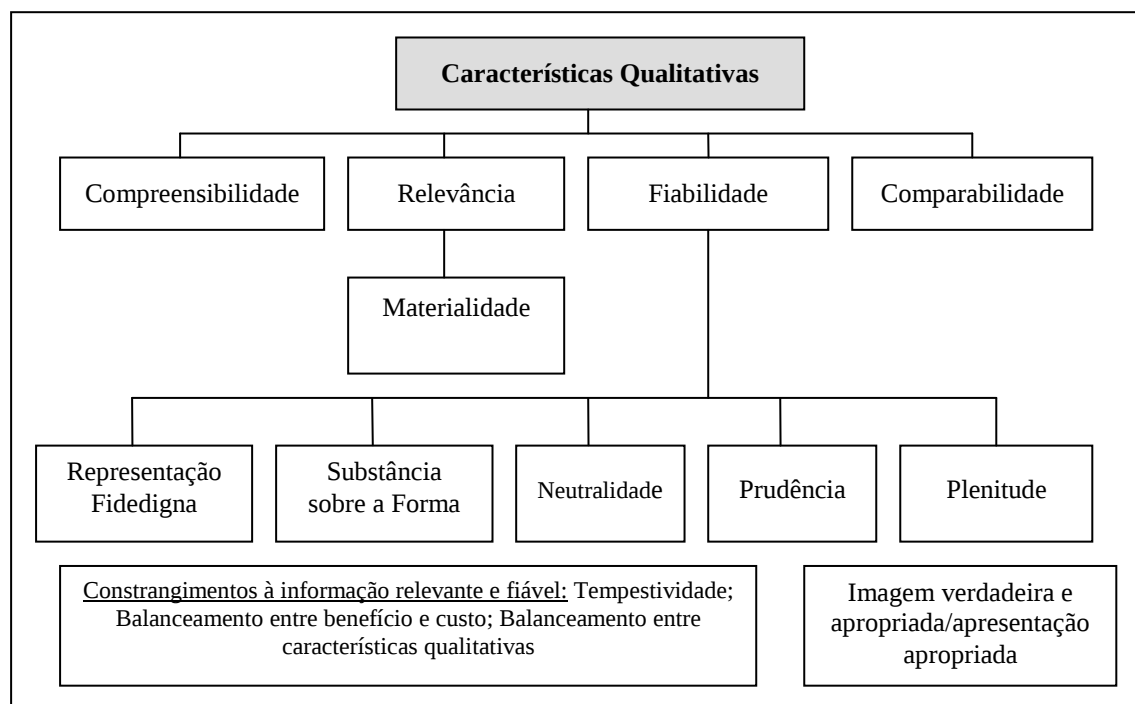
<sup>18</sup> O POC-89 denominava-lhe de “Princípio Contabilístico da Continuidade”.

## D) Características Qualitativas das demonstrações financeiras:

Para que a informação, proporcionada nas demonstrações financeiras e disponibilizada aos seus utilizadores, seja útil no processo de tomada de decisões, deve preencher um conjunto de atributos ou de requisitos, que a EC do SNC denomina de características qualitativas das demonstrações financeiras.

A EC do SNC, nos §§ 24 a 46 apresenta um amplo conjunto de características qualitativas, apresentadas esquematicamente na figura que se segue.

### Características qualitativas da informação financeira



Fonte: Adaptado de Cañibano Calvo et. al. (2000), in Rua e Carvalho (2006): *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*, Publisher Team, pg. 127.

Analisando individualmente cada uma destas características qualitativas, podemos defini-las da seguinte forma:

- ✓ Compreensibilidade: A informação deve ser rapidamente compreensível por todos.
- ✓ Relevância: A informação para ser útil deve ser relevante para as decisões a tomar, isto é, deve ser susceptível de influenciar “as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas” (§26 da EC do SNC).
  - o *Materialidade*<sup>19</sup>: “a relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade” (§29 da EC do SNC).  
“A informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras” (§30 da EC do SNC).
- ✓ Fiabilidade: a informação é fiável “quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente” (§31 da EC do SNC).
  - o *Representação fidedigna*: Para que a informação seja fiável “deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que ela ou pretende representar ou possa

---

<sup>19</sup> O POC-89 classificava a materialidade como um princípio contabilístico.

razoavelmente esperar-se que represente” (§33 da EC do SNC).

- o *Substância sobre a forma*<sup>20</sup>: as transacções e outros acontecimentos devem ser “contabilizados e apresentados de acordo com a substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal” (§35 da EC do SNC).
  - o *Neutralidade*: A informação para ser fiável deve ser neutra, ou seja, livre de preconceitos (§36 da EC do SNC).
  - o *Prudência*<sup>21</sup>: entende-se por prudência “a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados” (§37 da EC do SNC).
  - o *Plenitude*: A informação deve ser completa atendendo aos limites de materialidade e de custo (§38 da EC do SNC).
- ✓ Comparabilidade: A informação deve ser comparável no tempo, isto é, dentro da mesma entidade e em diferentes períodos; e no espaço, ou seja, entre diferentes entidades. Isto implica que a informação financeira seja efectuada de maneira consistente<sup>22</sup> em toda a entidade, ao longo do tempo nessa entidade e de

<sup>20</sup> O POC-89 classificava a substância sobre a forma como um princípio contabilístico.

<sup>21</sup> O POC-89 classificava a prudência como um princípio contabilístico.

<sup>22</sup> O POC-89 considerava a consistência como um princípio contabilístico. O SNC também considera a Consistência nas Bases para a apresentação das Demonstrações Financeiras.

maneira consistente para diferentes entidades (Cfr. §39 da EC do SNC).

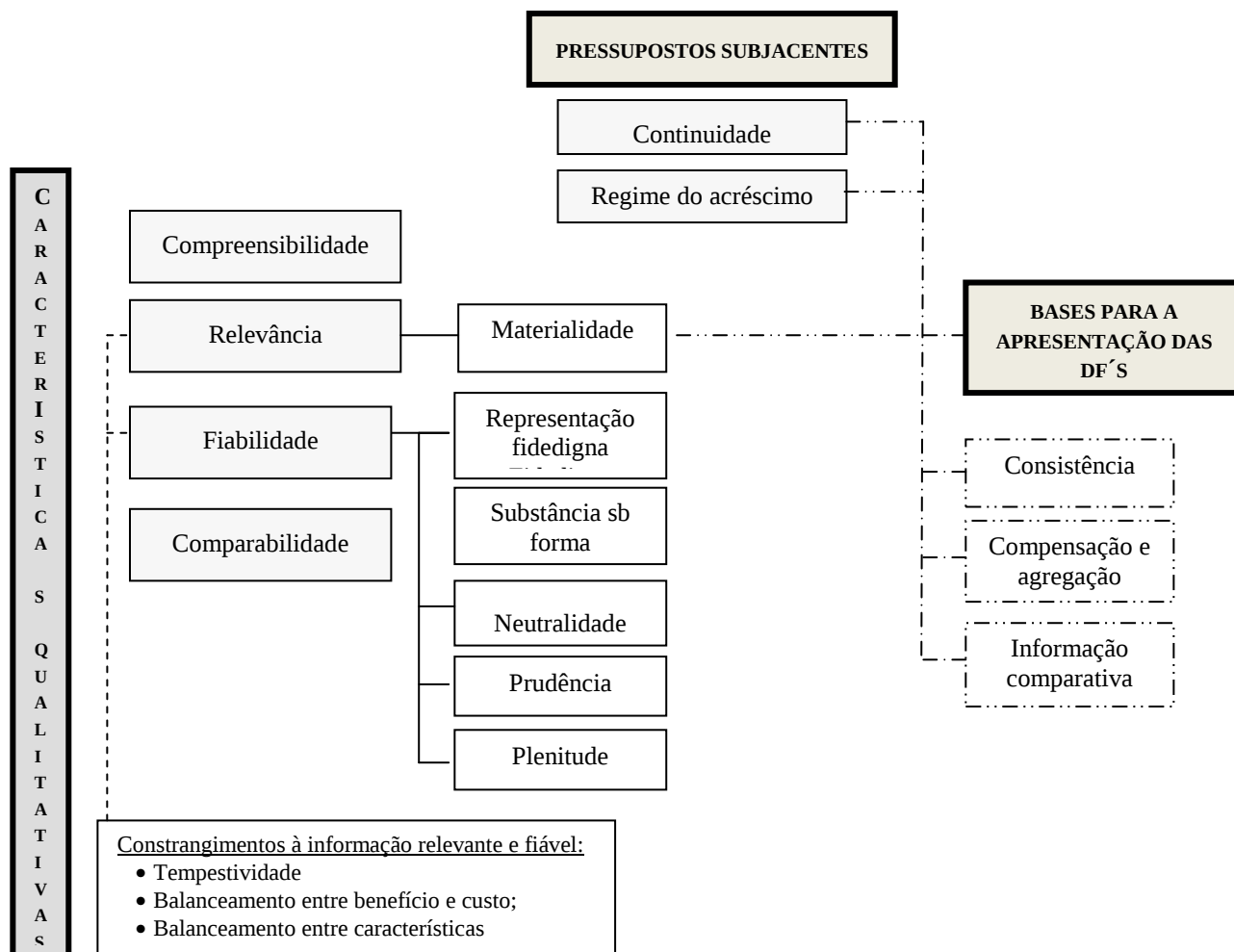
Para além deste conjunto de características qualitativas, a EC do SNC, em conformidade com a EC do IASB, complementa-as acrescentando o seguinte:

- ✓ Constrangimentos à informação relevante e fiável (§43-45 da EC do SNC):
  - o *Tempestividade*: a demora no fornecimento da informação pode implicar que a mesma perca relevância.
  - o *Balanceamento entre custo e benefício*: os benefícios resultantes da informação devem ultrapassar o custo de a proporcionar.
  - o *Balanceamento entre características qualitativas*: deve conseguir-se um equilíbrio entre características qualitativas de forma a que a informação vá ao encontro dos seus objectivos.
- ✓ Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada (§46 da EC do SNC): a aplicação das características qualitativas e das normas contabilísticas resulta em demonstrações financeiras que transmitem uma imagem verdadeira e apropriada.

“Se a informação financeira possuir todas estas características, poderá cumprir com os seus objectivos, transmitir uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da entidade, e ser útil na tomada de decisões por parte dos seus utilizadores. Por isso, se consideram as

características qualitativas como um elemento da estrutura conceptual”<sup>23</sup>.

## POSTULADOS DO SNC



<sup>23</sup> Rua e Carvalho (2006): *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*, Publisher Team, pg. 121

## **E) Conceitos dos elementos das demonstrações financeiras:**

### ***E1) Quanto à posição financeira destacam-se três elementos:***

- Activo
- Passivo
- Capital Próprio

### **ACTIVO**

A alínea a) do §49 da EC do SNC define activo como: “recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.

Partindo desta definição podemos apontar três características básicas de um activo, como sejam:

- *Recurso controlado pela entidade*: no sentido da entidade poder dispor dos rendimentos resultantes do elemento ou da contribuição do mesmo para os resultados da entidade;
- *Resultado de acontecimentos passados*: a expectativa de transacções a realizar ou de compromissos futuros a confirmar, não se traduz num activo;
- *Fluir benefícios económicos futuros*<sup>24</sup>: “são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade” (§52 da EC do SNC).

---

<sup>24</sup> Quando um activo deixa de produzir benefícios económicos futuros temos uma questão de imparidade (analisar-se-á esta questão em Contabilidade Financeira II).

Na verdade, tanto a definição de activo dada no SNC, e anteriormente mencionada, como também a apresentada pelo IASB na sua EC, assentam nos benefícios económicos futuros resultantes de um elemento.

Esses benefícios económicos futuros podem chegar à entidade de várias formas, dependendo do uso ou utilização dada ao activo, que pode ser (§54 da EC do SNC):

- Usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
- Trocado por outros activos;
- Usado para liquidar um passivo;
- Distribuído aos proprietários da entidade.

Como características não básicas, ou não essenciais para que um elemento seja classificado como activo, temos as seguintes:

- *A forma como um activo pode surgir* na entidade é diversa, mas a sua existência é independente do modo como este surge (por exemplo, pode ser a título gratuito ou a título oneroso);
- O “*corpo físico*” não é essencial para a existência de um activo; ou seja, um elemento não tem de ser tangível ou corpóreo para ser reconhecido como activo;
- *A propriedade legal* de um elemento não é imprescindível para que esse seja reconhecido como activo, mas sim o que é

determinante é o controlo dos benefícios resultantes do activo (por exemplo: bens em regime de leasing).

## PASSIVO

A alínea b) do §49 da EC do SNC define passivo como “uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos”.

Atendendo à definição de passivo podemos dizer que o passivo possui três características essenciais, a saber:

- *Obrigação presente*: “dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira” (§59 da EC do SNC); “uma obrigação surge somente quando o activo é entregue ou a entidade entra num acordo irrevogável para adquirir o activo” (§60 da EC do SNC);
- *Resultado de acontecimentos passados* (§62 da Ec do SNC);
- *Resulte num exfluxo de recursos*: a fim de cumprir uma obrigação presente, a entidade deverá de dispor de recursos incorporando benefícios económicos.

A forma como um passivo, ou uma obrigação presente, é liquidado pode ocorrer de diversas maneiras, a saber (§61da EC do SNC):

- a) Pagamento a dinheiro;
- b) Transferência de outros activos;
- c) Prestação de serviços;
- d) Substituição dessa obrigação por outra, ou
- e) Conversão da obrigação em capital próprio.

Note-se que podem existir passivos cuja mensuração implique o recurso a valores estimados, contudo se esses satisfizerem a definição de passivo poderão ser classificados como tal, apesar do seu valor ser estimado.

## CAPITAL PRÓPRIO

A alínea c) do §49 da EC do SNC define capital próprio como “o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos”.

### Capital Próprio: Três situações



Fonte: Guimarães, M. (2008): *Acção de Formação SNC*, IPCA.

---

***E2) Quanto ao desempenho destacam-se dois elementos:***

- Rendimentos
- Gastos

**RENDIMENTOS**

A alínea a) do §69 da EC do SNC define rendimentos como “aumentos dos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio”.

A definição dos rendimentos engloba dois outros conceitos, a saber (§§72-75):

- **Réditos:** Provêm do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma empresa (Por exemplo: vendas, prestação de serviços, juros, dividendos, rendas, etc).
- **Ganhos:** “Representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade” (§73 da EC do SNC). Como também representam aumentos em benefícios económicos não são de natureza diferente dos réditos. Por exemplo, são ganhos os que provêm da alienação de activos não correntes.

## GASTOS

A alínea b) do §69 da EC do SNC define gastos como “diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições no capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio”.

Os gastos englobam dois outros conceitos, como sejam (§§76-78):

- **Gastos:** resultam do decurso das actividades ordinárias ou correntes da entidade; por exemplo, incluem o custo das vendas, os salários, as depreciações, etc.
- **Perdas:** representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e que podem, ou não, surgir no decurso das actividades correntes da entidade. Como também representam diminuições nos benefícios económicos não são de natureza diferente dos gastos; estas incluem, por exemplo, as que provêm da alienação de activos não correntes, as resultantes de sinistros, entre outras.

**Em síntese:**

|                                                |                                              |  |                                                           |  |
|------------------------------------------------|----------------------------------------------|--|-----------------------------------------------------------|--|
| D<br>E<br>F<br>I<br>N<br>I<br>Ç<br>Õ<br>E<br>S | <b>ACTIVO</b>                                |  | <b>PASSIVO</b>                                            |  |
|                                                | Recurso controlado pela empresa              |  | Obrigação presente                                        |  |
|                                                | Resultado de acontecimentos passados         |  | Resultado de acontecimentos passados                      |  |
|                                                | Fluir de benefícios económicos futuros       |  | Resulta um exfluxo de recursos                            |  |
|                                                | <b>RENDIMENTO</b>                            |  | <b>GASTO</b>                                              |  |
|                                                | Aumento benefícios económicos                |  | Diminuição benefícios económicos                          |  |
|                                                | Aumento de activos ou diminuição de passivos |  | Diminuição/deprecimento de activos ou aumento de passivos |  |
|                                                | Aumento capitais próprios                    |  | Diminuição capitais próprios                              |  |

## **F) Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras**

O reconhecimento é o processo pelo qual um elemento é incorporado numa demonstração financeira, seja Balanço ou Demonstração dos Resultados.

Para o reconhecimento de um elemento este deve cumprir os dois requisitos seguintes:

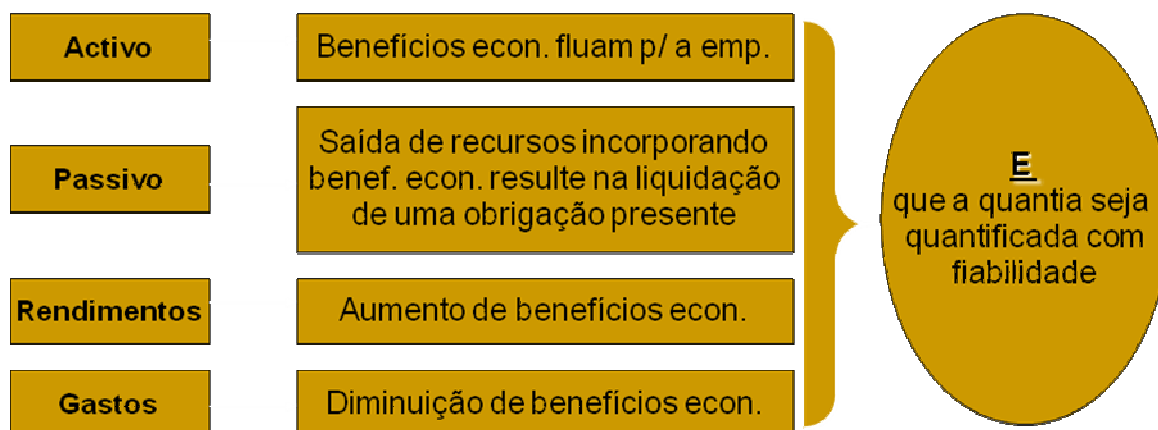
- O seu conceito;
- Os seus critérios de reconhecimento.

Relativamente ao conceito já analisamos no subponto anterior; quanto aos critérios de reconhecimento, podemos dizer que existem dois critérios gerais de reconhecimento de qualquer elemento das demonstrações financeiras, a saber (§81 da EC do SNC):

- a) “for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e
- b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade”.

Aplicando estes critérios gerais de reconhecimento a cada um dos elementos das demonstrações financeiras anteriormente mencionados, chegamos aos critérios de reconhecimento específicos de cada elemento, mencionados na figura que a seguir se apresenta.

### **Critérios de Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras**



Fonte: Guimarães, M. (2008): *Acção de Formação SNC*, IPCA.

### **G) Mensuração (valoração) dos elementos das demonstrações financeiras**

De acordo com o §97 da EC do SNC mensurar significa “determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados”.

Para que este processo se concretize é necessário escolher a base ou critério de mensuração que, segundo o §98 da EC do SNC, poderá ser um dos seguintes:

- Custo histórico*: neste caso, “os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo impostos sobre o rendimento), pelas quantias de

caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios”.

- b) *Custo corrente*: “Os activos são registados pela quantia de caixa ou equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação”.
- c) *Valor realizável* (de liquidação): “Os activos são registados pela quantia de caixa, ou de equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios”.
- d) *Valor presente*: “Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios”.
- e) *Justo valor*: “quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a

isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas”.

Apesar de existir este conjunto de bases de mensuração, o §99 da EC do SNC, menciona que a base geralmente adoptada é o custo histórico; contudo, admite a combinação deste com as restantes bases de mensuração, conforme o activo em causa.

## H) Capital e de manutenção do capital

- ✓ *Conceito Financeiro:* O capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da empresa (dinheiro investido ou poder de compra investido). Um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou em dinheiro) dos activos líquidos no fim do período contabilístico exceder a quantia financeira (ou em dinheiro) dos activos líquidos no começo do período, depois de excluir contribuições dos detentores do capital (§100 e 102a, EC SNC)
- ✓ *Conceito Físico:* O capital é visto como a capacidade produtiva da empresa (capacidade operacional).

Em síntese:

### Estrutura Conceptual - SNC

| Objectivo DF's                   |                             | Elementos DF's                       |                                           |
|----------------------------------|-----------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------|
| Posição financeira               | Balanço                     | Activo<br>Passivo<br>Capital Próprio | Definição<br>Reconhecimento<br>Mensuração |
| Desempenho                       | Demonstração dos Resultados | Rendimentos<br>Gastos                |                                           |
| Alterações na posição financeira | DF separada (DF Caixa)      |                                      |                                           |
| Pressupostos                     | Características             |                                      |                                           |

### 3. CONCEITOS FUNDAMENTAIS

#### 3.1. Património

##### Conceito

Conjunto de valores sujeitos a uma gestão e afectos a determinado fim. (1)

Conjunto de bens direitos e obrigações de uma empresa, em determinada data, devidamente valorado e utilizados para atingir determinado objectivos. (2)

(1) Prof. Gonçalves da Silva - Contabilidade Geral Vol. I

(2) Aires Lousã - Contabilidade Vol. I

##### Composição

→ Elementos patrimoniais heterogéneos

##### Massas Patrimoniais

→ Activo

→ Passivo

##### Valor do Património

“A quantia que seria preciso dar para o obter, isto é, para receber em troca todo o activo, ficando ao mesmo tempo com o encargo de pagar todo o passivo.”

### 3.2. Conta

#### Conceito

Conjunto de elementos patrimoniais expressos em unidades de valor.<sup>25</sup>

Conjunto de elementos patrimoniais com características semelhantes, expresso em unidades monetárias.<sup>26</sup>

Requisitos básicos da conta:

- **homogeneidade** - cada conta deve conter elementos que obedeçam à característica comum que ela define.
- **integralidade** - todos os elementos que apresentam características comuns devem fazer parte da mesma conta.

Partes constitutivas

- o título - é a expressão porque se designa a conta.
- o valor (extensão) - representa a qualidade, expressa em unidades monetárias contida na conta no momento em que se analisa.

<sup>25</sup> António Borges: *Elementos de Contabilidade Geral*

<sup>26</sup> Aires Lousã: *Contabilidade*, Vol. I

## Representação gráfica das Contas<sup>27</sup>

| D (Deve)  | Título da Conta | H (Haver) |
|-----------|-----------------|-----------|
| 1ª coluna |                 | 2ª coluna |
| Débitos   |                 | Créditos  |

**Saldo** - diferença entre a soma dos débitos (D) e a soma dos créditos (C).

- O saldo apurado será devedor (SD), quando a soma das importâncias registadas na coluna do débito for maior que a soma das importâncias registadas na coluna do crédito. Se  $D > C \Rightarrow SD$
- O saldo será nulo se  $D = C \Rightarrow Snulo$
- O saldo será credor (SC), se a soma das importâncias registadas na coluna do débito for menor que a soma das importâncias registadas na coluna do crédito. Se  $D < C \Rightarrow SC$

### Conclusão:

Se  $D > C \Rightarrow SD$ , ou seja,  $D = C + SD$

|   |              |
|---|--------------|
| D | C<br>+<br>SD |
|---|--------------|

Se  $D = C \Rightarrow Snulo$ , ou seja,  $D = C$

|   |   |
|---|---|
| D | C |
|---|---|

Se  $D < C \Rightarrow SC$ , ou seja,  $D + SC = C$

|              |   |
|--------------|---|
| D<br>+<br>SC | C |
|--------------|---|

<sup>27</sup> A restante matéria do ponto 3.2. será leccionada no final do capítulo 2, após o sub-capítulo 3.5.- Variações Patrimoniais.

## Classificação das contas

### Contas de valores concretos e contas de valores abstractos

As primeiras respeitam ao património, são as contas do Activo e do Passivo; as segundas referem-se à expressão numérica do valor do património, são as contas do Capital Próprio ou Situação líquida.

### Contas colectivas e contas elementares

As primeiras também designadas de contas acumuladas, são formadas pelas contas da mesma natureza como por exemplo, Clientes, Fornecedores, etc.; as segundas são as que contêm um elemento, isto é, não se podem subdividir noutras mais simples.

### Contas subsidiárias e contas divisionárias

As primeiras são aquelas onde se registam, provisoriamente, factos respeitantes a outra conta do mesmo grau, chamada conta principal; as contas subsidiárias aparecem no razão juntamente com as contas em que se integram mas estas figuram no Balanço e aquelas não. É o caso por exemplo, da conta Compras relativamente à conta Mercadorias. As outras contas, divisionárias ou subcontas, são divisões das contas colectivas.

**Exemplo:** Clientes / Clientes c/c / Clientes gerais / C. Alves

|                 |          |          |                 |
|-----------------|----------|----------|-----------------|
|                 |          |          |                 |
| conta colectiva | subconta | subconta | conta elementar |

### Contas mistas e contas de ordem

As primeiras são as que reúnem elementos patrimoniais de natureza diferente. É o caso, por exemplo, da conta “Outras contas a receber e a pagar” que reúne contas do Activo e do Passivo; as segundas, as contas de ordem, são as que na altura não alteram o valor do património mas que mais tarde o poderão alterar (v.g. Letras Descontadas e Responsabilidade por Letras Descontadas).

### Contas do 1º grau, 2º grau, do 3º grau, etc.

As primeiras são as que evidenciam directa e imediatamente a decomposição do activo, do Passivo e do Capital Próprio; as segundas, as do 2º grau, são as que resultam do desdobramento das do 1º grau e assim sucessivamente.

**Exemplo:** Estado e Outros Entes Públicos / IVA / IVA-Dedutível / Inventários

|                  |                  |                  |                  |
|------------------|------------------|------------------|------------------|
|                  |                  |                  |                  |
| conta do 1º grau | conta do 2º grau | conta do 3º grau | conta do 4º grau |

## A movimentação das contas

### Movimentação das Contas do Activo

| D                                 | Conta do Activo | H           |
|-----------------------------------|-----------------|-------------|
| Extensão inicial<br>e<br>Aumentos |                 | Diminuições |

Regra de movimentação:

As contas do Activo são debitadas pela sua extensão inicial e pelos aumentos de extensão e creditadas pelas diminuições de extensão.

### Movimentação das contas do Capital Próprio e do Passivo

| D           | Contas do Passivo | H                                 |
|-------------|-------------------|-----------------------------------|
| Diminuições |                   | Extensão inicial<br>e<br>Aumentos |

Regra de movimentação:

As contas do Capital Próprio e Passivo são debitadas pelas diminuições de extensão e creditadas pela extensão inicial e pelo aumento de extensão.

### Movimentação das Contas de Gastos

| D                     | Contas de Gastos | H |
|-----------------------|------------------|---|
| Debitada pelos Gastos |                  |   |

Regra de movimentação:

As contas de gastos são movimentadas a débito, sempre que se suporta um gasto.

## Movimentação das contas de Rendimentos

| D | Conta de Rendimentos | H                           |
|---|----------------------|-----------------------------|
|   |                      | Creditada pelos rendimentos |

Regra de movimentação:

As contas de Rendimentos são movimentadas a crédito, sempre que se obtém um rendimentos

| Contas                    | Regras                                                                          |
|---------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| Activo                    | Debitam-se pelas extensões iniciais e aumentos e creditam-se pelas diminuições. |
| Capital próprio e passivo | Creditam-se pelas extensões iniciais e aumentos e debitam-se pelas diminuições. |
| Gastos                    | Debitam-se pelos gastos                                                         |
| Rendimentos               | Creditam-se pelos rendimentos                                                   |

Nota: Estas regras resultam do método de registo digráfico ou **Partida Dobrada**

### Características:

- a um débito corresponde sempre um crédito de igual montante
- soma dos débitos = soma dos créditos
- saldos devedores = saldos credores

### 3.3. Inventário

#### Noção

É uma relação em determinada data, de elementos patrimoniais de uma empresa, com a indicação do seu valor.

#### Fases do Inventário

1. identificação
2. descrição e classificação
3. valorização

#### Classificação

Quanto à disposição

- Simples
- Classificado

Quanto ao âmbito

- Gerais
- Parciais

Quanto à apresentação

- Analítico
- Sintético

### Exemplo:

Seleccionamos a empresa “ I.C.A. - Informática do Cávado e Ave, Lda “ que se dedica à comercialização de produtos informáticos e apresentava o seguinte património, em 1 de Janeiro de N.

|                                                        |              |
|--------------------------------------------------------|--------------|
| Depósito à ordem no B.T.A.                             | 500.000 €    |
| Dívida à Infologia, S.A.                               | 750.000 €    |
| Dívida do cliente Empresa de confecção Lda             | 250.000 €    |
| Dinheiro em caixa                                      | 50.000 €     |
| Dívida do cliente António & C <sup>a</sup> , Lda       | 200.000 €    |
| Computadores e impressoras em armazém                  | 3.000.000 €  |
| Depósito a prazo no B.T.A.                             | 500.000 €    |
| Dívida ao fornecedor Compaq, S.A.                      | 1.000.000 €  |
| Edifício                                               | 10.000.000 € |
| Carrinha Ford Transit                                  | 3.400.000 €  |
| Mobiliário de escritório                               | 500.000 €    |
| Dívida ao Centro Regional de Segurança Social          | 200.000 €    |
| Empréstimo obtido no B.E.S., a liquidar em 15/12/n+2   | 2.000.000 €  |
| Quota na Sociedade Iminho - Informática do Minho, Lda. | 2.000.000 €  |
| Goodwill                                               | 180.000 €    |
| Acções adquiridas para revenda                         | 200.000 €    |

### Bens e Direitos:

Edifício  
 Carrinha Ford Transit  
 Mobiliário de escritório  
 Goodwill  
 Quota na Sociedade Minho - Informática do Norte, Lda.  
 Computadores e impressoras em armazém  
 Dívida do cliente Empresa de Confecção, Lda.  
 Dívida do cliente António & C<sup>a</sup>, Lda.  
 Acções adquiridas para revenda  
 Depósito a prazo no B.T.A.  
 Depósito à ordem no B.T.A.  
 Dinheiro em caixa

### Obrigações:

Dívida à infologia, S.A.  
 Dívida ao fornecedor Compaq, S.A.  
 Dívida ao Centro Regional de Segurança Social  
 Empréstimo obtido no B.E.S.. a liquidar em 15/12/n

## ACTIVO

| Elementos Patrimoniais                                                                          | Título da Conta                                           | Observação                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Edifício<br>Carrinha Ford Transit<br>Mobiliário de escritório                                   | Activos fixos<br>tangíveis                                | Integra itens tangíveis que sejam detidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais do que um período. |
| Goodwill                                                                                        | Activos intangíveis                                       | Integra activos não monetários identificáveis sem substância física.                                                                                                                                           |
| Quota na Sociedade Minho - Informática do Norte, Lda                                            | Investimentos Financeiros                                 | Esta conta integra as os investimentos financeiros (que representam participações de capital) detidos com continuidade ou permanência                                                                          |
| Computadores e impressoras em armazém                                                           | Mercadorias                                               | Respeita aos inventários detidos para venda no decurso da actividade empresarial, desde que não sejam objecto de trabalho posterior de natureza industrial.                                                    |
| Dívida do cliente Empresa de Confecção, Lda<br>Dívida do cliente António & C <sup>a</sup> , Lda | Clientes                                                  | Regista os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços.                                                                                                                            |
| Acções adquiridas para revenda                                                                  | Outros Instrumentos financeiros (detidos para negociação) | Inclui os activos financeiros detidos para negociação adquirido principalmente para a finalidade de venda ou recompra num prazo muito próximo.                                                                 |
| Depósito à ordem no B.T.A.                                                                      | Depósitos à Ordem                                         | Respeita aos meios de pagamento existentes em contas à vista nas instituições de crédito.                                                                                                                      |
| Depósito a prazo no B.T.A.                                                                      | Outros depósitos bancários                                | Respeita aos meios de pagamento existentes em contas a prazo nas instituições de crédito.                                                                                                                      |
| Dinheiro em caixa                                                                               | Caixa                                                     | Inclui os meio líquidos de pagamento de propriedade da empresa, tais como notas de banco e moedas metálicas de curso legal, cheques e vales postais, nacionais ou estrangeiros.                                |

## PASSIVO

| Elementos Patrimoniais                                        | Título da Conta                | Observação                                                                                                                                  |
|---------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dívida à infologia, S.A.<br>Dívida ao fornecedor Compaq, S.A. | Fornecedores                   | Regista os movimentos com os vendedores de bens e de serviços com excepção dos destinados aos investimentos da entidade                     |
| Dívida ao Centro Regional de Segurança Social                 | Estado e Outros Entes Públicos | Nesta conta registam-se as relações com o Estado, autarquias locais e outros entes públicos que tenham características de impostos e taxas. |
| Empréstimo obtido no B.E.S.. a liquidar em 15/12/n+2          | Financiamentos obtidos         | Registam-se nesta conta os financiamentos obtidos.                                                                                          |

## Representação do Património

### Inventário (classificado sintético) da I.C.A. - Informática do Cávado e do Ave, Lda em 1/1/N

#### Activo

|                                              |                     |
|----------------------------------------------|---------------------|
| <i>Activos fixos tangíveis</i> .....         | 13.900.000 €        |
| <i>Activos intangíveis</i> .....             | 180.000 €           |
| <i>Investimentos financeiros</i> .....       | 2.000.000 €         |
| <i>Mercadorias</i> .....                     | 3.000.000 €         |
| <i>Clientes</i> .....                        | 450.000 €           |
| <i>Outros Instrumentos financeiros</i> ..... | 200.000 €           |
| <i>Outros depósitos bancários</i> .....      | 500.000 €           |
| <i>Depósitos à ordem</i> .....               | 500.000 €           |
| <i>Caixa</i> .....                           | <u>50.000 €</u>     |
| <b>Total do activo</b>                       | <b>20.780.000 €</b> |

#### Passivo

|                                             |                    |
|---------------------------------------------|--------------------|
| <i>Financiamentos obtidos</i> .....         | 2.000.000 €        |
| <i>Fornecedores</i> .....                   | 1.750.000 €        |
| <i>Estado e outros entes públicos</i> ..... | <u>200.000 €</u>   |
| <b>Total do passivo</b>                     | <b>3.950.000 €</b> |

**Inventário (classificado analítico) da Informática do Cávado e do Ave, Lda em 1/1/n**

**Activo**

*Activos fixos tangíveis*

|                          |                  |              |
|--------------------------|------------------|--------------|
| Edifício                 | 10.000.000 €     |              |
| Carrinha Ford Transit    | 3.400.000 €      |              |
| Mobiliário de escritório | <u>500.000 €</u> | 13.900.000 € |

*Activos Intangíveis*

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| Goodwill |  | 180.000 € |
|----------|--|-----------|

*Investimentos financeiros*

|                                                     |  |             |
|-----------------------------------------------------|--|-------------|
| Quota na Sociedade Iminho-Informática do Minho, Lda |  | 2.000.000 € |
|-----------------------------------------------------|--|-------------|

*Mercadorias*

|                                       |  |             |
|---------------------------------------|--|-------------|
| Computadores e impressoras em armazém |  | 3.000.000 € |
|---------------------------------------|--|-------------|

*Clientes*

|                                            |                  |           |
|--------------------------------------------|------------------|-----------|
| Dívida do cliente Empresa de confecção Lda | 250.000 €        |           |
| Dívida do cliente António & Cª, Lda        | <u>200.000 €</u> | 450.000 € |

*Outros Instrumentos financeiros*

|                                |  |           |
|--------------------------------|--|-----------|
| Acções adquiridas para revenda |  | 200.000 € |
|--------------------------------|--|-----------|

*Outros depósitos bancários*

|                            |  |           |
|----------------------------|--|-----------|
| Depósito a prazo no B.T.A. |  | 500.000 € |
|----------------------------|--|-----------|

*Depósitos à ordem*

|                            |  |           |
|----------------------------|--|-----------|
| Depósito à ordem no B.T.A. |  | 500.000 € |
|----------------------------|--|-----------|

*Caixa*

|                   |  |                 |
|-------------------|--|-----------------|
| Dinheiro em caixa |  | <u>50.000 €</u> |
|-------------------|--|-----------------|

**Total do activo 20.780.000 €**

**Passivo**

*Financiamentos obtidos*

|                                                    |  |             |
|----------------------------------------------------|--|-------------|
| Empréstimo obtido no B.E.S., a liquidar em 15/12/n |  | 2.000.000 € |
|----------------------------------------------------|--|-------------|

*Fornecedores*

|                                   |                    |             |
|-----------------------------------|--------------------|-------------|
| Dívida à Infologia, S.A.          | 750.000 €          |             |
| Dívida ao fornecedor Compaq, S.A. | <u>1.000.000 €</u> | 1.750.000 € |

*Estado e outros entes públicos*

|                                               |  |                  |
|-----------------------------------------------|--|------------------|
| Dívida ao Centro Regional de Segurança Social |  | <u>200.000 €</u> |
|-----------------------------------------------|--|------------------|

**Total do passivo 3.950.000 €**

### 3.4. Balanço

#### Noção

*“É a expressão da relação existente entre o Activo, Passivo e a Situação Líquida.”*

ou

*“O documento que mostra em determinada data a composição e o valor do património de acordo com determinados objectivos”.*

ou

*“Igualdade entre dois membros, referida a uma determinada data, referente a uma empresa e que nos represente o seu património quer em composição quer em valor”.* Dumarchey

#### Três casos possíveis:

Activo > Passivo

$$A - P > 0$$

Situação líquida > 0

Situação líquida Activa

$$A = P + SLA$$

Activo = Passivo

$$A - P = 0$$

Situação líquida = 0

Situação líquida Nula

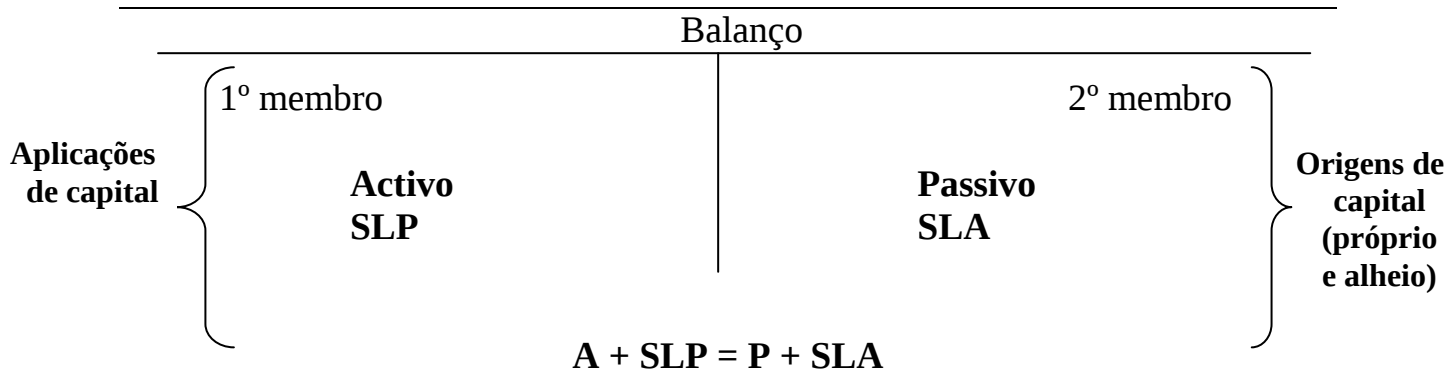
Activo < Passivo

$$A - P < 0$$

Situação líquida < 0

Situação líquida Passiva

$$A + SLP = P$$



### Expressão Geral do Balanco

Activo + S.L. Passiva = Passivo + S.L. Activa

ou

Activo = Passivo + S.L. Activa – S.L. Passiva

### Representação do Balanco

O SNC apenas prevê a **Disposição vertical**, em que se indica primeiro o Activo que se tranca; a seguir indica-se o Capital Próprio e Passivo e o que depois de somado também se tranca.

O SNC prevê 2 **Modelos** distintos de Balanco:

- Um modelo mais completo para as entidades que apliquem as NCRF
- Um modelo reduzido para as entidades que apliquem a NCRF-PE

### Bases para a apresentação do Balanco<sup>28</sup>

#### ➤ Elementos de identificação:

- Nome da entidade que relata;
- Identificar se se trata de um balanço individual ou consolidado (grupo);
- Data do balanço ou o período coberto pelas DF's;
- A moeda de relato e o nível de arredondamento (v.g. milhares de euros)

#### ➤ Período de relato: o balanço deve ser apresentado pelo menos anualmente.

<sup>28</sup> Estas bases aplicam-se a qualquer Demonstração Financeira (DF) prevista no SNC ( ver NCRF 1- Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras).

- **A apresentação dos elementos no balanço** de uma entidade é classificada, de forma separada, como corrente ou não corrente

| ACTIVOS CORRENTES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | PASSIVOS CORRENTES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso do ciclo operacional da entidade.</li> <li>▪ Detido essencialmente para ser negociado.</li> <li>▪ Espera-se que seja realizado num período até 12 meses após a data do balanço.</li> <li>▪ For caixa ou equivalente de caixa.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Espera-se que seja liquidado no decurso do ciclo operacional da entidade</li> <li>▪ Detido essencialmente para ser negociado</li> <li>▪ Espera-se que seja liquidado num período até 12 meses após a data do balanço</li> <li>▪ A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos 12 meses após a data do balanço</li> </ul> |
| ACTIVOS NÃO CORRENTES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | PASSIVOS NÃO CORRENTES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Todos os outros activos são classificados como não correntes                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Todos os outros passivos são classificados como não correntes                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

| BALANÇO                                   |             | Regras de<br>seriação                                                        |
|-------------------------------------------|-------------|------------------------------------------------------------------------------|
| RUBRICAS                                  | 31 DEZ<br>N |                                                                              |
| <b>ACTIVO</b>                             |             |                                                                              |
| Activo não corrente                       |             | -<br><br>} <b>Activo</b><br>Ordem<br>crescente<br>de liquidez<br><br>+       |
| ...                                       |             |                                                                              |
| Activo corrente                           |             |                                                                              |
| ....                                      |             |                                                                              |
| <b>Total do activo</b>                    |             |                                                                              |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>          |             |                                                                              |
| <b>Capital Próprio</b>                    |             | } <b>Cap. Próprio</b><br>Formação<br>histórica                               |
| ...                                       |             |                                                                              |
| <b>Total do Capital Próprio</b>           |             |                                                                              |
| <b>Passivo</b>                            |             | -<br><br>} <b>Passivo</b><br>Ordem<br>crescente de<br>exigibilidade<br><br>+ |
| Passivo não corrente                      |             |                                                                              |
| ...                                       |             |                                                                              |
| Passivo Corrente                          |             |                                                                              |
| ...                                       |             |                                                                              |
| <b>Total do Passivo</b>                   |             |                                                                              |
| <b>Total do Capital Próprio e Passivo</b> |             |                                                                              |

## MODELO DE BALANÇO (entidades que apliquem as NCRF)

Entidade: .....

BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM X DE YYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

| RUBRICAS                                                       | NOTAS | DATAS    |            |
|----------------------------------------------------------------|-------|----------|------------|
|                                                                |       | 31 XXX N | 31 XXX N-1 |
| <b>ACTIVO</b>                                                  |       |          |            |
| <b>Activo não corrente</b>                                     |       |          |            |
| Activos fixos tangíveis                                        |       |          |            |
| Propriedades de investimento                                   |       |          |            |
| Goodwill                                                       |       |          |            |
| Activos intangíveis                                            |       |          |            |
| Activos biológicos                                             |       |          |            |
| Participações financeiras - método da equivalência patrimonial |       |          |            |
| Participações financeiras - outros métodos                     |       |          |            |
| Accionistas/sócios                                             |       |          |            |
| Outros activos financeiros                                     |       |          |            |
| Activos por impostos diferidos                                 |       |          |            |
| <b>Activo corrente</b>                                         |       |          |            |
| Inventários                                                    |       |          |            |
| Activos biológicos                                             |       |          |            |
| Cientes                                                        |       |          |            |
| Adiantamentos a fornecedores                                   |       |          |            |
| Estado e outros entes públicos                                 |       |          |            |
| Accionistas/sócios                                             |       |          |            |
| Outras contas a receber                                        |       |          |            |
| Diferimentos                                                   |       |          |            |
| Activos financeiros detidos para negociação                    |       |          |            |
| Outros activos financeiros                                     |       |          |            |
| Activos não correntes detidos para venda                       |       |          |            |
| Caixa e depósitos bancários                                    |       |          |            |
| <b>Total do activo</b>                                         |       |          |            |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>                               |       |          |            |
| <b>Capital próprio</b>                                         |       |          |            |
| Capital realizado                                              |       |          |            |
| Acções (quotas) próprias                                       |       |          |            |
| Outros instrumentos de capital próprio                         |       |          |            |
| Prémios de emissão                                             |       |          |            |
| Reservas legais                                                |       |          |            |
| Outras reservas                                                |       |          |            |
| Resultados transitados                                         |       |          |            |
| Ajustamentos em activos financeiros                            |       |          |            |
| Excedentes de revalorização                                    |       |          |            |
| Outras variações no capital próprio                            |       |          |            |
| Resultado líquido do período                                   |       |          |            |
| Interesses minoritários                                        |       |          |            |
| <b>Total do capital próprio</b>                                |       |          |            |
| <b>Passivo</b>                                                 |       |          |            |
| <b>Passivo não corrente</b>                                    |       |          |            |
| Provisões                                                      |       |          |            |
| Financiamentos obtidos                                         |       |          |            |
| Responsabilidades por benefícios pós-emprego                   |       |          |            |
| Passivos por impostos diferidos                                |       |          |            |
| Outras contas a pagar                                          |       |          |            |
| <b>Passivo corrente</b>                                        |       |          |            |
| Fornecedores                                                   |       |          |            |
| Adiantamentos de clientes                                      |       |          |            |
| Estado e outros entes públicos                                 |       |          |            |
| Accionistas/sócios                                             |       |          |            |
| Financiamentos obtidos                                         |       |          |            |
| Outras contas a pagar                                          |       |          |            |
| Diferimentos                                                   |       |          |            |
| Passivos financeiros detidos para negociação                   |       |          |            |
| Outros passivos financeiros                                    |       |          |            |
| Passivos não correntes detidos para venda                      |       |          |            |
| <b>Total do passivo</b>                                        |       |          |            |
| <b>Total do capital próprio e do passivo</b>                   |       |          |            |

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

## MODELO REDUZIDO DE BALANÇO (entidades que apliquem a NCRF-PE)

Entidade: .....

BALANÇO EM X DE YYYYYYY DE 200N

| RUBRICAS                                     | NOTAS | UNIDADE MONETÁRIA (1) |            |
|----------------------------------------------|-------|-----------------------|------------|
|                                              |       | DATAS                 |            |
|                                              |       | 31 DEZ N              | 31 DEZ N-1 |
| <b>ACTIVO</b>                                |       |                       |            |
| <b>Activo não corrente</b>                   |       |                       |            |
| Activos fixos tangíveis                      |       |                       |            |
| Propriedades de investimento                 |       |                       |            |
| Activos intangíveis                          |       |                       |            |
| Investimentos financeiros                    |       |                       |            |
| Accionistas/sócios                           |       |                       |            |
| <b>Activo corrente</b>                       |       |                       |            |
| Inventários                                  |       |                       |            |
| Clientes                                     |       |                       |            |
| Adiantamentos a fornecedores                 |       |                       |            |
| Estado e outros entes públicos               |       |                       |            |
| Accionistas/sócios                           |       |                       |            |
| Outras contas a receber                      |       |                       |            |
| Diferimentos                                 |       |                       |            |
| Outros activos financeiros                   |       |                       |            |
| Caixa e depósitos bancários                  |       |                       |            |
| <b>Total do activo</b>                       |       |                       |            |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>             |       |                       |            |
| <b>Capital próprio</b>                       |       |                       |            |
| Capital realizado                            |       |                       |            |
| Acções (quotas) próprias                     |       |                       |            |
| Outros instrumentos de capital próprio       |       |                       |            |
| Prémios de emissão                           |       |                       |            |
| Reservas legais                              |       |                       |            |
| Outras reservas                              |       |                       |            |
| Resultados transitados                       |       |                       |            |
| Excedentes de revalorização                  |       |                       |            |
| Outras variações no capital próprio          |       |                       |            |
| Resultado líquido do período                 |       |                       |            |
| <b>Total do capital próprio</b>              |       |                       |            |
| <b>Passivo</b>                               |       |                       |            |
| <b>Passivo não corrente</b>                  |       |                       |            |
| Provisões                                    |       |                       |            |
| Financiamentos obtidos                       |       |                       |            |
| Outras contas a pagar                        |       |                       |            |
| <b>Passivo corrente</b>                      |       |                       |            |
| Fornecedores                                 |       |                       |            |
| Adiantamentos de clientes                    |       |                       |            |
| Estado e outros entes públicos               |       |                       |            |
| Accionistas/sócios                           |       |                       |            |
| Financiamentos obtidos                       |       |                       |            |
| Diferimentos                                 |       |                       |            |
| Outras contas a pagar                        |       |                       |            |
| Outros passivos financeiros                  |       |                       |            |
| <b>Total do passivo</b>                      |       |                       |            |
| <b>Total do capital próprio e do passivo</b> |       |                       |            |

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

## EXEMPLO

**Entidade: Informática do Cávado e Ave Lda**

**BALANÇO INDIVIDUAL EM 1 DE JANEIRO DE N**

**Unidade monetária (euro)**

| RUBRICAS                                    | NOTAS | DATAS      |           |
|---------------------------------------------|-------|------------|-----------|
|                                             |       | 1 JAN N    | 1 JAN N-1 |
| ACTIVO                                      |       |            |           |
| Activo não corrente                         |       |            |           |
| Activos fixos tangíveis                     |       | 13.900.000 |           |
| Goodwill                                    |       | 180.000    |           |
| Participações financeiras - outros métodos  |       | 2.000.000  |           |
|                                             |       | 16.080.000 |           |
| Activo corrente                             |       |            |           |
| Inventários                                 |       | 3.000.000  |           |
| Clientes                                    |       | 450.000    |           |
| Activos financeiros detidos para negociação |       | 200.000    |           |
| Caixa e depósitos bancários                 |       | 1.050.000  |           |
|                                             |       | 4.700.000  |           |
| Total do activo                             |       | 20.780.000 |           |
| CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO                   |       |            |           |
| Capital próprio                             |       |            |           |
| Capital realizado                           |       | 16.830.000 |           |
| Total do capital próprio                    |       | 16.830.000 |           |
| Passivo                                     |       |            |           |
| Passivo não corrente                        |       |            |           |
| Financiamentos obtidos                      |       | 2.000.000  |           |
|                                             |       | 2.000.000  |           |
| Passivo corrente                            |       |            |           |
| Fornecedores                                |       | 1.750.000  |           |
| Estado e outros entes públicos              |       | 200.000    |           |
|                                             |       | 1.950.000  |           |
| Total do passivo                            |       | 3.950.000  |           |
| Total do capital próprio e do passivo       |       | 20.780.000 |           |
|                                             |       |            |           |

## Classificação de Balanços

### **a) Quanto aos motivos determinantes da sua elaboração**

- *Balanço de fundação*, se mostra o património da empresa no momento da sua criação. É pois o primeiro Balanço.
- *Balanço de liquidação*, se é elaborado nas empresas que entram em liquidação e se dissolvem.
- *Balanço de partilha*, se corresponde ao último balanço de liquidação e é constituído por valores definitivos.
- *Balanço de gestão*, se tem por fim o apuramento de resultados e/ou a determinação da situação patrimonial.

### **b) Quanto à especialização dos exercícios:**

- *Balanço inicial*, se é elaborado no início de cada exercício económico (entende-se por exercício económico o período de tempo, geralmente um ano, no fim do qual a empresa faz o apuramento dos lucros ou prejuízos desse período).
- *Balanço final*, se é realizado no fim de cada exercício económico. Este balanço também é designado por balanço ordinário.
- *Balanços intermédios*, se são efectuados periodicamente dentro de cada exercício económico e pelos motivos mais diversos, tais como falecimento de sócio, cessão de quotas, etc. Estes também se designam por balanços extraordinários.

### **c) Quanto à natureza histórica ou previsional:**

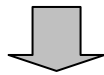
- *Balanço histórico*, se é elaborado com base em valores extraídos da contabilidade, reportando-se portanto ao passado.
- *Balanço previsional*, se apresenta valores estimados para a data a que se refere, apresentando-se pois com carácter de presunção de futuro próximo.

### 3.5. Variações Patrimoniais

Acontecimentos:

Normais ou voluntários

Extraordinários ou involuntários



#### FACTOS PATRIMONIAIS

**Factos permutativos ou qualitativos:** provocam alteração na composição do património mas não no seu valor

**Factos modificativos ou quantitativos:** provocam alteração na composição e no valor do património

- negativo: implica diminuição do valor do património
- positivo: implica aumento do valor do património.

### 3.6. Contas de Resultados

Como se obtém o resultado apurado é o que nos diz a **Demonstração dos Resultados (por Natureza)**

O **Balanço** dá-nos uma visão estática do Património.

A **Demonstração dos Resultados** (por Natureza) dá-nos uma visão dinâmica pois mostra-nos o que se passou entre dois momentos da vida da empresa.

- É um mapa composto pelos gastos suportados pela empresa e pelos rendimentos obtidos
- Pela diferença determinamos o resultado obtido em determinado momento

$$R > G \Rightarrow \text{lucro}$$

$$R = G \Rightarrow \text{resultado nulo}$$

$$R < G \Rightarrow \text{prejuízo}$$

Resultado bruto = Vendas (V) - Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)

$$RB = V - CMV$$

- Às operações que provocam um consumo do património damos o nome de **Gasto**.
- Às operações que provocam uma recuperação ou aumento do património damos o nome de **Rendimento**.

RESULTADO LÍQUIDO = Rendimentos (R) - Gastos (G)

$$RL = R - G \quad (\text{Admitindo IRC} = 0)$$

| <b>GASTOS</b>                                            | <b>RENDIMENTOS</b>                               |
|----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas | Vendas                                           |
| Fornecimentos e serviços externos                        | Prestações de serviços                           |
| Gastos com pessoal                                       | Variações nos inventários da produção            |
| Gastos com depreciação e amortização                     | Trabalhos para a própria entidade                |
| Perdas por imparidade                                    | Subsídios à exploração                           |
| Perdas por reduções de justo valor                       | Reversões                                        |
| Provisões do período                                     | Ganhos por aumentos de justo valor               |
| Outros gastos e perdas                                   | Outros rendimentos e ganhos                      |
| Gastos e perdas de financiamento                         | Juros, dividendos e outros rendimentos similares |

## DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

| <b>Rendimentos e gastos</b>                                                | <b>31 DEZ N</b> |
|----------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Rendimentos e gastos de natureza operacional<br>..... (+/-)                |                 |
| <b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b> |                 |
| Gastos/reversões de depreciação/amortização (+/-)                          |                 |
| <b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b> |                 |
| Juros (+/-)                                                                |                 |
| <b>Resultado antes de impostos</b>                                         |                 |
| Imposto sobre o rendimento do período                                      |                 |
| <b>Resultado líquido do período</b>                                        |                 |

**NOTA:** Uma entidade não deve apresentar, na DR, itens de rendimento e de gasto como itens **EXTRAORDINÁRIOS**

## **MODELO DA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS (entidades que apliquem as NCRF)**

Entidade: .....

**DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS**  
**PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N**

**UNIDADE MONETÁRIA (1)**

| RENDIMENTOS E GASTOS                                                                                               | NOTAS | PERÍODOS   |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------|------------|
|                                                                                                                    |       | N          | N-1        |
| Vendas e serviços prestados                                                                                        |       | +          | +          |
| Subsídios à exploração                                                                                             |       | +          | +          |
| Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreend. conjuntos                                          |       | +/-        | +/-        |
| Variação nos inventários da produção                                                                               |       | +/-        | +/-        |
| Trabalhos para a própria entidade                                                                                  |       | +          | +          |
| Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas                                                           |       | -          | -          |
| Fornecimentos e serviços externos                                                                                  |       | -          | -          |
| Gastos com o pessoal                                                                                               |       | -          | -          |
| Imparidade de inventários (perdas/reversões)                                                                       |       | -/+        | -/+        |
| Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)                                                                 |       | -/+        | -/+        |
| Provisões (aumentos/reduções)                                                                                      |       | -/+        | -/+        |
| Imparidade de investment. não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)                                         |       | -/+        | -/+        |
| Aumentos/reduções de justo valor                                                                                   |       | +/-        | +/-        |
| Outros rendimentos e ganhos                                                                                        |       | +          | +          |
| Outros gastos e perdas                                                                                             |       | -          | -          |
| <b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>                                         |       | <b>=</b>   | <b>=</b>   |
| Gastos/reversões de depreciação e de amortização                                                                   |       | -/+        | -/+        |
| Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)                                           |       | -/+        | -/+        |
| <b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>                                         |       | <b>=</b>   | <b>=</b>   |
| Juros e rendimentos similares obtidos                                                                              |       | +          | +          |
| Juros e gastos similares suportados                                                                                |       | -          | -          |
| <b>Resultado antes de impostos</b>                                                                                 |       | <b>=</b>   | <b>=</b>   |
| <b>Imposto sobre o rendimento do período</b>                                                                       |       | <b>-/+</b> | <b>-/+</b> |
| <b>Resultado líquido do período</b>                                                                                |       | <b>=</b>   | <b>=</b>   |
| <b>Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos)<br/>incluído no resultado líquido do período</b> |       |            |            |
| <b>Resultado líquido do período atribuível a: (2)</b>                                                              |       |            |            |
| Detentores do capital da empresa-mãe                                                                               |       |            |            |
| Interesses minoritários                                                                                            |       | =          | =          |
| <b>Resultado por acção básico</b>                                                                                  |       |            |            |

- (1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros
- (2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

## **MODELO REDUZIDO DA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS (entidades que apliquem a NCRF-PE)**

Entidade: .....  
**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS**  
**PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 200N**

| RENDIMENTOS E GASTOS                                                       | NOTAS | UNIDADE MONETÁRIA (1) |     |
|----------------------------------------------------------------------------|-------|-----------------------|-----|
|                                                                            |       | PERÍODOS              |     |
|                                                                            |       | N                     | N-1 |
| Vendas e serviços prestados                                                |       | +                     | +   |
| Subsídios à exploração                                                     |       | +                     | +   |
| Variação nos inventários da produção                                       |       | +/-                   | +/- |
| Trabalhos para a própria entidade                                          |       | +                     | +   |
| Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas                   |       | -                     | -   |
| Fornecimentos e serviços externos                                          |       | -                     | -   |
| Gastos com o pessoal                                                       |       | -                     | -   |
| Imparidade de inventários (perdas/reversões)                               |       | -/+                   | -/+ |
| Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)                         |       | -/+                   | -/+ |
| Provisões (aumentos/reduções)                                              |       | -/+                   | -/+ |
| Outras imparidades (perdas/reversões)                                      |       | -/+                   | -/+ |
| Aumentos/reduções de justo valor                                           |       | +/-                   | +/- |
| Outros rendimentos e ganhos                                                |       | +                     | +   |
| Outros gastos e perdas                                                     |       | -                     | -   |
| <b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b> |       | =                     | =   |
| Gastos/reversões de depreciação e de amortização                           |       | -/+                   | -/+ |
| <b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b> |       | =                     | =   |
| Juros e rendimentos similares obtidos                                      |       | +                     | +   |
| Juros e gastos similares suportados                                        |       | -                     | -   |
| <b>Resultado antes de impostos</b>                                         |       | =                     | =   |
| <b>Imposto sobre o rendimento do período</b>                               |       | -/+                   | -/+ |
| <b>Resultado líquido do período</b>                                        |       | =                     | =   |

(1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

**Nota:** Os itens a apresentar na DR deverão basear-se numa classificação que atenda à sua **natureza** (Demonstração dos resultados por natureza), podendo, adicionalmente, ser apresentada uma DR em que a classificação dos itens se baseie na sua **função** dentro da entidade (Demonstração dos resultados por funções).

## Exemplo (Balanço Inicial/Variações patrimoniais/Balanço final):

Entidade: Informática do Cávado e Ave Lda

BALANÇO INDIVIDUAL EM 1 DE JANEIRO DE N

Unidade monetária (euro)

| RUBRICAS                                    | NOTAS | DATAS      |           |
|---------------------------------------------|-------|------------|-----------|
|                                             |       | 1 JAN N    | 1 JAN N-1 |
| ACTIVO                                      |       |            |           |
| Activo não corrente                         |       |            |           |
| Activos fixos tangíveis                     |       | 13.900.000 |           |
| Goodwill                                    |       | 180.000    |           |
| Participações financeiras - outros métodos  |       | 2.000.000  |           |
|                                             |       | 16.080.000 |           |
| Activo corrente                             |       |            |           |
| Inventários                                 |       | 3.000.000  |           |
| Clientes                                    |       | 450.000    |           |
| Activos financeiros detidos para negociação |       | 200.000    |           |
| Caixa e depósitos bancários                 |       | 1.050.000  |           |
|                                             |       | 4.700.000  |           |
| Total do activo                             |       | 20.780.000 |           |
| CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO                   |       |            |           |
| Capital próprio                             |       |            |           |
| Capital realizado                           |       | 16.830.000 |           |
| Total do capital próprio                    |       | 16.830.000 |           |
| Passivo                                     |       |            |           |
| Passivo não corrente                        |       |            |           |
| Financiamentos obtidos                      |       | 2.000.000  |           |
|                                             |       | 2.000.000  |           |
| Passivo corrente                            |       |            |           |
| Fornecedores                                |       | 1.750.000  |           |
| Estado e outros entes públicos              |       | 200.000    |           |
|                                             |       | 1.950.000  |           |
| Total do passivo                            |       | 3.950.000  |           |
| Total do capital próprio e do passivo       |       | 20.780.000 |           |
|                                             |       |            |           |

### Operações efectuadas ao longo do exercício N:

1. Suponha que a primeira operação realizada pela empresa consistiu em levantar 50.000 € do B.T.A.
2. Recebeu 100.000 € do cliente António & Cº, Lda para pagamento das suas dívidas.
3. Pagamento à Compaq, S.A. com um cheque sobre o B.T.A. no valor de 150.000 €
4. Compra a prazo de 200.000 € de mercadorias.
5. A empresa vende a pronto pagamento 650.000 € de mercadorias que lhe haviam custado 470.000 €.
6. A empresa pagou a dinheiro 50 € de renda por uma garagem que alugou.
7. Pagou de prémio de seguro de acidentes de trabalho 400 € em dinheiro.
8. A empresa recebeu nesta data uma comunicação do B.T.A., informando-a que, na sua conta, foram creditados 20.000 € respeitantes a juros.

**RESOLUÇÃO:** Determinar a variação do património através do estudo das variações patrimoniais

|   | BALANÇO           |          |               |          |                     | DR - natureza |                                   | Facto patrimonial |              |
|---|-------------------|----------|---------------|----------|---------------------|---------------|-----------------------------------|-------------------|--------------|
|   | Activo            |          | Passivo       |          | Capital próprio     |               |                                   |                   |              |
| 1 | Depósitos à ordem | -50.000  |               |          | Variação = 0        |               |                                   | Permutativo       |              |
|   | Caixa             | +50.000  |               |          |                     |               |                                   |                   |              |
| 2 | Caixa             | +100.000 |               |          | Variação = 0        |               |                                   | Permutativo       |              |
|   | Clientes          | -100.000 |               |          | Variação = 0        |               |                                   |                   |              |
| 3 | Depósitos à ordem | -150.000 | Fornecedores  | -150.000 | Variação = 0        |               |                                   | Permutativo       |              |
| 4 | Mercadorias       | +200.000 | Fornecedores  | +200.000 | Variação = 0        |               |                                   | Permutativo       |              |
| 5 | Caixa             | +650.000 |               |          | Variação = +180.000 |               | Vendas                            | +650.000          | Modificativo |
|   | Mercadorias       | -470.000 |               |          |                     |               | CMV                               | +470.000          |              |
| 6 | Caixa             | -50      |               |          | Variação = -50      |               | FSE                               | +50               | Modificativo |
| 7 | Caixa             | -400     |               |          | Variação = -400     |               | Gastos c/pessoal                  | +400              | Modificativo |
| 8 | Depósitos à ordem | +20.000  |               |          | Variação = +20.000  |               | Juros D. e outros rend. similares | +20.000           | Modificativo |
|   | Total activo      | +249.550 | Total passivo | +50.000  | Total CP            | + 199.550     | Gastos                            | +470.450          |              |
|   |                   |          |               |          |                     |               | Rendimentos                       | +670.000          |              |
|   |                   |          |               |          |                     |               | Res.liquido                       | 199.550           |              |

Em síntese:

|                             | Variação | SI         | SF         |
|-----------------------------|----------|------------|------------|
| <b>Activo</b>               |          |            |            |
| Caixa e depósitos bancários | 619.550  | 1.050.000  | 1.669.550  |
| Clientes                    | -100.000 | 450.000    | 350.000    |
| Mercadorias                 | -270.000 | 3.000.000  | 2.730.000  |
| Total activo                | 249.550  | 20.780.000 | 21.029.550 |
| <b>Passivo</b>              |          |            |            |
| Fornecedores                | 50.000   | 1.750.000  | 1.800.000  |
| Total passivo               | 50.000   | 3.950.000  | 4.000.000  |
| <b>Capital próprio</b>      | 199.550  | 16.830.000 | 17.029.550 |

**Demonstração dos resultados por naturezas.**

**Período findo em 31 de Dezembro de N**

| RENDIMENTOS E GASTOS                                                       | PERÍODOS       |     |
|----------------------------------------------------------------------------|----------------|-----|
|                                                                            | N              | N-1 |
| Vendas e serviços prestados                                                | 650.000        |     |
| Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas                   | -470.000       |     |
| Fornecimentos e serviços externos                                          | -50            |     |
| Gastos com o pessoal                                                       | -400           |     |
| <b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b> | <b>179.550</b> |     |
| Gastos/reversões de depreciação e de amortização                           | 0              |     |
| Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)   | 0              |     |
| <b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b> | <b>179.550</b> |     |
| Juros e rendimentos similares obtidos                                      | 20.000         |     |
| Juros e gastos similares suportados                                        | 0              |     |
| <b>Resultado antes de impostos</b>                                         | <b>199.550</b> |     |
| <b>Imposto sobre o rendimento do período</b>                               | <b>0</b>       |     |
| <b>Resultado líquido do período</b>                                        | <b>199.550</b> |     |

**Balanço individual em 31 de Dezembro de N**

| RUBRICAS                                     | NOTAS | DATAS             |            |
|----------------------------------------------|-------|-------------------|------------|
|                                              |       | 31 DEZ N          | 31 DEZ N-1 |
| <b>ACTIVO</b>                                |       |                   |            |
| <b>Activo não corrente</b>                   |       |                   |            |
| Activos fixos tangíveis                      |       | 13.900.000        |            |
| Goodwill                                     |       | 180.000           |            |
| Participações financeiras - outros métodos   |       | 2.000.000         |            |
|                                              |       | 16.080.000        |            |
| <b>Activo corrente</b>                       |       |                   |            |
| Inventários                                  |       | 2.730.000         |            |
| Clientes                                     |       | 350.000           |            |
| Activos financeiros detidos para negociação  |       | 200.000           |            |
| Caixa e depósitos bancários                  |       | 1.669.550         |            |
|                                              |       | 4.949.550         |            |
| <b>Total do activo</b>                       |       | <b>21.029.550</b> |            |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>             |       |                   |            |
| <b>Capital próprio</b>                       |       |                   |            |
| Capital realizado                            |       | 16.830.000        |            |
| Resultado líquido do período                 |       | 199.550           |            |
| <b>Total do capital próprio</b>              |       | 17.029.550        |            |
| <b>Passivo</b>                               |       |                   |            |
| <b>Passivo não corrente</b>                  |       |                   |            |
| Financiamentos obtidos                       |       | 2.000.000         |            |
|                                              |       | 2.000.000         |            |
| <b>Passivo corrente</b>                      |       |                   |            |
| Fornecedores                                 |       | 1.800.000         |            |
| Estado e outros entes públicos               |       | 200.000           |            |
|                                              |       | 2.000.000         |            |
| <b>Total do passivo</b>                      |       | 4.000.000         |            |
| <b>Total do capital próprio e do passivo</b> |       | <b>21.029.550</b> |            |

**Conclusões das variações patrimoniais:**

- se, por uma operação, são afectadas contas do mesmo membro do balanço, a extensão de uma aumenta e a da outra diminui pelo mesmo valor;
- se, por uma operação, são afectadas contas de membros diferentes do balanço, então as suas extensões sofrem variações do mesmo sinal e de igual montante;
- se, por uma operação, são afectadas contas de resultados então o valor do património sofrerá alterações.

**Lançamentos**

Depois de verificadas as variações patrimoniais, estas vão ser registadas num:

**Lançamento** - registo de um facto em dispositivo gráfico apropriado, obedecendo aos princípios da digrafia (Luca Paccioli, Sec. xv), completado pela menção do documento e do respectivo valor monetário.

Para se fazer um lançamento deve-se:

- 1 - analisar o facto patrimonial ( documento)
- 2 - verificar as contas afectadas pelo respectivo facto
- 3 - constatar dos aumentos e/ou diminuições nas contas
- 4 - aplicar a regra para o movimento das contas

Um lançamento **compõe-se** de:

- data
- conta ou contas a debitar e creditar
- descrição ou histórico; explicação sucinta do facto patrimonial
- valor correspondente às variações provocadas nas contas

### Classificação segundo o n.º de contas movimentadas

#### **Lançamento simples**

*1ª fórmula: um débito = um crédito*

#### **Lançamento complexo**

*2ª fórmula: um débito = vários créditos*

*3ª fórmula: vários débitos = um crédito*

*4ª fórmula: vários débitos = vários créditos*

### Outra Classificação

Lançamentos de abertura

Lançamentos correntes

Lançamentos de regularização

Lançamentos de transferência ou apuramento de resultados

Lançamentos de encerramento ou fecho

Lançamentos de reabertura

Um lançamento é feito nos dois livros básicos da contabilidade:  
Diário; Razão.

### 3.7. Diário /Razão

**DIÁRIO** - serve para fazer o registo cronológico, em assento separado, de cada uma das operações que modificam o património

(Registo cronológico- ordem de datas)

**RAZÃO** - serve para fazer o registo das operações do diário, ordenadas a débito e crédito, em relação a cada uma das respectivas contas para se conhecer o estado e a situação de qualquer delas, sem necessidade de recorrer ao exame e separação de todos os lançamentos cronologicamente escriturados no diário.

(Registo sistemático – ordem de contas)

#### Traçado do diário (modelo clássico)

| a) | b) | c) | d) | e) | f) |
|----|----|----|----|----|----|
|    |    |    |    |    |    |

a) n.º do lançamento;

b) preposição “a”;

c) cabeçalho e descrição do lançamento;

d) n.º de fólio no razão geral;

e) coluna auxiliar das importâncias (a utilizar somente nos lançamentos compostos, ou seja, da 2ª, 3ª ou 4ª fórmulas);

f) coluna principal das importâncias.

## Outros traçados do diário

| data | n.º<br>registo | descrição da operação | contas a<br>movimentar | valor a<br>débito | valor a<br>crédito |
|------|----------------|-----------------------|------------------------|-------------------|--------------------|
|      |                |                       |                        |                   |                    |
|      |                |                       |                        |                   |                    |
|      |                |                       |                        |                   |                    |

ou

| data | n.º<br>registo | descrição da operação | contas a<br>débito | contas a<br>crédito | valor |
|------|----------------|-----------------------|--------------------|---------------------|-------|
|      |                |                       |                    |                     |       |
|      |                |                       |                    |                     |       |
|      |                |                       |                    |                     |       |

### Exemplo:

Operações: Dia 20/10 – compra de mercadorias a prazo, no valor de 1.000 €  
 Dia 21/10 – venda a prazo de mercadorias no valor de 1.200€ que  
 haviam custado 750 €

### (modelo clássico):

|   |   |                                |              |       |
|---|---|--------------------------------|--------------|-------|
| 1 |   | Barcelos, 20 de Outubro de n   |              |       |
|   | a | Mercadorias                    |              |       |
|   |   | Fornecedores                   |              |       |
|   |   | Factura n.º X de               |              | 1.000 |
|   |   | 21/10                          |              |       |
| 2 |   | Diversos                       |              |       |
|   | a | Diversos                       |              |       |
|   |   | Factura n.º x para             |              |       |
|   |   | Custo das mercadorias vendidas | 750          |       |
|   |   | Clientes                       | <u>1.200</u> |       |
|   |   |                                | <u>1.950</u> |       |
|   | a | Mercadorias                    | 750          |       |
|   | a | Vendas                         | <u>1.200</u> | 1.950 |

(outro traçado):

| data | descrição da operação | contas a débito | contas a crédito | valor   |
|------|-----------------------|-----------------|------------------|---------|
| 1    | Factura n.º x de...   | 32              |                  | 1.000 € |
|      |                       |                 | 22               | 1.000 € |
| 2    | Factura n.º x para... | 21              |                  | 1.200 € |
|      |                       |                 | 71               | 1.200 € |
|      | CMV                   | 61              |                  | 750 €   |
|      |                       |                 | 32               | 750 €   |

Traçado do razão (modelo dispositivo bilateral simplificado)

| Deve |    |    |    |    | Título da Conta | Haver |    |    |    |  |
|------|----|----|----|----|-----------------|-------|----|----|----|--|
| a)   | b) | c) | d) | e) | a)              | b)    | c) | d) | e) |  |
|      |    |    |    |    |                 |       |    |    |    |  |

a) ano e mês

b) dia

c) preposição “a” (lado esquerdo) e “de” (lado direito)

d) contrapartida da conta a movimentar

e) importância

**Exemplo:**

04/01: Recebimento de clientes ..... 50.000 €

18/01: Pagamento a fornecedores ...150.000 €

**Caixa**

|          |   |   |          |          |          |    |    |              |          |
|----------|---|---|----------|----------|----------|----|----|--------------|----------|
| N<br>Jan | 4 | a | Clientes | 50.000 € | N<br>Jan | 18 | de | Fornecedores | 150.000€ |
|----------|---|---|----------|----------|----------|----|----|--------------|----------|

**Clientes**

|  |  |  |  |  |          |   |    |       |         |
|--|--|--|--|--|----------|---|----|-------|---------|
|  |  |  |  |  | N<br>Jan | 4 | de | Caixa | 50.000€ |
|--|--|--|--|--|----------|---|----|-------|---------|

**Fornecedores**

|          |    |   |       |           |  |  |  |  |  |
|----------|----|---|-------|-----------|--|--|--|--|--|
| N<br>Jan | 18 | a | Caixa | 150.000 € |  |  |  |  |  |
|----------|----|---|-------|-----------|--|--|--|--|--|

### 3.8. Balancete de Verificação

Documento que resume todo o movimento efectuado no razão, isto é, um resumo metódico do movimento a débito e a crédito dos saldos das contas utilizadas pela empresa durante um determinado período de tempo.

#### Dele constam:

- O nome de todas as contas utilizadas pela empresa no período;
- Os movimentos acumulados nas contas a débito e a crédito;
- Os saldos apresentados pelas contas utilizadas.

#### Chama-se de verificação porque:

- A soma de todas as importâncias nele registados a débito tem de ser igual à soma de todas as importâncias nele registadas a crédito;
- A soma dos saldos devedores tem de ser igual à soma dos saldos credores nele registados.

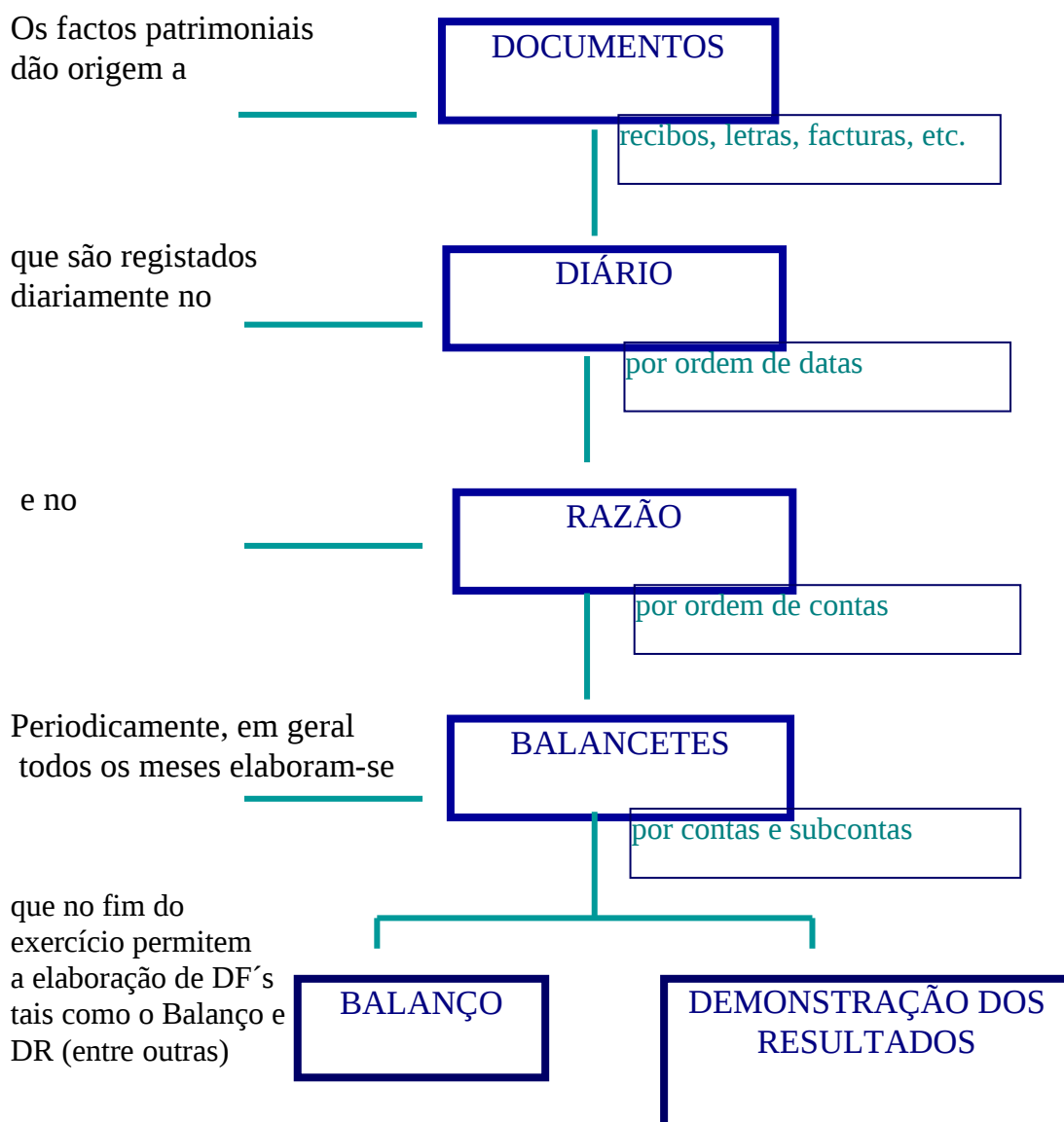
#### Para a sua elaboração seguem-se os seguintes passos:

- Na coluna Débito escreve-se o total das somas registadas a débito das contas;
- Na coluna Crédito escreve-se o total das somas registadas a crédito das contas;
- Na coluna Saldos Devedores o excedente dos débitos sobre os créditos das contas;
- Na coluna Saldos Credores o excedente dos créditos sobre os débitos das contas.

#### Traçado do balancete

| Contas | Débitos | Créditos | Saldos    |          |
|--------|---------|----------|-----------|----------|
|        |         |          | Devedores | Credores |
|        |         |          |           |          |
| Total  | D       | C        | Sd        | Sc       |

## ORGANIZAÇÃO CONTABILÍSTICA



### 3.9. Balanço Final e Demonstração dos Resultados por Natureza

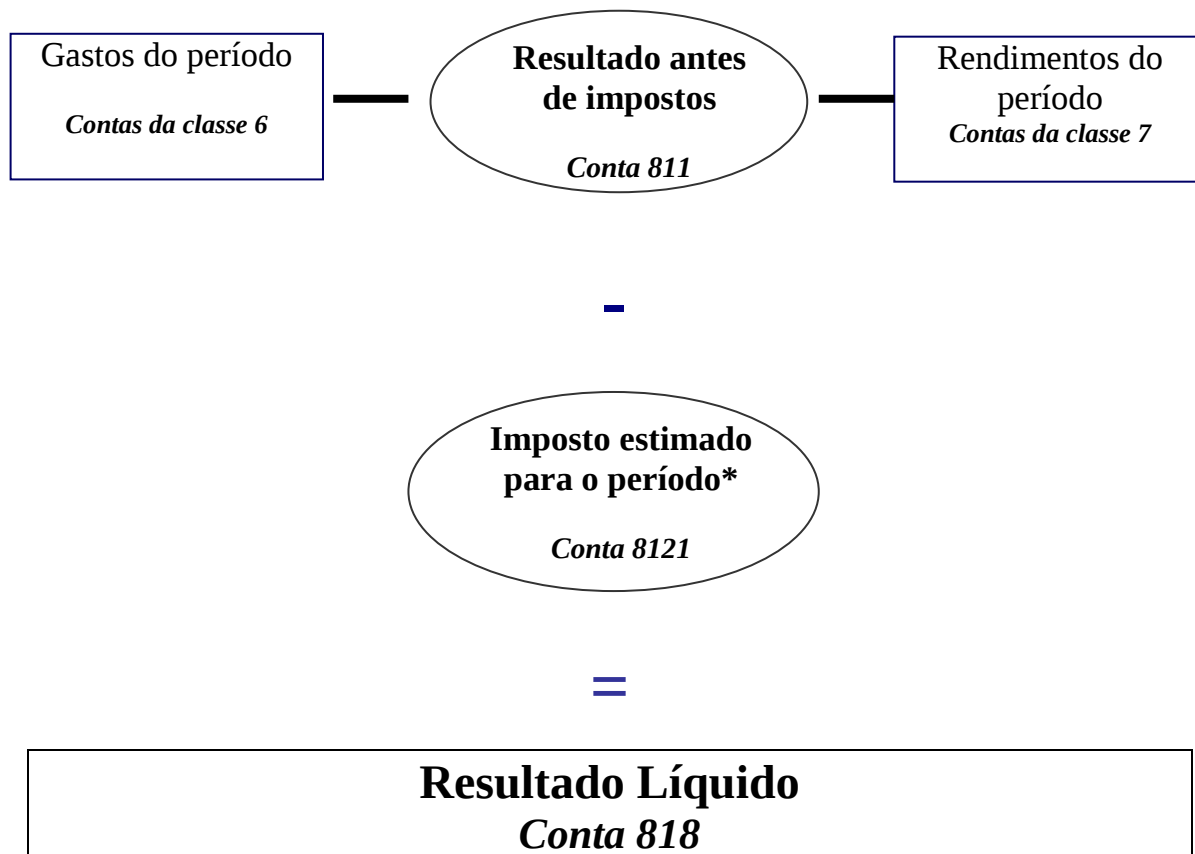
#### DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

| Rendimentos e Gastos                                                       | 31 DEZ N |
|----------------------------------------------------------------------------|----------|
| Rendimentos e gastos de natureza operacional<br>..... (+/-)                |          |
| <b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b> |          |
| Gastos/reversões de depreciação/amortização (+/-)                          |          |
| <b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b> |          |
| Juros (+/-)                                                                |          |
| <b>Resultado antes de impostos</b>                                         |          |
| Imposto sobre o rendimento do período                                      |          |
| <b>Resultado líquido do período</b>                                        |          |

#### BALANÇO

| RUBRICAS                                  | 31 DEZ N |
|-------------------------------------------|----------|
| <b>ACTIVO</b>                             |          |
| Activo não corrente                       |          |
| ...                                       |          |
| Activo corrente                           |          |
| ...                                       |          |
| <b>Total do activo</b>                    |          |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>          |          |
| <b>Capital Próprio</b>                    |          |
| Capital realizado                         |          |
| ...                                       |          |
| Resultado líquido do período              |          |
| <b>Total do Capital Próprio</b>           |          |
| <b>Passivo</b>                            |          |
| Passivo não corrente                      |          |
| ...                                       |          |
| Passivo Corrente                          |          |
| ...                                       |          |
| <b>Total do Passivo</b>                   |          |
| <b>Total do Capital Próprio e Passivo</b> |          |

## APURAMENTO DOS RESULTADOS



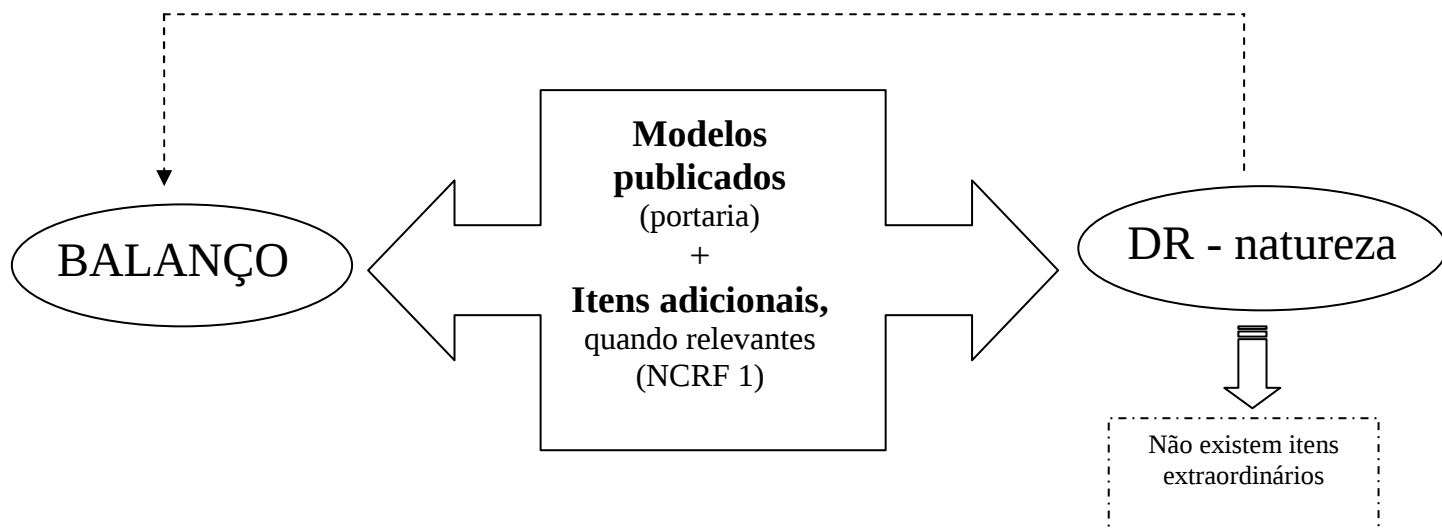
\* “Considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais<sup>29</sup> por contrapartida da conta 241- Estado e Outros Entes Públicos – Imposto sobre o rendimento” (SNC, notas de enquadramento) (sugere-se o uso da conta 2413- Imposto estimado), dando origem ao lançamento:

| Data    | Descrição da operação | Contas a débito | Contas a crédito | Valor |
|---------|-----------------------|-----------------|------------------|-------|
| 31/12/n | Estimativa de imposto | 8121            | 2413             | X     |

<sup>29</sup> Para efeitos de resolução dos exercícios de Contabilidade Financeira I o cálculo da quantia estimada para o imposto incidirá sobre o Resultado Antes de Impostos (RAI), e apenas quando RAI > 0

## EM SÍNTESE:

Ligação através do Resultado Líquido



**4. CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES****4.1. Caixa e Depósitos à Ordem****CLASSE 1 – Meios Financeiros Líquidos**

“Esta classe destina-se a registar os meios financeiros líquidos que incluem, quer o dinheiro e depósitos bancários quer todos os activos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados” – SNC: Código de Contas/Notas de Enquadramento.

**Esta classe inclui as seguintes contas:**

- 11 Caixa
- 12 Depósitos à Ordem
- 13 Outros depósitos bancários
- 14 Instrumentos Financeiros

NCRF aplicáveis:

- NCRF 23: “Efeitos de alterações em taxas de câmbio
- NCRF 27: “Instrumentos Financeiros”

**11 - CAIXA****A - CONTEÚDO**

Desta conta fazem parte os meios líquidos de pagamento de propriedade da empresa, tais como:

- notas de banco,
- moedas metálicas de curso legal,
- cheques e
- vales postais, nacionais e estrangeiros.

## B - MOVIMENTAÇÃO

Esta conta ao seguir as regras do activo, movimenta-se da seguinte forma:

| 11 CAIXA      |            |
|---------------|------------|
| Saldo inicial | pagamentos |
| Recebimentos  |            |

O saldo da conta caixa é sempre devedor.

### Constituição do Saldo de Caixa:

O saldo inicial da conta Caixa resulta de levantamentos das contas de depósitos à ordem; sendo reforçado pelos recebimentos e também, sempre que necessário, por novos levantamentos das contas bancárias.

Pela constituição do saldo efectua-se o seguinte lançamento:

| 12 Depósitos à ordem |     | 11 Caixa |
|----------------------|-----|----------|
| X                    | ← → | X        |

### Saídas de Caixa:

A conta Caixa é utilizada para registar pagamentos efectuados relativos a fornecimentos correntes, como por exemplo, pagamento de despesas de correio (comunicação), artigos de limpeza, água e electricidade (estes últimos quando não sejam pagos por transferência bancária), entre outros.

Por tais pagamentos o lançamento a efectuar será o seguinte:

| 11 Caixa |     | 62 FSE |
|----------|-----|--------|
| Y        | ← → | Y      |

## C - CONTAS DIVISIONÁRIAS

Apesar do código de contas do SNC não mencionar a forma como a conta Caixa se pode dividir, nada nos impede de subdividi-la nas seguintes subcontas:

- 11.1 Caixa A
- 11.2 Caixa B
- (...)
- 11.9** Transferências de caixa

Esta subdivisão poderá ser utilizada para empresas que possuam mais do que uma Caixa, por exemplo: Caixa A – Sede de Braga e Caixa B – Filial de Barcelos; utilizando para a contabilização das transferências entre ambas a conta que aqui indicamos para o efeito e que denominamos de transferências de caixa, à qual atribuímos o código 119.

Os movimentos relativos às transferências de caixa, e caso a empresa utilize estas contas divisionárias, são os seguintes:

(1) Aquando da transferência



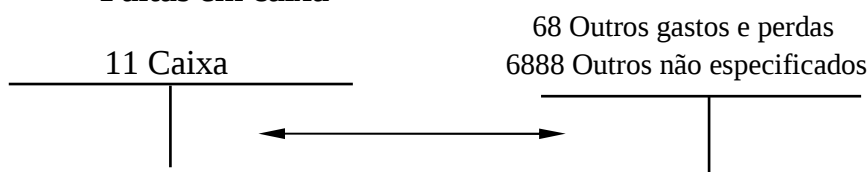
(2) Aquando da recepção da transferência



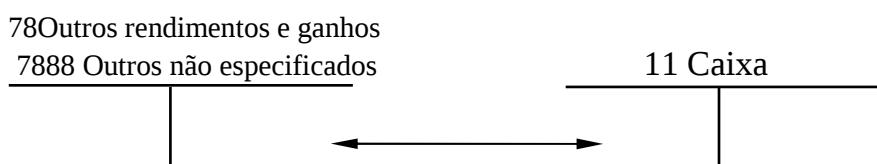
#### D - CONFERÊNCIA DIÁRIA DO SALDO DE CAIXA

No final de cada dia é necessário conferir os valores em cofre comparativamente com o saldo da contabilidade existente na conta Caixa. Dessa conferência podem resultar dois tipos de diferenças, a saber:

##### **- Faltas em caixa**



##### **- Sobras em caixa**



## **12 - DEPÓSITOS À ORDEM**

### **A - CONCEITO**

Os depósitos à ordem são depósitos em instituições bancárias cujos valores são exigíveis em qualquer momento, e por isso se denominam de “depósitos à vista”.

Os depósitos à ordem constituem, portanto, meios de pagamento.

### **B - CONTAS DIVISIONÁRIAS**

Apesar do Código de Contas do SNC nada referir quanto à subdivisão desta conta, podemos subdividi-la conforme os Bancos com os quais a empresa trabalha e dentro destes pelos respectivos números das contas bancárias existentes.

12 Depósitos à ordem  
     121 Banco A  
         1211 Conta nº xxxxx  
         1212 Conta nº yyyyy  
         (...)  
     122 Banco B  
         (...)

### **C - MOVIMENTAÇÃO**

Tal como a conta Caixa, a conta Depósitos à Ordem também segue as regras de movimentação do Activo, sendo os movimentos mais comuns os seguintes:

| 12 Depósitos à ordem     |                        |
|--------------------------|------------------------|
| Saldo inicial            | Levantamentos          |
| Depósitos                | Operações equivalentes |
| Operações equivalentes   | cheques emitidos       |
| desconto letras          | ordens transferências  |
| cobrança títulos/recibos | ordens pagamentos      |
| juros vencidos           | reembolso empréstimos  |
| empréstimos obtidos      | juros empréstimos      |
| ...                      | ...                    |

Regra geral, o saldo da conta depósitos à ordem é devedor na contabilidade do depositante (empresa) e credor na contabilidade da instituição bancária.

Contudo, pode ocorrer que a empresa tenha permissão para sacar a descoberto, o que significa que a empresa fez um acordo com o banco no qual o banco a autoriza a utilizar quantias, para além das depositadas à ordem, até um valor limite previamente estabelecido e durante um determinado prazo. Nas situações em que haja um descoberto bancário, o saldo dessa conta específica de depósitos à ordem é credor na contabilidade da empresa e representa uma obrigação para a empresa.

### **13 – OUTROS DEPÓSITOS BANCÁRIOS**

#### **A - CONTEÚDO**

Esta conta reúne os depósitos que não sejam classificados como depósitos à ordem, reunindo portanto os chamados depósitos a prazo.

#### **B - CONTAS DIVISIONÁRIAS**

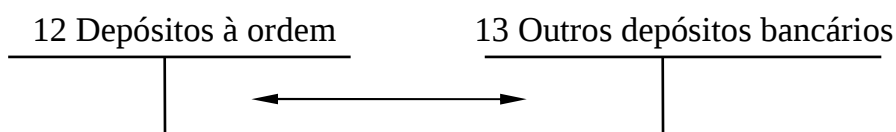
Tal como na conta de depósitos à ordem podemos subdividir esta conta da seguinte forma:

13 Outros depósitos bancários  
     131 Banco A  
         1311 Conta nº aaaaaaa  
         1312 Conta nº bbbbbb  
     132 Banco B  
         (...)

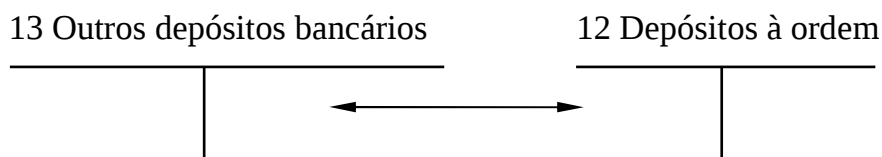
#### **C - MOVIMENTAÇÃO**

Seguindo as regras de movimentação do activo, as operações mais usuais com a conta de outros depósitos bancários são as seguintes:

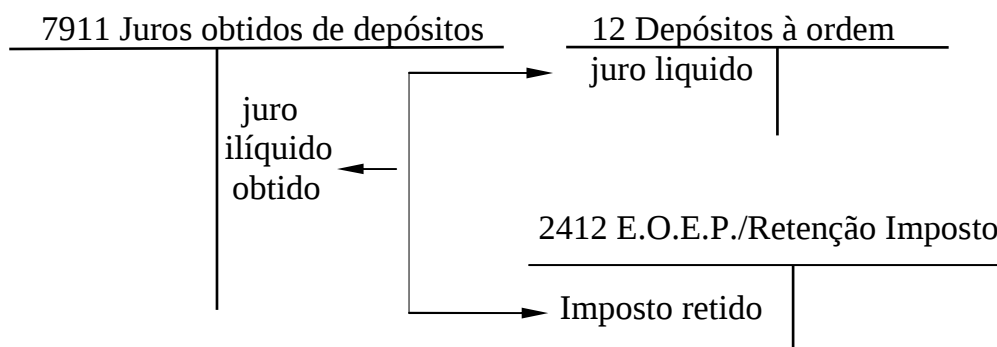
(1) Pelos depósitos efectuados



(2) Pelos levantamentos ou transferências de conta



(3) Pelo vencimento dos juros



## **14 - Instrumentos Financeiros<sup>30</sup>**

### **A - CONCEITO**

As notas de enquadramento do SNC mencionam que a conta Instrumentos Financeiros “visa reconhecer todos os instrumentos financeiros que não sejam caixa (conta 11) ou depósitos bancários que não incluam derivados (contas 12 e 13) que sejam mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados. Consequentemente excluem-se desta conta os restantes instrumentos financeiros que devam ser mensurados ao custo, custo amortizado ou método da equivalência patrimonial (classe 2 ou conta 41)”.

A esta conta aplica-se a NCRF nº 27.

### **B – CONTAS DIVISIONÁRIAS**

Esta conta subdivide-se nas seguintes contas divisionárias:

141 Derivados

142 Instrumentos financeiros detidos para negociação

143 Outros activos e passivos financeiros (justo valor através dos resultados)

É um exemplo de instrumentos financeiros detidos para negociação as acções e obrigações adquiridas com a finalidade de venda ou de recompra num prazo muito próximo (cfr. §16 da NCRF nº 27).

<sup>30</sup> O estudo desta conta será abordado em Contabilidade Financeira II, aquando o estudo da conta 41-Investimentos Financeiros.

## **Mensuração das disponibilidades em moeda estrangeira**

### **A – ENQUADRAMENTO**

Por vezes as empresas efectuam transacções em moeda estrangeira que originam variações nos resultados da empresa, em virtude da flutuação da taxa de câmbio da moeda.

A **NCRF nº 23** – “Efeitos de alterações em taxas de câmbio”, vem regular a forma como as transacções, e os saldos, em moeda estrangeira devem ser incluídas nas demonstrações financeiras.

#### **Mensuração inicial:**

A esse respeito, o §21 da NCRF nº 23 refere que “uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do **reconhecimento inicial** na moeda funcional, pela aplicação à quantia da moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional<sup>31</sup> e a moeda estrangeira à data da transacção”.

Isto significa que as disponibilidades em moeda estrangeira são contabilizadas ao câmbio do dia em que são adquiridas.

#### **Mensuração subsequente:**

Contudo, acrescenta na alínea a) do §23 dessa mesma norma que à **data de cada balanço** “os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio de fecho”.

O mesmo será dizer que à data das demonstrações financeiras (normalmente 31/12) os valores monetários em moeda estrangeira devem ser expressos ao câmbio em vigor nessa data.

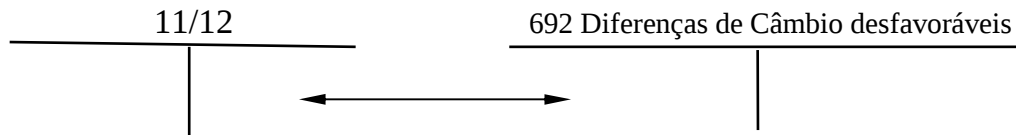
As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma empresa “a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores, devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram”<sup>32</sup> (§27 da NCRF nº 23).

<sup>31</sup> Entende-se por moeda funcional “a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera” (§8 da NCRF nº 23).

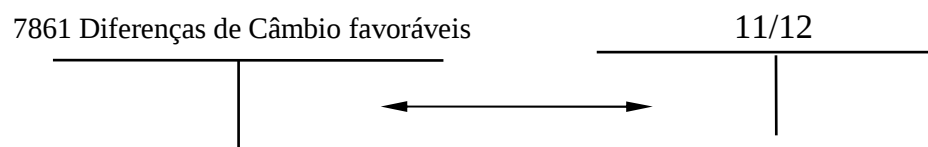
<sup>32</sup> Exceptuam-se aqui os investimentos líquidos numa unidade operacional estrangeira, que possui um tratamento específico referido no §31 da NCRF nº 23.

## B – CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CâMBIO

### - Diferenças de câmbio desfavoráveis



### - Diferenças de câmbio favoráveis



## 4.2. Compras e Outras Operações com Fornecedores

### CONTA 22 FORNECEDORES:

#### A - CONCEITO

“Regista os movimentos com os vendedores de bens e de serviços, com excepção dos destinados aos investimentos da entidade” (SNC: Código de Contas/Notas de enquadramento).

#### B - CONTAS DIVISIONÁRIAS

##### 22 Fornecedores

- 221 Fornecedores c/c
- 222 Fornecedores títulos a pagar
- 225 Facturas em recepção e conferência
- 228 Adiantamentos a fornecedores
- 229 Perdas por imparidade acumuladas<sup>33</sup>

#### C - MOVIMENTAÇÃO

A conta 22 – Fornecedores movimenta-se seguindo as regras do passivo, a saber:

| 22 Fornecedores               |                              |
|-------------------------------|------------------------------|
| Pagamento                     | Saldo inicial                |
| Notas crédito de fornecedores | Facturas de fornecedores     |
| Devoluções de compras         | Notas débito de fornecedores |

#### Conta 221- Fornecedores c/c

Incluem-se nesta conta todos os registos resultantes de compras de bens e serviços, para utilização ou consumo na actividade corrente da empresa, desde que:

- não sejam titulados
- não estejam em recepção ou conferência
- não sejam destinados a investimentos (imobilizado) da entidade

| 221 Fornecedores c/c          |                                       |
|-------------------------------|---------------------------------------|
| Pagamentos                    | Saldo inicial                         |
| Notas crédito de fornecedores | Facturas de fornecedores              |
| Devoluções de compras         | Notas débito de fornecedores          |
| Aceite de títulos             | Anulação de títulos                   |
| Anulação de adiantamentos     | Transferência de facturas em recepção |

<sup>33</sup> Esta conta será estudada em Contabilidade Financeira II.

A conta 221- Fornecedores c/c é normalmente movimentada por contrapartida da conta 31 – Compras, nas compras de inventários a prazo, ou da conta 62 - Fornecimentos e serviços externos, na aquisição de bens ou serviços a prazo, seguindo as regras que a seguir se descrevem.

### Situação 1: COMPRAS A PRAZO DE INVENTÁRIOS

A conta 31 – Compras, é utilizada para registar a compra de inventários (existências). De acordo com o §9 da NCRF nº 18 – “Inventários”, os inventários devem ser mensurados pelo menor entre o custo e o valor realizável líquido.

Os §§10-22 da mesma norma referem como se determina o custo dos inventários<sup>34</sup>, mencionando que este deve incluir o custo de compra (ou aquisição), os custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e condições actuais.

Relativamente ao *custo de compra*, o §11 da NCRF nº 18, menciona que este deve incluir o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços. Devem deduzir-se ao custo de compra descontos de natureza comercial e abatimentos.

Em suma, o custo de compra resume-se ao seguinte:

$$\text{Custo de Compra} = \text{Preço de compra} + \text{despesas adicionais de compra} - \text{Descontos comerciais e abatimentos}$$

| 31 Compras          |                                               |
|---------------------|-----------------------------------------------|
| Preço de compra     | Devoluções de compras                         |
| Despesas adicionais | Descontos e abatimentos de natureza comercial |
|                     | Anulações e correcções de facturas            |
|                     | Pela entrada de bens em armazém               |

<sup>34</sup> A respeito da mensuração dos inventários, veja-se com mais pormenor o capítulo 4.4. – Inventários.

## Desdobramento

### 31 Compras

311 Mercadorias

312 Matérias primas, subsidiárias e de consumo

313 Activos biológicos

....

317 Devoluções de compras

318 Descontos e abatimentos em compras

e ainda podemos subdividir as contas 311, 312 e 313 do seguinte modo:

### 311 Mercadorias

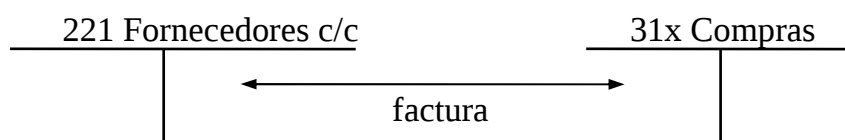
3111 Mercado nacional

3112 Países comunitários

3113 Países terceiros

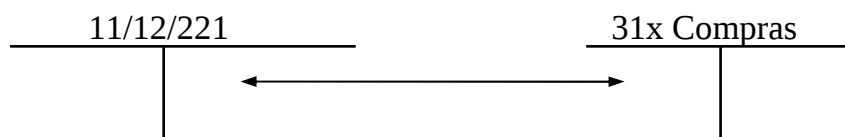
Nota: A conta compras não é uma conta de balanço nem de Demonstração dos Resultados, o seu saldo é transferido para a respectiva subconta da classe 3 (conforme o tipo de existência que se está a adquirir), o momento dessa transferência<sup>35</sup> dependerá do tipo de inventário utilizado: inventário permanente – transferência aquando a entrada dos bens em armazém; inventário periódico (intermitente) – transferência no final do período.

## COMPRAS A PRAZO



Nota: Tratando-se de uma compra a pronto pagamento (factura-recibo), em vez de registarmos na conta 22, levaremos para meios financeiros líquidos, isto é, para caixa ou depósitos bancários, dependendo da forma como foi efectuado o pagamento.

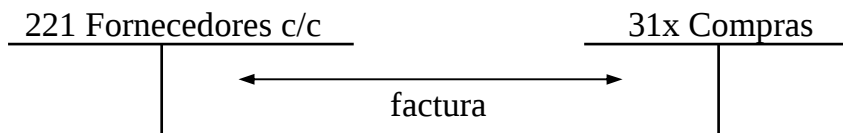
## DESPESAS ADICIONAIS DE COMPRA



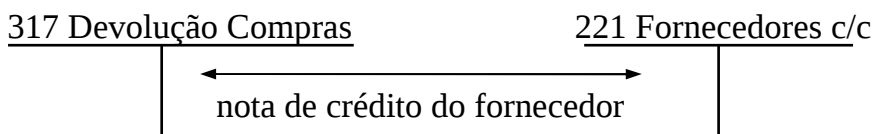
<sup>35</sup> Esta matéria será leccionada em pormenor no capítulo 4.4 – Inventários.

## DEVOLUÇÕES DE COMPRAS (CONTA 317)

(1) Aquando da compra a prazo



(2) Aquando da devolução de compras



A conta 317 pode ainda subdividir-se do seguinte modo:

317 Devoluções de compras

3171 Devoluções de mercadorias

3172 Devoluções de matérias primas, subsidiárias e de consumo

3173 Devoluções de activos biológicos

## DESCONTOS E ABATIMENTOS EM COMPRAS

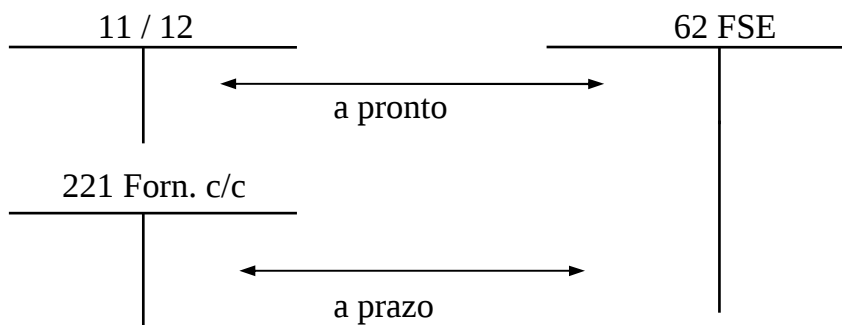
Os descontos podem ser um de dois tipos, a saber:

- *Descontos Comerciais*: Descontos de quantidade; Abatimentos de revenda; Bónus. Estes estão usualmente relacionados com as quantidades. Este tipo de descontos abatem ao custo de compra do inventário.
- *Descontos Financeiros*: Descontos de pronto pagamento ou de antecipação de pagamento. Estes estão usualmente relacionados com o pagamento. Este tipo de descontos não afectam o custo de compra e representam um rédito para a empresa.

| Classificação dos descontos  | Formas de concessão                             | Contabilização                                                               |
|------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Descontos comerciais</b>  | Incluídos na factura                            | Contabiliza-se a factura (31x/221) pelo valor líquido de descontos.          |
|                              | Fora da factura (nota de crédito do fornecedor) | 221/318 pelo valor do desconto                                               |
| <b>Descontos Financeiros</b> | Incluídos na factura                            | Contabiliza-se a factura (31x/221) e ainda: 221/782 – pelo valor do desconto |
|                              | Fora da factura (nota de crédito do fornecedor) | 221/782 – pelo valor do desconto                                             |

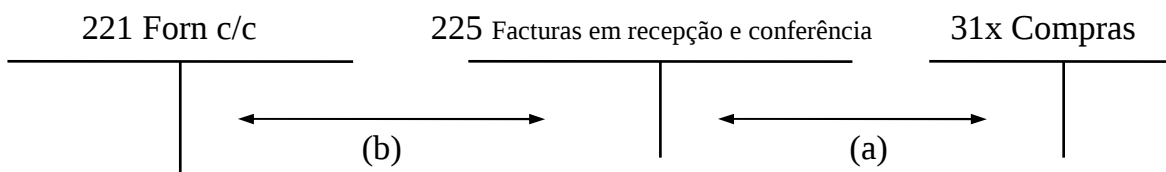
## Situação 2: COMPRAS DE OUTROS BENS E SERVIÇOS

Tratando-se de outros bens e serviços, e já não de inventários, não movimentamos a conta compras mas sim a conta 62 – Fornecimentos e serviços externos, da seguinte forma:



### Conta 225 – Facturas em Recepção e Conferência

Destina-se a contabilizar as compras cujas facturas ainda não foram registadas na conta 221, porque não chegaram à empresa ou não se encontram conferidas.



- (a) Contabilização da compra, cuja factura não foi recebida ou conferida (registo provisório)
- (b) Contabilização da factura respeitante à compra atrás referida (registo definitivo)

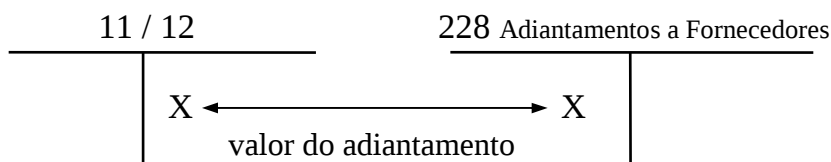
## **Conta 228 e 39– Adiantamentos**

Os adiantamentos efectuados a terceiros podem ser:

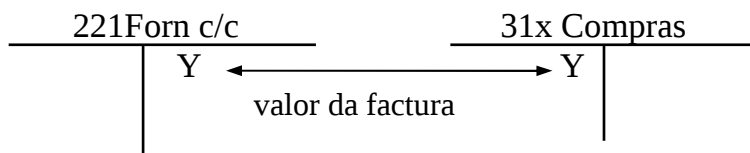
- Adiantamentos monetários: adiantamentos efectuados a fornecedores relativamente a transacções cujo preço não esteja previamente fixado. Estes adiantamentos são registados na conta 228 – Adiantamentos a fornecedores. Pela recepção da factura, tais valores serão transferidos para as respectivas subcontas da conta 221.
- Adiantamentos não monetários: adiantamentos efectuados a fornecedores relativamente a transacções cujo preço esteja previamente fixado. Estes adiantamentos são registados na conta 39 – Adiantamentos por conta de compras. Pela recepção da factura tais valores devem ser transferidos para as respectivas subcontas da conta 221.

### ADIANTAMENTO MONETÁRIO (preço não está previamente fixado)

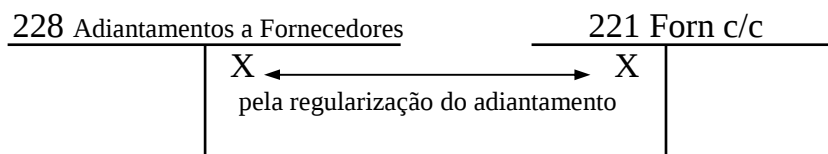
(1) Pelo adiantamento



(2) Pela contabilização da factura do fornecedor

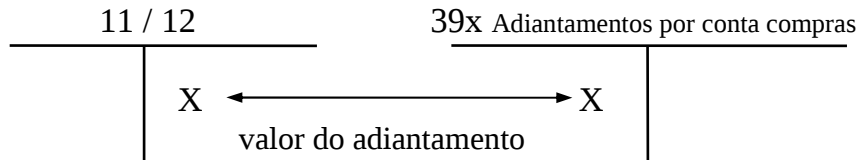


(3) Pela regularização do adiantamento, aquando da recepção da factura

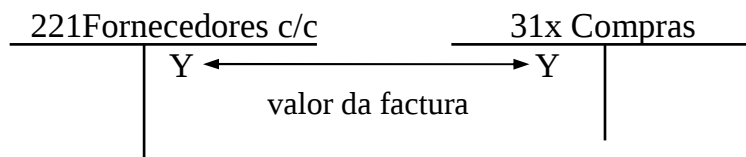


## ADIANTAMENTO NÃO MONETÁRIO (preço está previamente fixado)

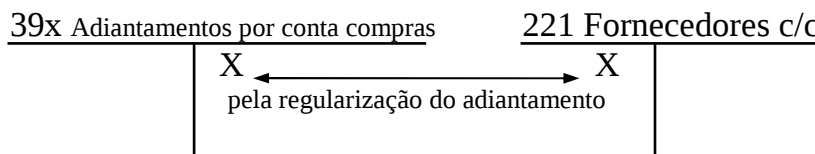
(1) Pelo adiantamento



(2) Pela contabilização da factura do fornecedor



(3) Pela regularização do adiantamento, aquando da recepção da factura



### **Conta 222 – Fornecedores títulos a pagar**

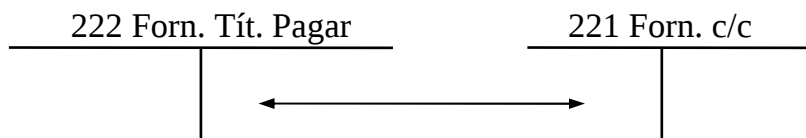
Nesta conta são registadas as dívidas a fornecedores que se encontram representadas por letras ou outros títulos de crédito.

| 222 Fornecedores títulos a pagar |                        |
|----------------------------------|------------------------|
| Pagamento letras                 | Saldo inicial          |
| Anulação (reforma)               | Aceites a fornecedores |

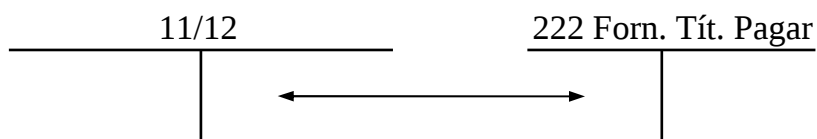
**LETRA:** Título de crédito à ordem, e portanto transmissível por endosso, através do qual uma determinada pessoa ou entidade (sacador) ordena a outrem (sacado) que lhe pague a si ou a um terceiro (tomador) certa importância, numa determinada data (vencimento).

## Contabilização de letras a pagar:

### ACEITE DA LETRA



### PAGAMENTO DE ACEITES

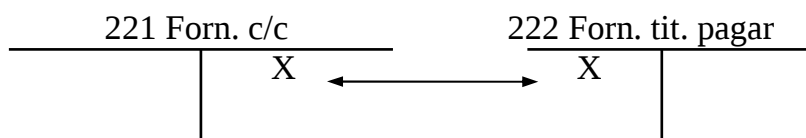


### REFORMA DO ACEITE

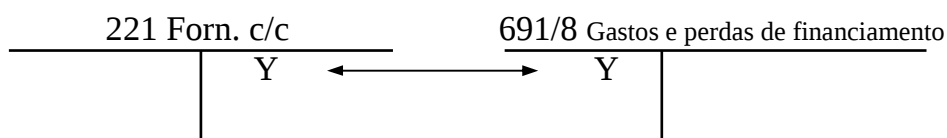
#### A - REFORMA TOTAL OU INTEGRAL

##### A1 - Com juros e restantes encargos incluídos na nova letra

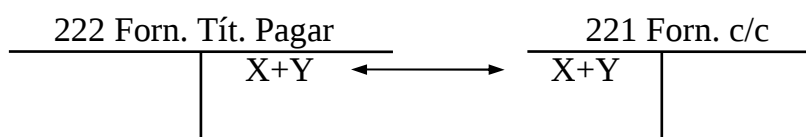
(1) Pela anulação do aceite inicial



(2) Pelos juros e restantes encargos a incluir na nova letra



(3) Pelo novo aceite



A2 - Com juros e restantes encargos pagos fora da letra

(1) Pela anulação do aceite inicial

| 221 Forn. c/c | 222 Forn. tit. pagar |
|---------------|----------------------|
| X             | X                    |

(2) Pelo pagamento dos juros e restantes encargos a não incluir na nova letra

| 11 / 12         | 221 Forn c/c | 691/8 Gastos e perdas de financiamento |
|-----------------|--------------|----------------------------------------|
| Y               | Y            | Y                                      |
| (b) Pagtº juros | (a) juros    |                                        |

(3) Pelo novo aceite

| 222 Forn. Tít. Pagar | 221 Forn. c/c |
|----------------------|---------------|
| X                    | X             |

B - REFORMA PARCIAL

B1 - Com juros e restantes encargos incluídos na nova letra

(1) Pela anulação do aceite inicial

| 221 Forn. c/c | 222 Forn. tit. pagar |
|---------------|----------------------|
| X             | X                    |

(2) Pelo pagamento parcial

| 11 / 12 | 221 Forn c/c |
|---------|--------------|
| Z       | Z            |

(2) Pelos juros e restantes encargos a incluir na nova letra

| 221 Forn. c/c | 691/8 GP Financiamento |
|---------------|------------------------|
| Y             | Y                      |

(3) Pelo novo aceite

| 222 Forn. Tít. Pagar | 221 Forn. c/c |
|----------------------|---------------|
| (X-Z)+Y              | (X-Z)+Y       |

B2 - Com juros e restantes encargos pagos fora da letra

(1) Pela anulação do aceite inicial

| 221 Forn. c/c | 222 Forn. tit. pagar |
|---------------|----------------------|
| X             | X                    |

(2) Pelo pagamento parcial

| 11 / 12 | 221 Forn c/c |
|---------|--------------|
| Z       | Z            |

(3) Pelo pagamento dos juros e restantes encargos a não incluir na nova letra

| 11 / 12 | 221 Forn c/c    | 691/8 GP Financiamento |
|---------|-----------------|------------------------|
| Y       | Y               | Y                      |
|         | (b) Pagtº juros | (a) juros              |

(4) Pelo novo aceite

| 222 Forn. Tít. Pagar | 221 Forn. c/c |
|----------------------|---------------|
| X-Z                  | X-Z           |

## **Mensuração das dívidas a pagar em moeda estrangeira**

Por vezes, as empresas necessitam recorrer a aquisições de bens e/ou serviços fora do território nacional, ficando assim sujeitos a variações das taxas de câmbio, que poderão ser, ou não, vantajosas para a empresa.

Conforme vimos na parte relativa à mensuração das disponibilidades em moeda estrangeira, a **NCRF nº 23** – “Efeitos de alterações em taxas de câmbio”, vem regular a forma como as transacções, e os saldos, em moeda estrangeira devem ser incluídas nas demonstrações financeiras.

### **Mensuração Inicial:**

De acordo com o §21 da NCRF nº 23, as transacções em moeda estrangeira devem ser registadas, no momento do reconhecimento inicial, pelo valor que resultar da aplicação da taxa de câmbio da data da transacção.

### **Mensuração subsequente:**

De acordo com o §23 da NCRF nº 23, à data de balanço (normalmente 31/12) os valores monetários em moeda estrangeira devem ser expressos ao câmbio em vigor nessa data.

Por outro lado, na data da liquidação da dívida poderão também resultar diferenças de câmbio face aos valores inicialmente registados, ou aos valores relatados nas demonstrações financeiras.

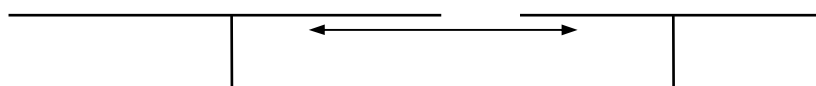
Tais diferenças de câmbio existentes à data das demonstrações financeiras ou à data da liquidação da obrigação “devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram”<sup>36</sup> (§27 da NCRF nº 23).

## **CONTABILIZAÇÃO**

- **Diferenças de câmbio favoráveis**

789 Diferenças de câmbio favoráveis  
em passivos financeiros

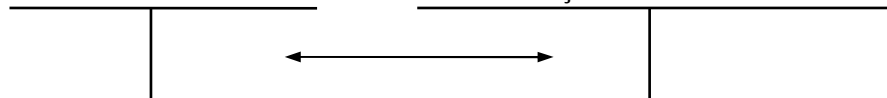
221 Forn c/c



- **Diferenças de câmbio desfavoráveis**

221 Forn c/c

692 Diferenças de Câmbio desfavoráveis



<sup>36</sup> Exceptuam-se aqui os investimentos líquidos numa unidade operacional estrangeira, que possui um tratamento específico referido no §31 da NCRF nº 23.

### 4.3. Vendas e Outras Operações com Clientes

#### **CONTA 21 CLIENTES:**

##### **A - CONCEITO**

“Regista os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços.” (SNC: Código de Contas/Notas de enquadramento).

##### **B - CONTAS DIVISIONÁRIAS**

###### 21 Clientes

211 Clientes c/c

212 Clientes – títulos a receber

218 Adiantamentos de clientes

219 Perdas por imparidade acumuladas<sup>37</sup>

##### **C - MOVIMENTAÇÃO**

A conta 21– Clientes, movimenta-se seguindo as regras do activo, a saber:

| 21 Clientes                        |                             |
|------------------------------------|-----------------------------|
| Saldo inicial                      | Cobranças sobre clientes    |
| Vendas a crédito                   | Notas de crédito            |
| Notas de débito                    | Adiantamentos de clientes   |
| Reversões de perdas por imparidade | Perdas por imparidade       |
|                                    | Desreconhecimento da dívida |

##### **Conta 211-Clientes c/c**

Registam-se nesta conta todos os movimentos ocorridos com clientes, desde que:

- não sejam titulados
- sejam da actividade corrente da empresa

<sup>37</sup> Esta conta será estudada em Contabilidade Financeira II.

| 211 Clientes c/c   |                              |
|--------------------|------------------------------|
| Saldo inicial      | Pagamentos de clientes       |
| Facturas           | Notas de crédito (descontos) |
| Notas de débito    | Devoluções de vendas         |
| Anulação de letras | Saques de letras             |
|                    | Anulação de adiantamentos    |

A conta 211- Clientes c/c é normalmente movimentada por contrapartida da conta 71 – Vendas e 72 – Prestações de Serviços.

## 7 – Rendimentos

### 71 Vendas

- 711 Mercadorias
- 712 Produtos acabados e intermédios
- 713 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
- 714 Activos biológico
- ... ..
- 716 IVA das vendas com imposto incluído
- 717 Devoluções de vendas
- 718 Descontos e abatimentos em vendas

### 72 Prestações de serviços

- 721 Serviço A
- 722 Serviço B
- ... ..
- 725 Serviços secundários
- 726 IVA dos serviços com imposto incluído
- ... ..
- 728 Descontos e abatimentos

## RÉDITO:

Aos “rendimentos que surgem no decurso das actividades ordinárias de uma entidade”, como, por exemplo, em resultado das vendas e das prestações de serviços, dá-se o nome de **rédito** (§1 da NCRF nº 20).

O §7 da NCRF nº 20 define rédito como “o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio”.

Em relação ao rédito colocam-se duas questões: quando reconhecê-lo e qual o valor pelo qual deve ser reconhecido.

**\* Reconhecimento do Rédito:**

De uma forma simples do §1 da NCRF nº 20 refere que o rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados.

Contudo o §14 acrescenta que relativamente ao rédito proveniente da venda de bens, deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- (a) “A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- (b) A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- (c) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- (d) Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e
- (e) Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.”

No caso do rédito associado à prestação de serviços, o §20 refere que este deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço, quando o desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado, ou seja, quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

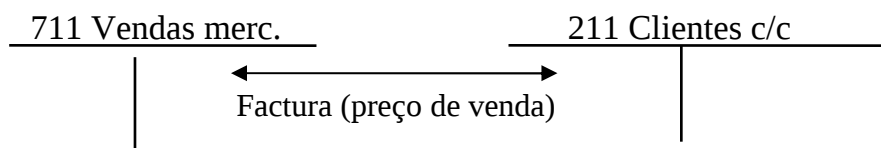
- (a) “A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- (b) Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;
- (c) A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- (d) Os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.”

**\* Mensuração do rédito:**

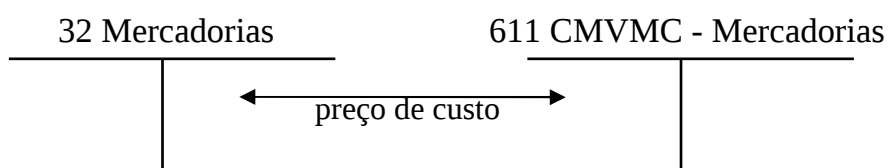
Quanto à mensuração do rédito, o §10 da NCRF nº 20 refere que “a quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo”. Portanto, como acrescenta a norma, o rédito “é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela entidade”.

## **Situação 1: VENDAS A PRAZO DE INVENTÁRIOS**

1) Pelo registo do rédito

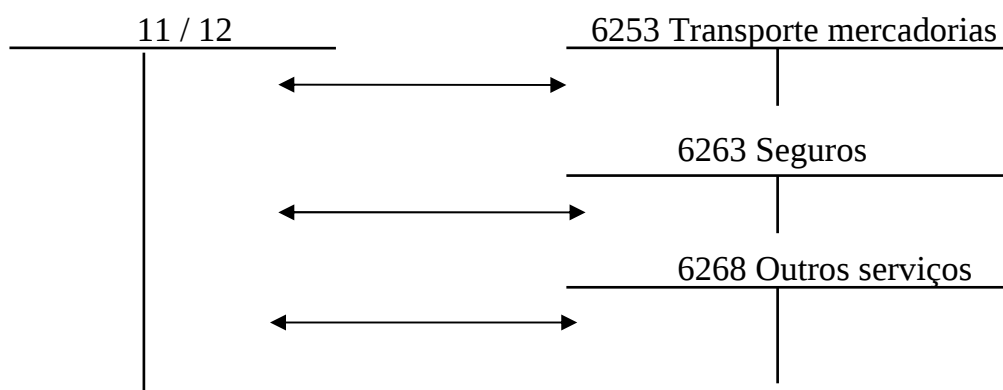


(2) Pelo custo das mercadorias vendidas



### **a) Despesas com as vendas**

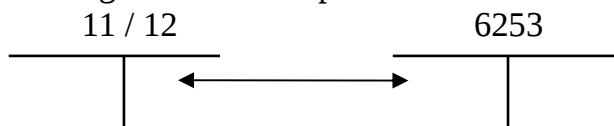
a1) Despesas por conta da empresa vendedora



a2) Despesas por conta do cliente

(i) Bens transportados por uma terceira empresa

\* Pagamento à transportadora

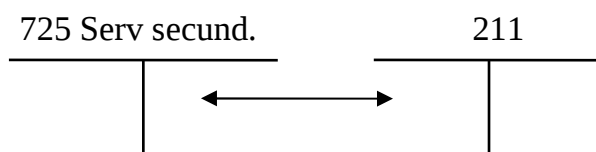


\* Nota de débito enviada ao cliente



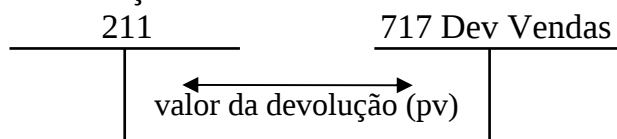
(ii) Bens transportados pela própria empresa

\* Factura enviada ao cliente

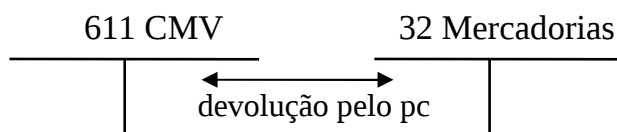


### **b) Devoluções de vendas**

\* Pela diminuição do rédito



\* Pelo custo da mercadoria devolvida



### **c) Descontos e abatimentos nas vendas**

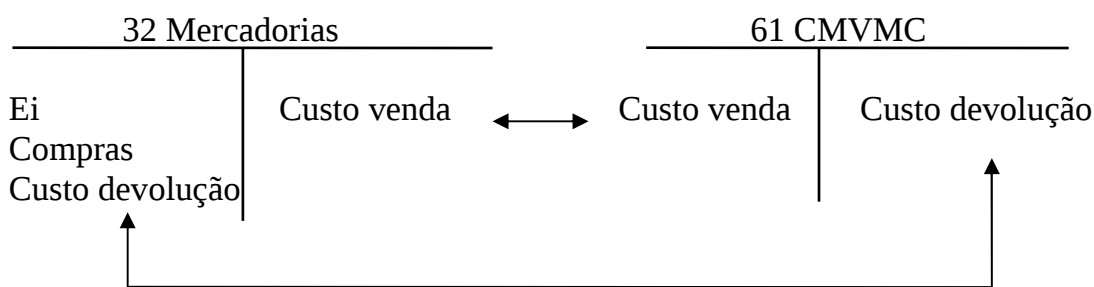
| Classificação dos descontos  | Formas de concessão                          | Contabilização                                                                                    |
|------------------------------|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Descontos comerciais</b>  | Incluídos na factura                         | Contabiliza-se a factura (211/71) pelo valor líquido de descontos.                                |
|                              | Fora da factura (nota de crédito ao cliente) | 718/211 pelo valor do desconto                                                                    |
| <b>Descontos Financeiros</b> | Incluídos na factura                         | Contabiliza-se o rédito total e o desconto diminui o valor a receber pela empresa: 682 e 211 / 71 |
|                              | Fora da factura (nota de crédito ao cliente) | 682/211 – pelo valor do desconto                                                                  |

## ESQUEMA DE MOVIMENTAÇÃO DAS CONTAS VENDAS E CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

As vendas liquidas são obtidas da seguinte forma:

| 71 Vendas               |                        |
|-------------------------|------------------------|
| 717 Devolução vendas    | 711 Vendas mercadorias |
| 718 Desc. e abatimentos |                        |

O custo das vendas:



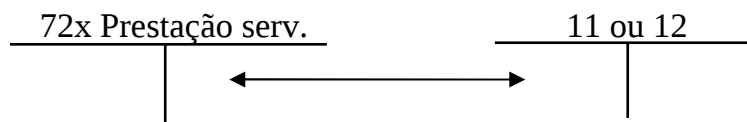
### Situação 2: PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

#### **Conta 72 – Prestações de Serviços:**

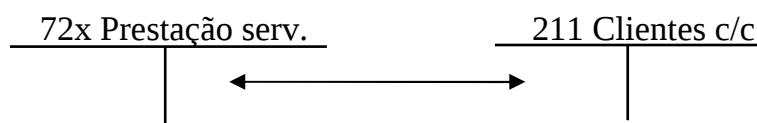
“Esta conta respeita aos trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objectivos ou finalidades principais da entidade. Poderá integrar os materiais aplicados, no caso de estes não serem facturados separadamente. A contabilização a efectuar deve basear-se em facturação emitida ou em documentação externa (caso das comissões obtidas), não deixando de registar os réditos relativamente aos quais não se tenham ainda recebido os correspondentes comprovantes externos.” (SNC: Código de Contas/Notas de enquadramento).

**REGRA GERAL:** Os serviços prestados são reconhecidos como réditos quando o serviço é “entregue” ao cliente e facturado.

➤ Prestação de serviços a pronto



➤ Prestação de serviços a crédito



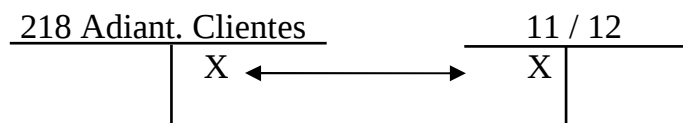
## **CONTA 218 e 276 - ADIANTAMENTOS**

Os adiantamentos efectuados por terceiros podem ser:

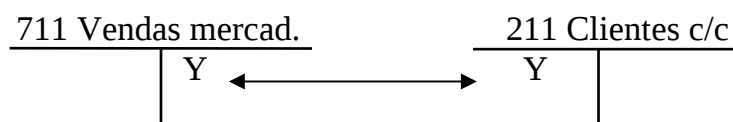
- Adiantamentos monetários: se os bens a que respeita o adiantamento tiverem sido transaccionados sem preço fixado previamente. Nestes casos o adiantamento regista-se na conta **218 – “Adiantamentos de clientes”**. A conta 218 “regista as entregas feitas à entidade relativas a fornecimentos, sem preço fixado, a efectuar a terceiros. Pela emissão da factura, estas verbas serão transferidas para as respectivas subcontas na rubrica 211-Clientes c/c”. (SNC: Código de Contas/Notas de enquadramento).
- Adiantamentos não monetários: se o preço de transacção tiver sido fixado previamente. Nestes casos os adiantamentos registam-se na conta **276 – “Adiantamentos por conta de vendas”**. Esta conta “regista as entregas feitas à entidade com relação a fornecimentos de bens e serviços cujo preço esteja previamente fixado. Pela emissão da factura, estas verbas serão transferidas para as respectivas contas na rubrica 211-Clientes c/c”. (SNC: Código de Contas/Notas de enquadramento).

**(A) ADIANTAMENTO MONETÁRIO (preço não previamente fixado)**

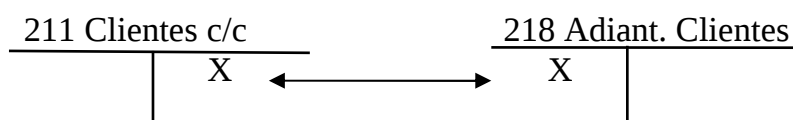
(1) Pelo adiantamento



(2) Pela contabilização da factura (pelo rédito)



(3) Pela regularização do adiantamento, aquando da emissão da factura

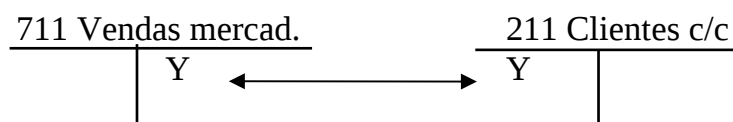


**(B) ADIANTAMENTO NÃO MONETÁRIO (preço previamente fixado)**

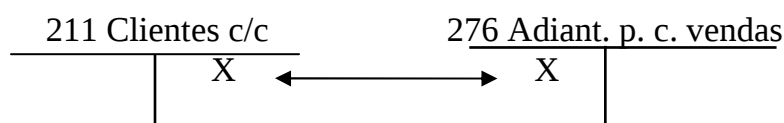
(1) Pelo adiantamento



(2) Pela contabilização da factura (pelo rédito)



(3) Pela regularização do adiantamento, aquando da emissão da factura



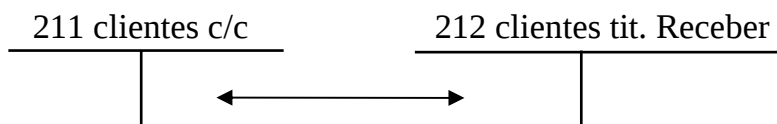
## **Conta 212 – Clientes títulos a receber**

Nesta conta são registadas as dívidas de clientes que se encontram representadas por letras ou outros títulos de crédito.

| 212 Clientes títulos a receber |                    |
|--------------------------------|--------------------|
| Saldo inicial                  | Recebimento letras |
| Saques a clientes              | Anulação (reforma) |

### **Contabilização de letras a receber:**

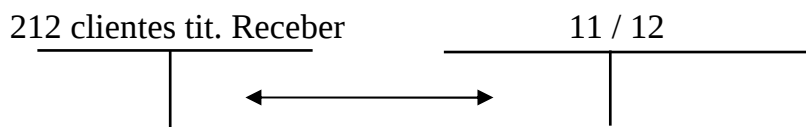
#### SAQUE DA LETRA



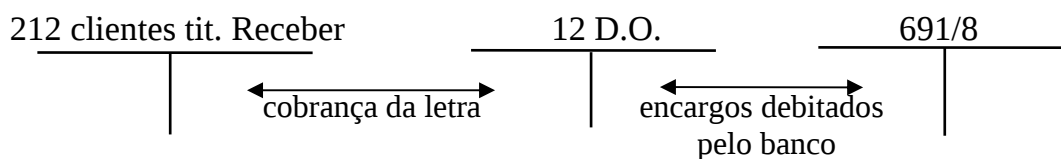
**Nota:** A contabilização da venda, com base em factura, deverá ser feita antes da contabilização do saque: 211 / 711

#### COBRANÇA

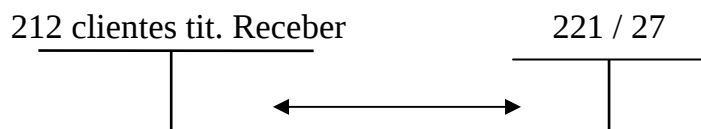
##### (A) COBRANÇA DIRECTA



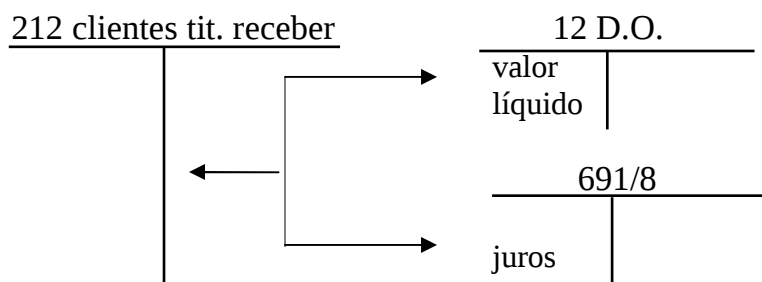
##### (B) COBRANÇA BANCÁRIA



## ENDOSSO

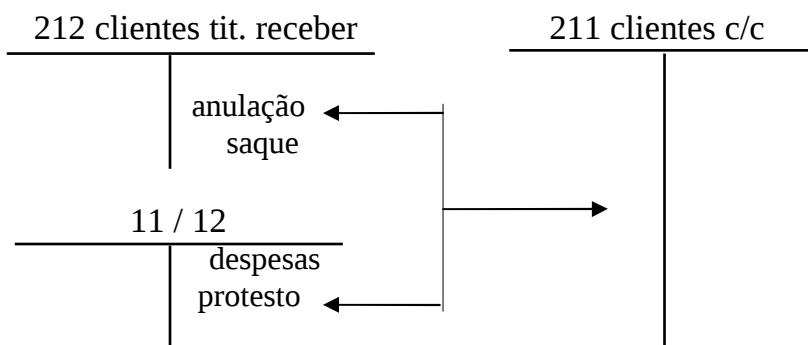


## DESCONTO



Encargos debitados ao cliente : 211 / 691 ou 698

## PROTESTO

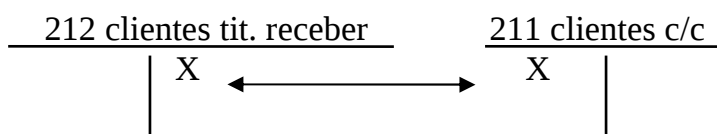


## REFORMA

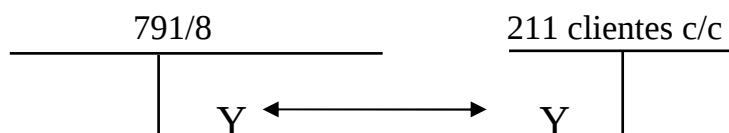
### **(A) REFORMA TOTAL**

a1) Juros e restantes encargos incluídos na nova letra

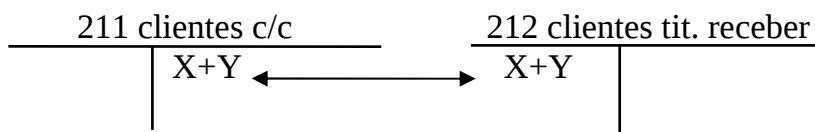
➤ Anulação da letra



➤ Inclusão de juros e restantes encargos



➤ Emissão de nova letra ( com encargos incluídos)



a2) Juros e encargos não incluídos na nova letra

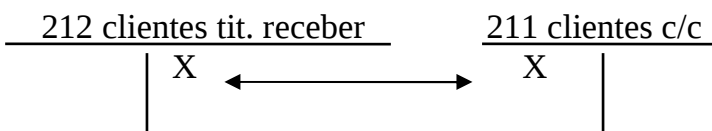
Antes da emissão da nova letra : 11 / 211

A nova letra não inclui os encargos.

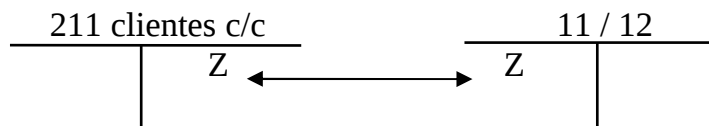
(B) REFORMA PARCIAL

b1) Juros e restantes encargos incluídos na nova letra

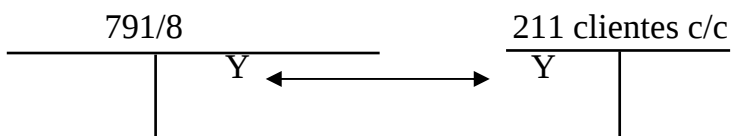
➤ Anulação da letra



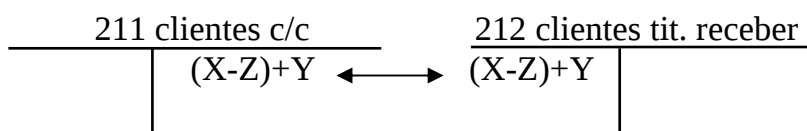
➤ Pagamento parcial (amortização)



➤ Juros e restantes encargos com a reforma



➤ Emissão de nova letra ( com encargos incluídos)



b2) Juros e encargos não incluídos na nova letra

Antes da emissão da nova letra : 11 / 211

A nova letra não inclui os encargos.

## **Mensuração das dívidas a receber em moeda estrangeira**

Conforme já referimos a **NCRF nº 23** – “Efeitos de alterações em taxas de câmbio”, vem regular a forma como as transacções, e os saldos, em moeda estrangeira devem ser incluídas nas demonstrações financeiras.

### **Mensuração Inicial:**

De acordo com o §21 da NCRF nº 23, as transacções em moeda estrangeira devem ser registadas, no momento do reconhecimento inicial, pelo valor que resultar da aplicação da taxa de câmbio da data da transacção.

### **Mensuração subsequente:**

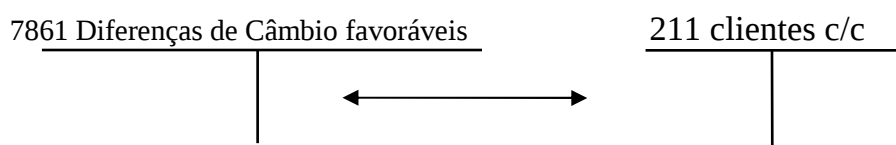
De acordo com o §23 da NCRF nº 23, à data de balanço (normalmente 31/12) os valores monetários em moeda estrangeira devem ser expressos ao câmbio em vigor nessa data.

Por outro lado, na data da liquidação da dívida poderão também resultar diferenças de câmbio face aos valores inicialmente registados, ou aos valores relatados nas demonstrações financeiras.

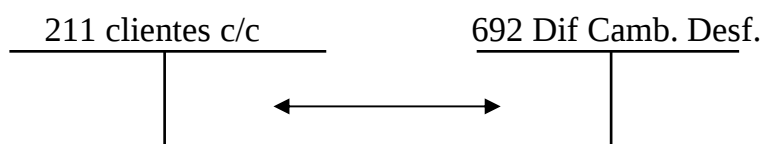
Tais diferenças de câmbio existentes à data das demonstrações financeiras ou à data da liquidação da obrigação “devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram”<sup>38</sup> (§27 da NCRF nº 23).

## **CONTABILIZAÇÃO**

### **\* Diferenças de câmbio favoráveis**



### **\* Diferenças de câmbio desfavoráveis**



<sup>38</sup> Exceptuam-se aqui os investimentos líquidos numa unidade operacional estrangeira, que possui um tratamento específico referido no §31 da NCRF nº 23.

## 4.4. Inventários

### A - CONCEITO

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro N.º 18 tem por objectivo prescrever o tratamento para os inventários.

De acordo com o §6 desta Norma, **Inventários** (Existências) são ativos:

- Detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;
- No processo de produção para tal venda; ou
- Na forma de materiais ou fornecimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

### B - MENSURAÇÃO

#### B1 – Mensuração das entradas

De acordo com o §9 da referida Norma, os inventários devem ser mensurados pelo menor entre o **custo** e o **valor realizável líquido**.

O **valor realizável líquido** é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda.

Os §§10-22 referem como se determina o **custo dos inventários**, mencionando que este deve incluir os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e condições actuais.

Sobre os custos de compra, o §11 indica que estes inclui o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços. Devem deduzir-se ao custo de compra descontos de natureza comercial e abatimentos.

Os custos de conversão (§§ 12 a 14) incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão de obra directa e também gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados.

Relativamente aos outros custos o §15 refere que somente serão incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no local e condições actuais. Como exemplo indica os gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

No entanto, há **custos que não devem ser incluídos** nos custos dos inventários e que devem ser reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos (§16):

- “quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
- custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e
- custos de vender”.

O §17 acrescenta que “em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários”. (Tais circunstâncias estão identificadas na NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos).

## B2 – Mensuração das saídas

De acordo com o §34 da Norma 18, “quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido”.

A NCRF 18 (§§23-27) permite a adopção de várias fórmulas de custeio de saída de inventários:

- **Identificação específica do custo** (“significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados de inventário”. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projecto específico.
- **FIFO** (*First In, First Out*)
- **Custo médio ponderado**

## **IDENTIFICAÇÃO ESPECÍFICA DO CUSTO**

- Exige a perfeita identificação dos vários lotes ou artigos no armazém, permitindo deste modo o conhecimento do custo específico / real de cada saída.
- É de aplicação difícil, sendo utilizado apenas por alguns ramos de actividade, nomeadamente ourivesarias, comércio de automóveis e máquinas industriais, isto é, artigos de elevado valor unitário.
- Este método não é aplicável a existências volumosas e misturáveis.
- Havendo condições para o implementar, este é o melhor método existente.

## **FIFO OU MÉTODO DE CUSTO CRONOLÓGICO DIRECTO**

- Considera-se que as primeiras unidades a entrar em armazém são as primeiras a sair.

Ou seja, as existências vendidas e/ou consumidas são valorizadas pelos preços mais antigos.

Assim:

- as existências ficam valorizadas aos preços / custos mais recentes;
- os custos das vendas / consumos , sendo os mais antigos, podem mostrar-se bastante aquém dos preços de mercado, principalmente se a rotação é lenta.

Tal procedimento origina, em períodos inflacionistas, o aparecimento de lucros elevados.

## CUSTO MÉDIO PONDERADO

- O inventário é visto como um todo, pelo que os lotes perdem a sua individualidade.
- As saídas das existências são valorizadas ao custo médio ponderado da compra e do valor dos stocks em armazém.

$$\text{custo médio ponderado} = \frac{\text{Custo total bens existentes} + \text{Custo total novas entradas}}{\text{Quantidades existentes} + \text{Quantidades entradas}}$$

Tal média pode obter-se:

- Após cada entrada em armazém;
- Após todas as entradas em armazém de um dado período.

### VANTAGEM:

Minimiza os efeitos das variações dos custos de aquisição e de produção.

### DESVANTAGEM:

O custo actual de um dado produto, ao ser ponderado por um preço mais antigo, pode vir a ser substancialmente alterado, afastando-se do seu valor real.

Como em qualquer método, as devoluções a fornecedores e de clientes levantam dificuldades. O procedimento mais adequado será valorizar ao custo a que haviam entrado, no caso das devoluções a fornecedores, ou ao custo a que haviam saído, no caso das devoluções de clientes.

Nos §§21 e 22 a referida Norma apresenta o **método do custo padrão** ou o **método do retalho** como técnicas para a mensuração do custo de inventários desde que os resultados se aproximem do custo.

O **custo padrão** corresponde ao custo que, em condições normais, a empresa teria na fabricação de um determinado produto, levando em consideração a quantidade normal de matéria prima consumida, o seu custo previsto, o número de horas de produção, o custo horário da mão de obra directa, os encargos gerais de fabrico previstos e a capacidade de produção utilizada.

O **método de retalho** é muitas vezes usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, e consiste na redução da margem normal de lucro ao preço de venda dos inventários.

**Exemplo:**

A empresa Faria & Gomes, Lda dedica-se ao comércio por grosso de géneros alimentares. Em 31 de Janeiro de n apresentava em armazém uma existência de 4.000 Kg de frango a 1,5 € /kg. Durante o mês de Fevereiro realizou o seguinte movimento relativamente a esta mercadoria:

Dia 8 – Venda a pronto de 2.500 Kg de frango a 1,75 €/Kg.

Dia 19 – Compra a pronto de 4.000Kg de frango a 1,9 €/Kg

Despesas de compra: 400 €

Dia 21 – Compra a pronto de 2.000 Kg de frango a 2,1 €/Kg

Dia 26 – Venda a pronto de 6.000 Kg de frango a 2,5 €/Kg

Dia 27 – Devolução de 800 Kg de frango vendido no dia 26

Sabendo que a empresa utiliza o sistema de inventário permanente no registo contabilístico das existências, preencha a ficha de armazém para a mercadoria em causa, sendo as existências avaliadas tendo por base o método:

1. FIFO;
2. Custo médio ponderado

**Mercadoria: Frango**

**Método: FIFO**

(Valores em Euros)

| Data | DESCRIÇÃO           | ENTRADAS   |          |              | SAÍDAS                |                 |                         | EXISTÊNCIAS             |                 |                         |
|------|---------------------|------------|----------|--------------|-----------------------|-----------------|-------------------------|-------------------------|-----------------|-------------------------|
|      |                     | Q          | Pu       | Valor        | Q                     | Pu              | Valor                   | Q                       | Pu              | Valor                   |
| 1    | Existência inicial  |            |          |              |                       |                 |                         | 4.000                   | 1,5             | 6.000                   |
| 8    | Venda a pronto      |            |          |              | 2.500                 | 1,5             | 3.750                   | 1.500                   | 1,5             | 2.250                   |
| 19   | Compra a pronto     | 4.000      | 2        | 8.000        |                       |                 |                         | 1.500<br>4.000          | 1,5<br>2        | 2.250<br>8.000          |
| 21   | Compra a pronto     | 2.000      | 2,1      | 4.200        |                       |                 |                         | 1.500<br>4.000<br>2.000 | 1,5<br>2<br>2,1 | 2.250<br>8.000<br>4.200 |
| 26   | Venda a pronto      |            |          |              | 1.500<br>4.000<br>500 | 1,5<br>2<br>2,1 | 2.250<br>8.000<br>1.050 | 1.500                   | 2,1             | 3.150                   |
| 27   | Devolução de vendas | 500<br>300 | 2,1<br>2 | 1.050<br>600 |                       |                 |                         | 300<br>2.000            | 2<br>2,1        | 600<br>4.200            |

**Mercadoria: Frango**

**Método: Custo médio ponderado**

(Valores em Euros)

| Data | DESCRIÇÃO           | ENTRADAS |      |       | SAÍDAS |      |        | EXISTÊNCIAS |      |        |
|------|---------------------|----------|------|-------|--------|------|--------|-------------|------|--------|
|      |                     | Q        | Pu   | Valor | Q      | Pu   | Valor  | Q           | Pu   | Valor  |
| 1    | Existência inicial  |          |      |       |        |      |        | 4.000       | 1,5  | 6.000  |
| 8    | Venda a pronto      |          |      |       | 2.500  | 1,5  | 3.750  | 1.500       | 1,5  | 2.250  |
| 19   | Compra a pronto     | 4.000    | 2    | 8.000 |        |      |        | 5.500       | 1,86 | 10.250 |
| 21   | Compra a pronto     | 2.000    | 2,1  | 4.200 |        |      |        | 7.500       | 1,93 | 14.450 |
| 26   | Venda a pronto      |          |      |       | 6.000  | 1,93 | 11.580 | 1.500       | 1,93 | 2.870  |
| 27   | Devolução de vendas | 800      | 1,93 | 1.544 |        |      |        | 2.300       | 1,93 | 4.414  |

## C – SISTEMAS DE INVENTÁRIO

### **INVENTÁRIO PERMANENTE**

- Dá-nos a conhecer a margem bruta obtida em cada venda, pois para cada venda regista-se o gasto (CMV) e o rédito;
- O saldo final da conta de Mercadorias corresponde ao valor das mercadorias em armazém, avaliadas ao preço de custo;
- O resultado operacional bruto do exercício obtém-se pela diferença entre os saldos das contas de Vendas e CMV;
- A conta Compras permite-nos conhecer o valor das mercadorias, matérias-primas,..., adquiridas no exercício. É uma conta transitória pelo que no fim do exercício encontra-se saldada, uma vez que os valores nela inscritos são transferidos para a respectiva conta de mercadorias, matérias-primas,..., imediatamente após cada operação.

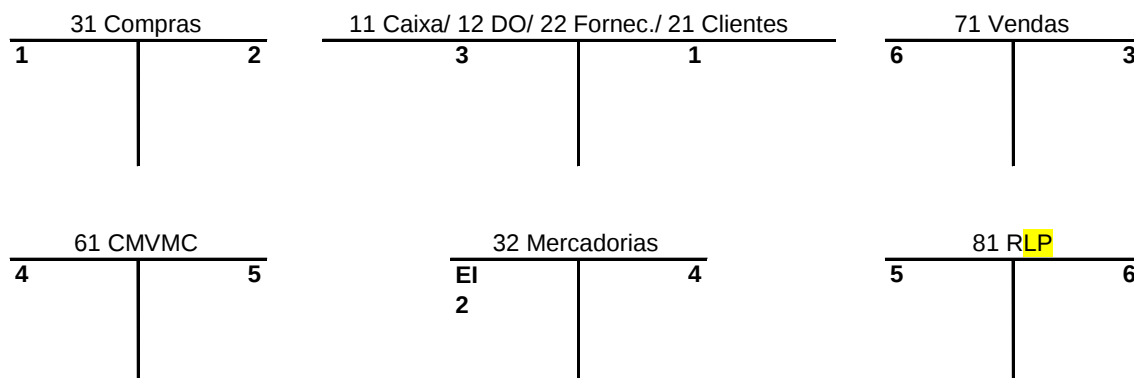
### **DIFICULDADES**

- As mercadorias em armazém estão sujeitas a depreciações e quebras e não se evita, portanto, a sua inventariação directa;
- No momento da venda, por vezes, não se conhecem certos elementos do preço de custo (despesas de compra, abatimentos...) das mercadorias vendidas e assim fica falseado o processo.

O Decreto-lei n.º 158/2009, que aprova o SNC, no n.º 1 do art.º 12, vem estabelecer a obrigatoriedade de adopção do Sistema de Inventário Permanente às entidades sujeitas ao SNC ou às NIC do IASB adoptadas pela União Europeia. O n.º 3 acrescenta que essa obrigação cessa, sempre que as entidades a ela sujeitas “deixem de ultrapassar, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites mencionados, produzindo esta cessação efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.

Contudo, como refere no n.º 2 desse mesmo artigo, tal obrigatoriedade não se aplica às entidades que não ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois desses três limites, deixando essa dispensa de produzir efeitos no exercício seguinte ao termo daquele período”.

***O esquema de movimentação no SIP é o seguinte:***



- 1) Compra a pronto ou a crédito
- 2) Transferência de compras para Mercadorias
- 3) Venda a pronto ou a crédito
- 4) Custo das mercadorias vendidas
- 5 e 6) Transferência para apuramento do Resultado do exercício

**EI** – Existência Inicial

**Nota: Para a conta 32 transferimos também, ao longo do exercício, o valor movimentado na conta 38.**

## **INVENTÁRIO PERIÓDICO (intermitente)**

- Só é possível determinar o resultado obtido nas vendas após a inventariação física das existências em armazém, no final do período.
- A conta de mercadorias não é movimentada durante o exercício económico, pelo que o seu saldo representa o valor de existência inicial do período.

Assim, durante o exercício:

- o saldo da conta Compras não é transferido para mercadorias;
- quando se efectua uma venda apenas se regista o crédito da venda, mas não o seu gasto;
- quando há lugar a regularização de inventários, o registo do seu valor não implica a movimentação da conta mercadorias;
- O CMVMC é determinado no final do período, extra contabilisticamente, após a determinação do valor da existência final, para o que se deverá fazer a contagem física.

O CMVMC será determinado pela seguinte fórmula:

$$\text{CMVMC} = \text{Ei} + \text{Compras} \pm \text{Recl. e Reg. Exist} - \text{Ef}$$

Ei - Existência inicial

Compras - Saldo da conta compras

Ef - Obtém-se pela contagem física

Recl. e Reg. Exist - *(analisado em seguida)*

***O esquema de movimentação no SII é o seguinte:***

|                                        |                                                                      |                                       |
|----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| <div>31 Compras</div> <div>E   3</div> | <div>11 Caixa/ 12 DO/ 22 Fornec./ 21 Clientes</div> <div>S   E</div> | <div>71 Vendas</div> <div>6   S</div> |
| <div>61 CMVMC</div> <div>4   5</div>   | <div>32 Mercadorias</div> <div>EI   4</div> <div>3</div>             | <div>81 RLP</div> <div>5   6</div>    |

O saldo corresponde à existência final

**OS MOVIMENTOS EFECTUADOS NO EXERCÍCIO SÃO:**

***E*** - Compra a pronto ou a crédito

***S*** - Venda a pronto ou a crédito

***EI*** - Existências iniciais (a 1/1/n)

**NO FINAL DO EXERCÍCIO SÃO EFECTUADOS OS MOVIMENTOS:**

**3) Transferência de compras para Mercadorias**

Nota: Para a conta 32 transferimos também, no final do exercício, o saldo da conta 38.

**4) Após o Apuramento extra contabilístico do CMVMC, procede-se ao seu registo, para que a conta 32, no final destes registos, nos dê o saldo final de mercadorias em armazém.**

**5 e 6) Transferência para apuramento do Resultado do exercício**

## **CONTA 38 – RECLASSIFICAÇÃO E REGULARIZAÇÃO DE INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS**

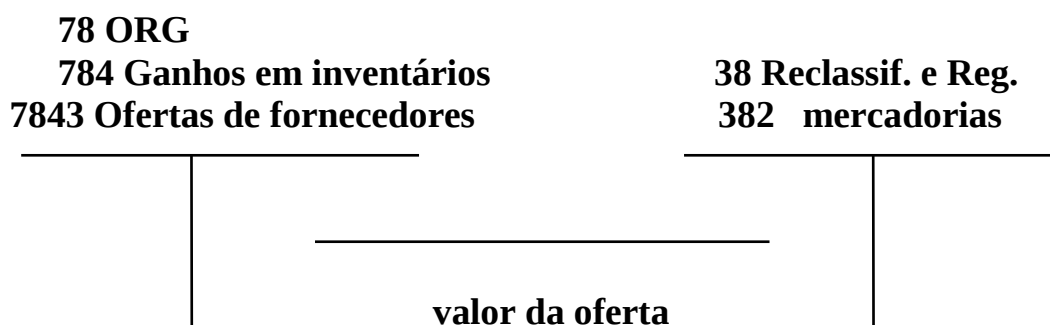
A conta 38 serve de contrapartida ao registo de quebras, sobras, saídas e entradas por ofertas, bem como quaisquer outras variações nas contas de inventários não derivadas de compras, vendas ou consumos.

- Esta conta não surge no balanço, visto servir para regularizar o saldo das contas 32, 33, 34, 35, 36 e 37.
- Esta conta é transitória e portanto deve estar saldada. O momento em que é saldada varia em função do sistema de inventário utilizado.
- As subcontas previstas são:
  - 382 Mercadorias
  - 383 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
  - 384 Produtos acabados e intermédios
  - 385 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
  - 386 Produtos e trabalhos em curso
  - 387 Activos biológicos

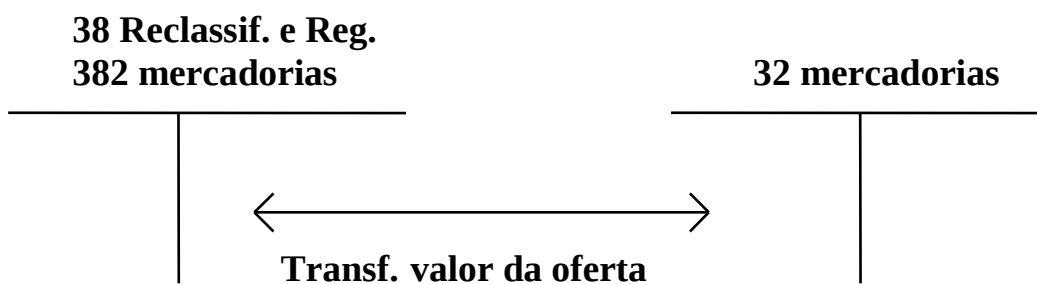
## **REGULARIZAÇÃO DE INVENTÁRIOS EM SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE**

### **Ofertas de Fornecedores**

- Pelo crédito verificado

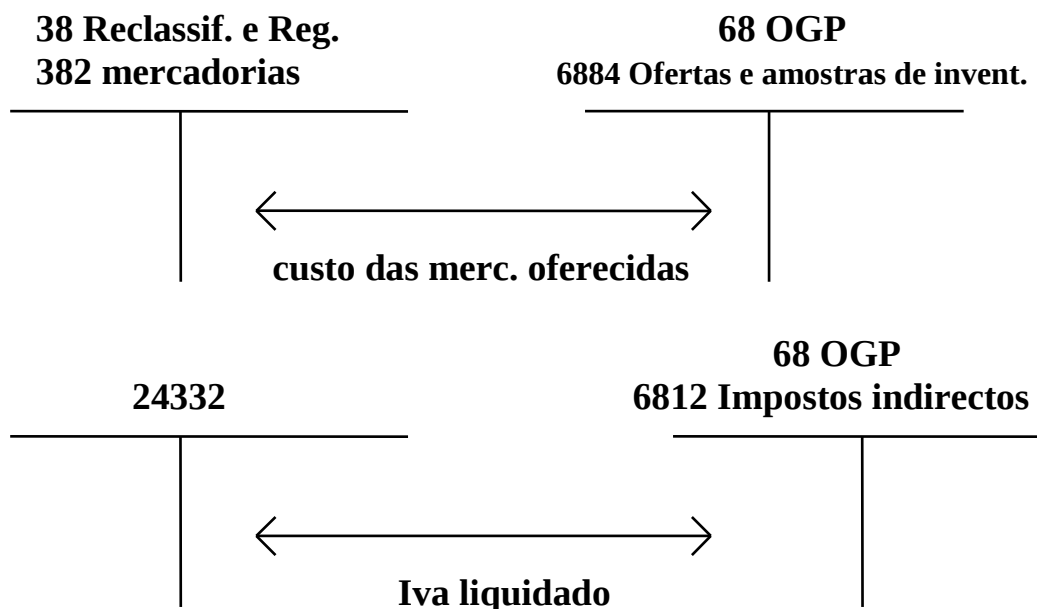


- Pela regularização da existência em armazém (SIP)



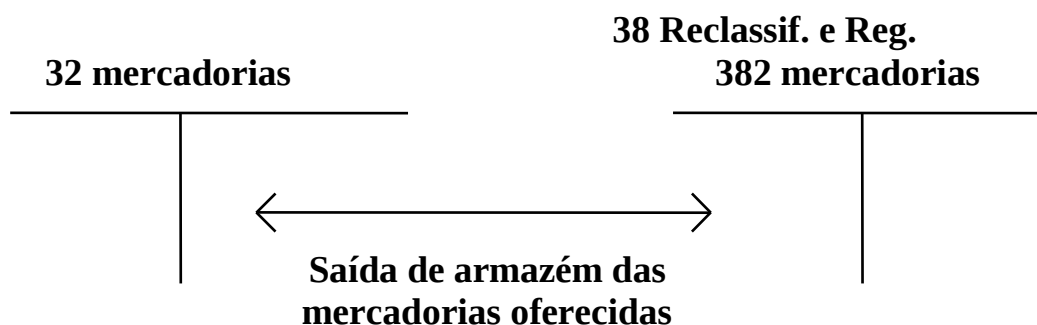
## Ofertas a clientes de inventários próprios

### - Pela oferta a clientes



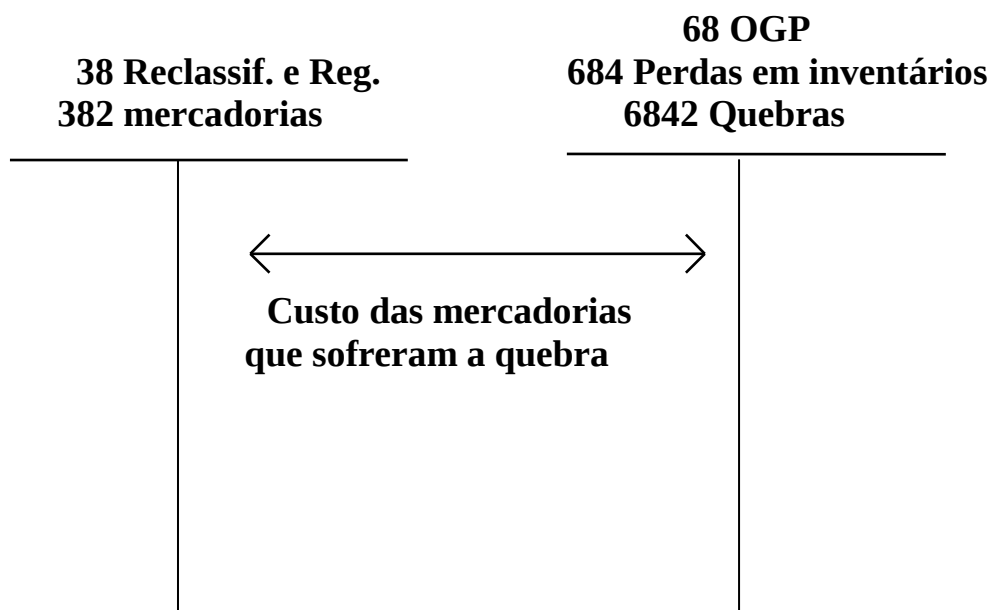
Nota: De acordo com nº 7 do artº 3º do CIVA, não é obrigatória a liquidação de IVA, mesmo que tenha havido dedução na sua aquisição, quando o valor unitário da oferta seja igual ou inferior a 50 € (IVA excluído) e cujo valor global anual não exceda 5 por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior.

### - Pela regularização da existência em armazém (SIP)

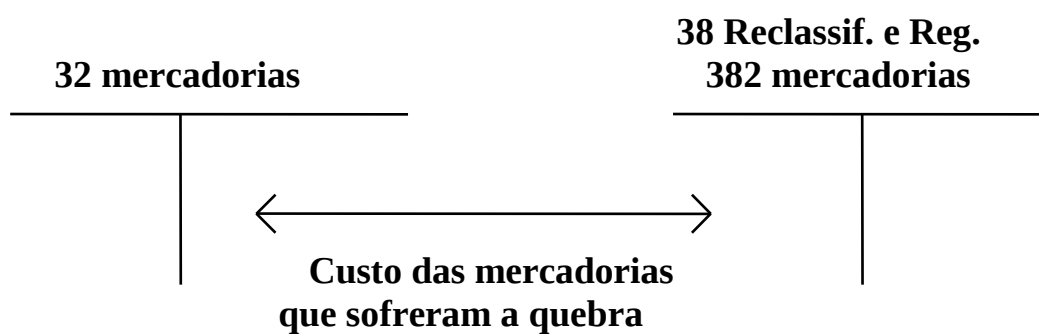


## Quebras

### - Pela quebra

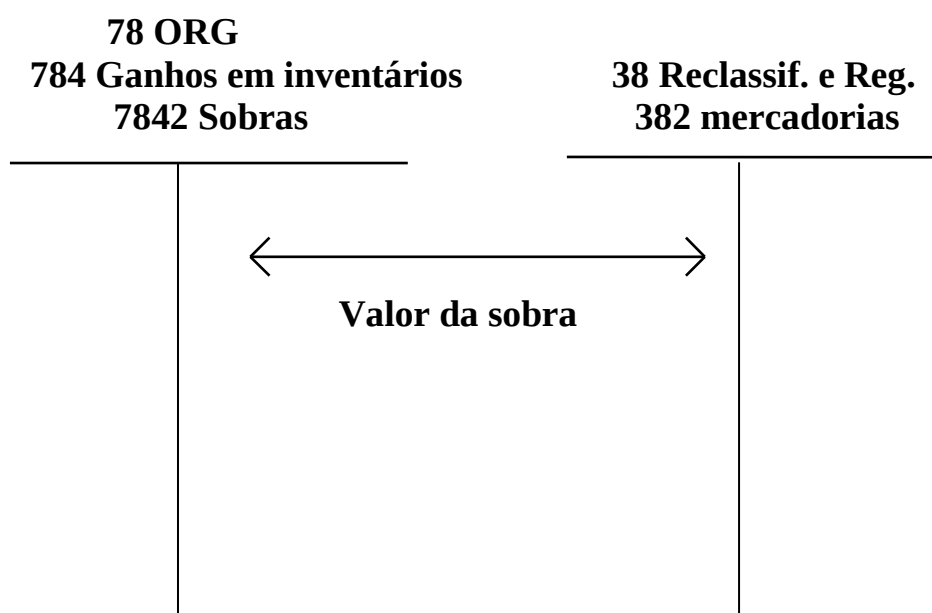


### - Pela regularização da existência em armazém (SIP)

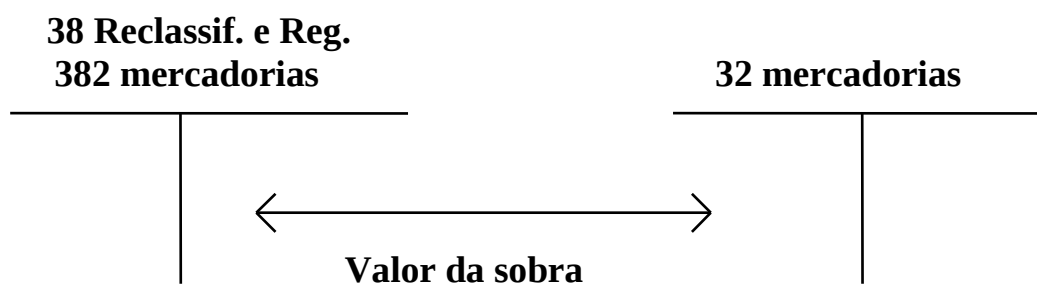


## Sobras

### - Pela sobra



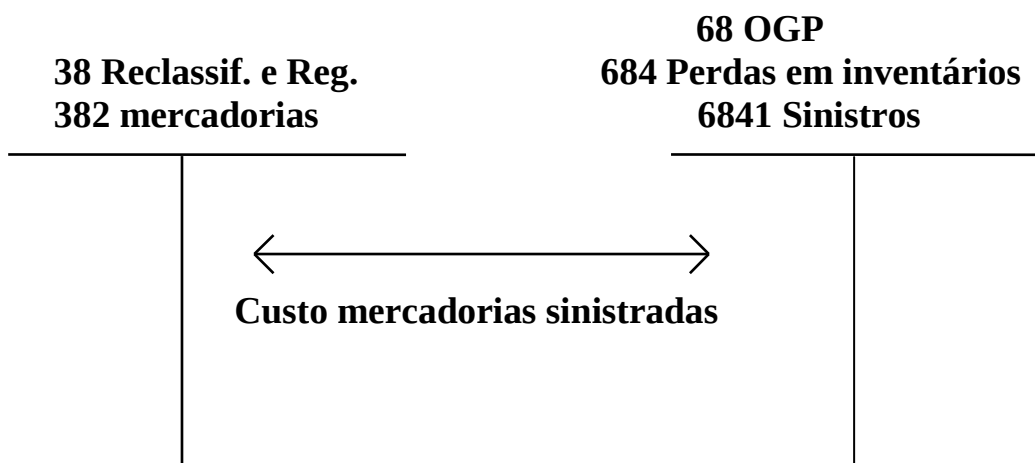
### - Pela regularização da existência em armazém (SIP)



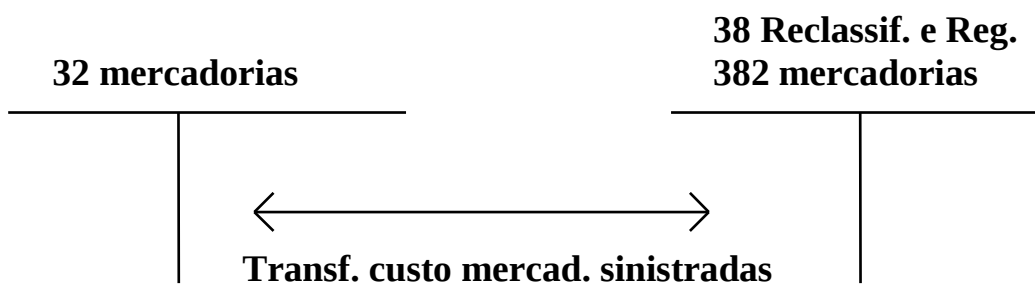
## Sinistros<sup>39</sup>

### (A) Sinistro não coberto pelo seguro

#### - Registo do sinistro



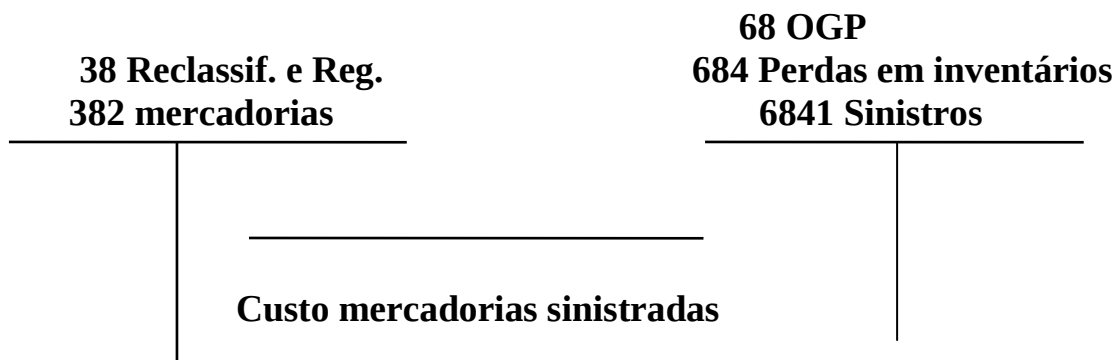
#### - Pela regularização da existência em armazém (SIP)



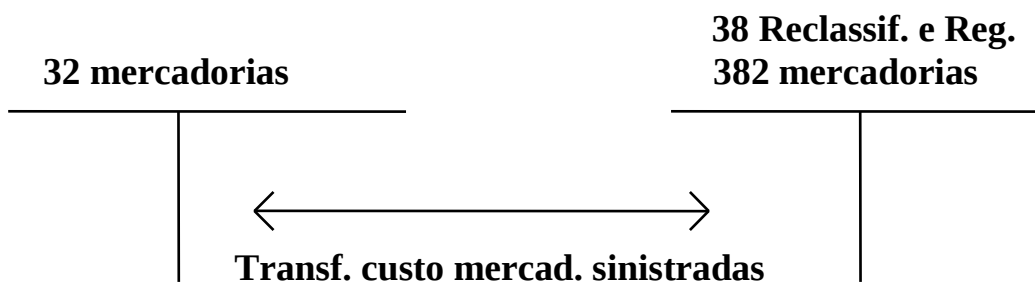
<sup>39</sup> Somos da opinião que não haverá aqui, em qualquer situação (de perda ou de ganho), lugar a regularização do IVA, pois a perda de existências por sinistro não configura uma transmissão de bens, nem uma prestação de serviços, de acordo com os art. 3.º e 4.º do CIVA.

## (B) Sinistro coberto pelo seguro<sup>40</sup>

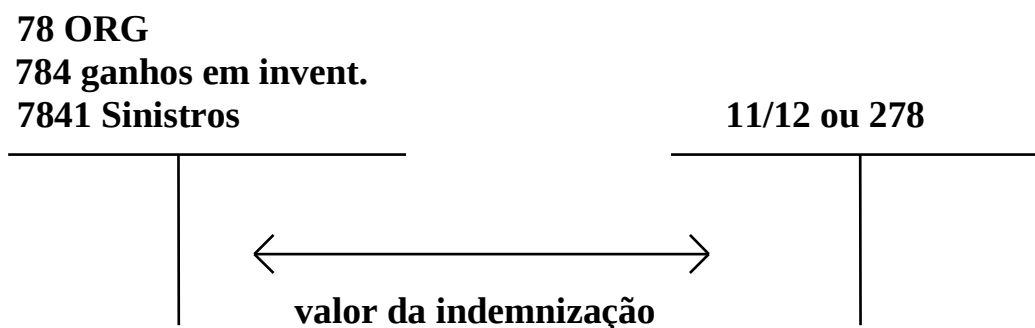
### - Registo do sinistro



### - Pela regularização da existência em armazém (SIP)



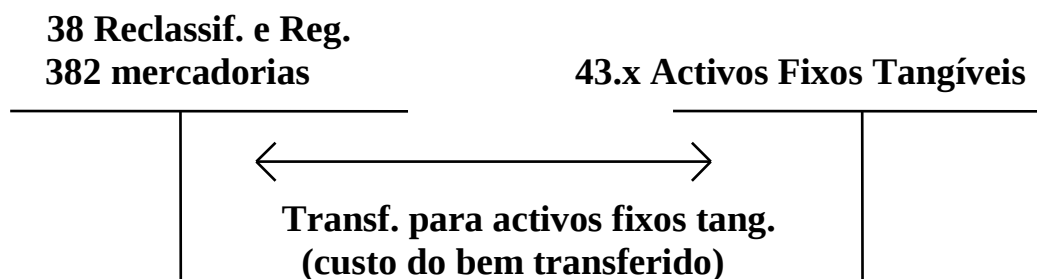
### - Registo da indemnização recebida



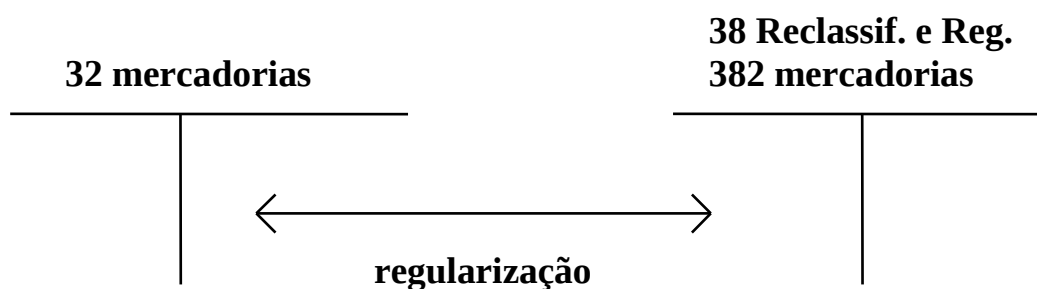
<sup>40</sup> A indemnização a receber, visto não remunerar qualquer operação (simplesmente visa reparar um dano no objecto seguro), não tem subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços e portanto não é tributável em IVA.

## Transferências de e para activos fixos tangíveis

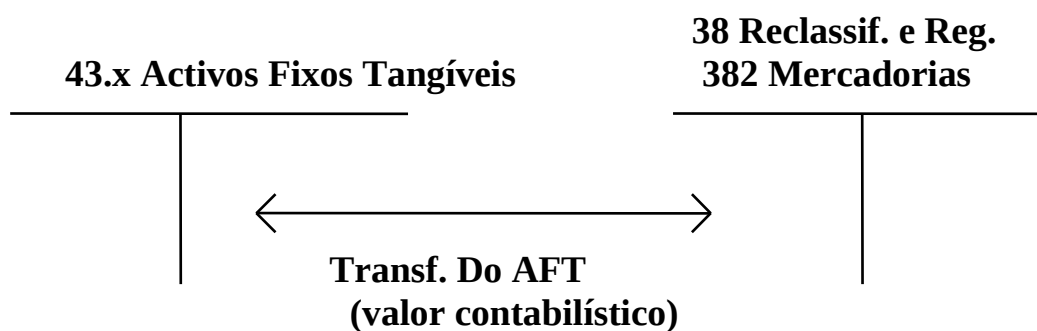
### (A) Transferência para activos fixos tangíveis



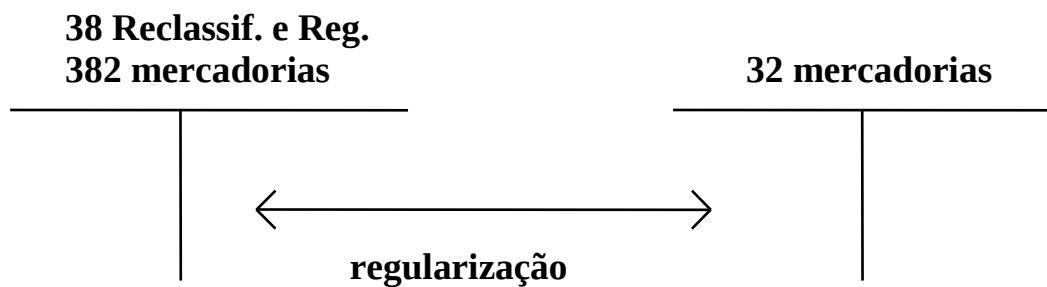
### - Pela regularização da existência em armazém (SIP)



### (B) Transferência dos activos fixos tangíveis (AFT)

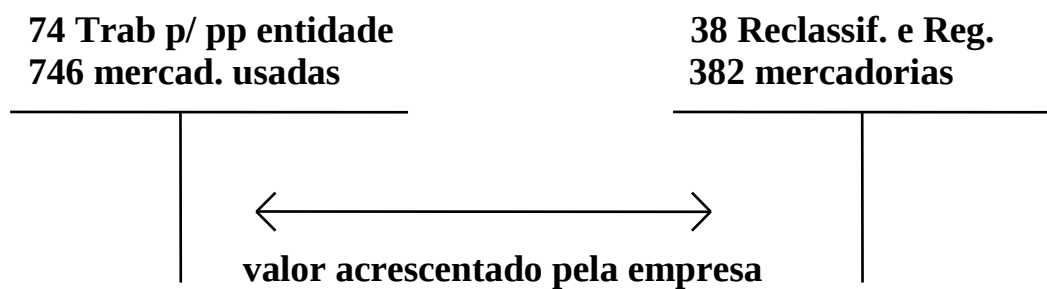


**- Pela regularização da existência em armazém (SIP)**

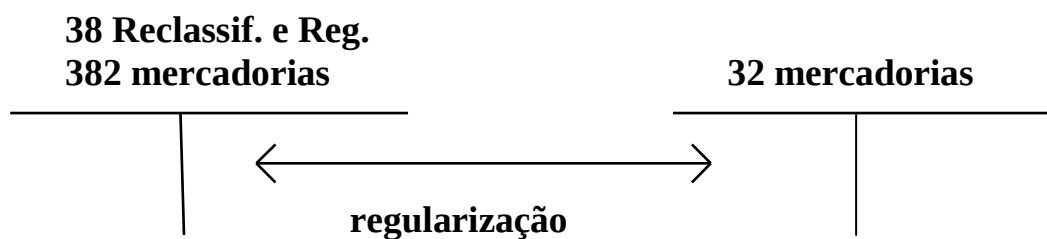


**Beneficiação de mercadorias usadas**

**- Pelo registo**



**- Pela regularização da existência em armazém (SIP)**



## **REGULARIZAÇÃO DE INVENTÁRIOS EM SISTEMA DE INVENTÁRIO PERIÓDICO**

Os registos a fazer pela oferta de fornecedores, sobras, ofertas a clientes ... são os mesmos que se fazem em inventário permanente, excepto a regularização de existências em armazém, que só se faz no final do exercício económico, por transferência do saldo da conta 382 para 32-mercadorias.

No fim do exercício económico a conta 38 poderá apresentar os seguintes movimentos:

### **38 – Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos**

Ofertas de fornecedores  
 Sobras  
 Transf. de activos fixos tangíveis  
 Beneficiação merc. usadas

Ofertas a clientes e amostras  
 Quebras  
 Sinistros  
 Transf. p/ activos fixos tangíveis

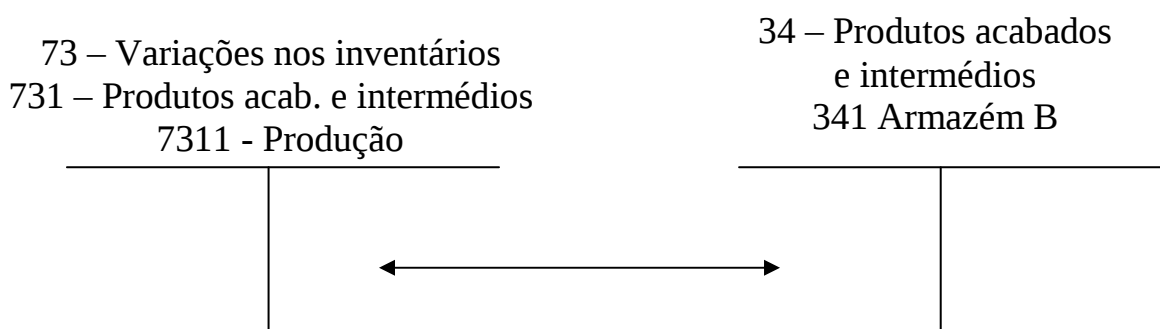
- Em Inventário permanente esta conta apresenta-se saldada.
- Em Inventário periódico esta conta só é saldada no final do exercício económico, por transferência do saldo para a conta 32 - mercadorias.
- Em Inventário Periódico, o CMVMC só é determinado no fim do exercício, após o conhecimento da existência final (por contagem física), através da fórmula:

$$\boxed{\text{CMVMC} = \text{Ei} + \text{Compras} \pm \text{Reclass. e Reg.} - \text{Ef}}$$

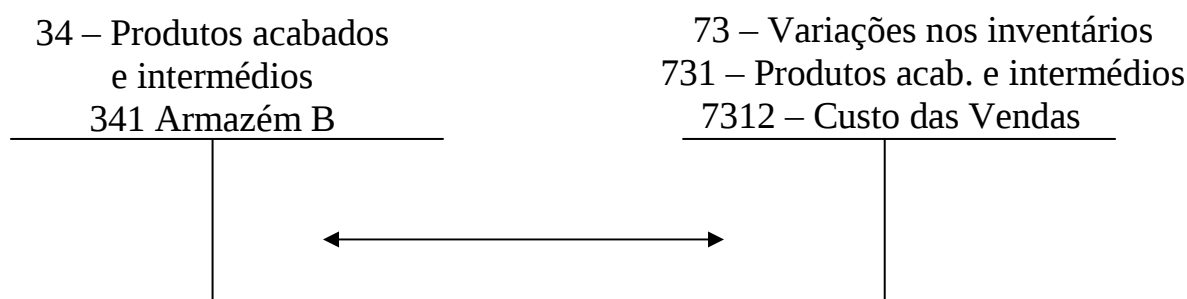
## **Conta 73 - VARIAÇÕES NOS INVENTÁRIOS DA PRODUÇÃO**

### **Variação da Produção - Sistema de Inventário Permanente**

A entrada em armazém de bens provenientes da produção dará lugar a um movimento do tipo:



Enquanto a venda originará o seguinte movimento:

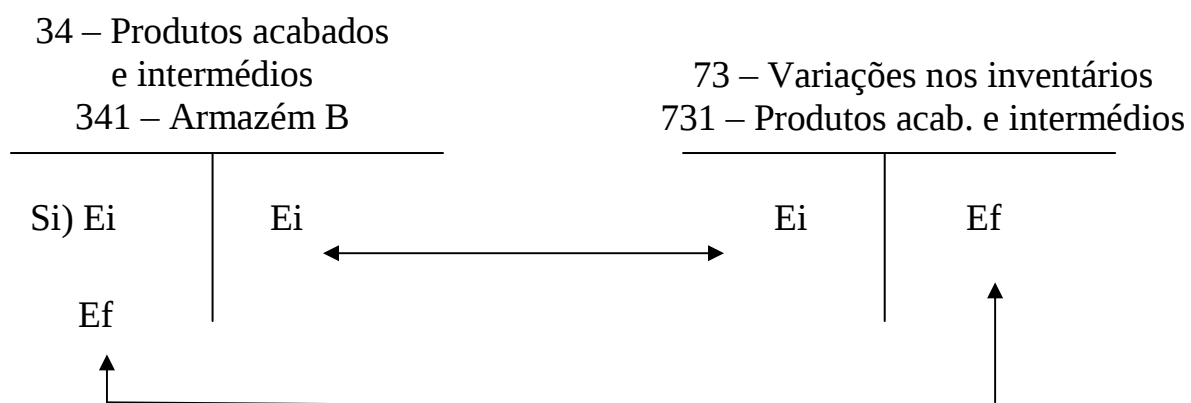


A variação da produção é dada pela diferença entre a existência final e a existência inicial, corrigida por eventuais operações não relacionadas com a produção ou a venda (ofertas, sinistros, quebras, etc.). Na ausência de tais regularizações, a variação da produção não é mais do que a diferença entre o custo do que é produzido e o custo do que é vendido.

$$\text{VP} = \text{Existência final} \pm \text{Regularizações} - \text{Existência inicial}$$

## Variação da Produção - Sistema de Inventário Periódico

No que respeita às existências provenientes da produção há que substituir as existências iniciais pelas existências finais das contas 34, 35 e 36, através da conta 73 – Variações nos inventários da produção (respeitante aos produtos acabados, subprodutos e produtos em curso).



**4.5. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)****CONTA 243 - IVA**

Esta subconta destina-se a registar as situações decorrentes da aplicação do Código do **Imposto sobre o Valor Acrescentado** (CIVA).

**\* Estão sujeitas a este imposto (art. 1º do CIVA):**

- a) Transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) Importações dos bens, ou seja, as aquisições efectuadas a países não pertencentes à União Europeia (países terceiros);
- c) Operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no RITI.

**\* Dizemos que o IVA é:**

- Um imposto sobre o consumo (incide sobre a despesa);
- Um imposto plurifásico;
- Um imposto que garante uma igualdade tributária;
- Um imposto que assenta na compensação nas fronteiras;
- Um imposto com pagamentos fraccionados;
- Um imposto que geralmente não é suportado pela empresa.

## **Exemplo**

Admita-se um determinado circuito económico com os seguintes intervenientes:

| <b>Agente Económico</b> | <b>Compra (C)</b> | <b>Venda (V)</b> | <b>IVA 21% em C</b> | <b>IVA 21% Em V</b> | <b>IVA a pagar ao Estado</b> |
|-------------------------|-------------------|------------------|---------------------|---------------------|------------------------------|
| <b>Produtor</b>         | -                 | 1.000            | -                   | 210                 | 210                          |
| <b>Grossista</b>        | 1.000             | 1.500            | 210                 | 315                 | 105                          |
| <b>Retalhista</b>       | 1.500             | 2.200            | 315                 | 462                 | 147                          |
| <b>Consumidor Final</b> | 2.200             |                  | 462                 | -                   |                              |
|                         |                   |                  |                     |                     | 462                          |

- O imposto entregue ou solicitado ao Estado será a diferença entre o imposto liquidado nas vendas e o suportado nas compras.
- Ao longo do circuito económico o peso da carga fiscal surge amortecido.

### ➤ **O valor tributável:**

O valor sobre o qual incide a taxa do imposto será constituído pelo valor das vendas e serviços constantes da factura **com exclusão** de descontos, bónus ou abatimentos.

### ➤ **O apuramento do imposto:**

O valor a pagar ao Estado será a diferença entre o valor liquidado nas vendas e o valor suportado nas compras.

## ➤ Taxas

Estão previstas no art. 18º do CIVA e variam conforme:

- as operações são realizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas;
- a natureza da transacção.

|                                                                           | <b>Continente</b> | <b>Regiões Autónomas</b> |
|---------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------------|
| <b>Taxa Normal</b>                                                        | 21%               | 15%                      |
| <b>Taxa Intermédia<br/>(lista II: serviços restauração)</b>               | 13%               | 9%                       |
| <b>Taxa Reduzida<br/>(lista I: educação, alimentação e electricidade)</b> | 6%                | 4%                       |

Em conformidade com a Lei nº 12-A/2010, de 30 de Junho, a partir do dia 1 de Julho de 2010, a taxa geral do IVA no Continente passou de 20% para 21%, e nas Regiões Autónomas de 14% para 15%.

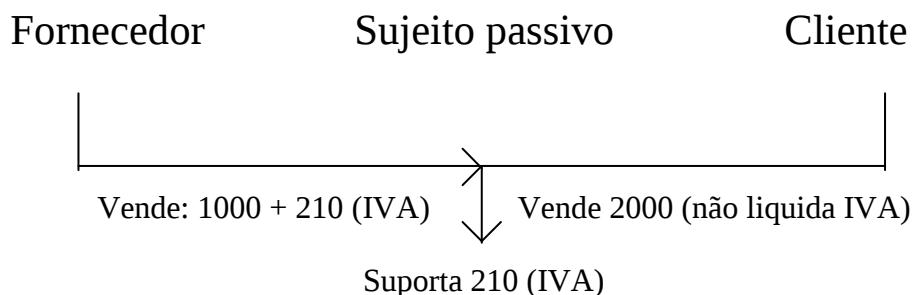
## ➤ Isenções

### Regra Geral:

Só quem liquida IVA nas vendas e prestação de serviços é que tem direito a deduzir o IVA suportado nas aquisições.

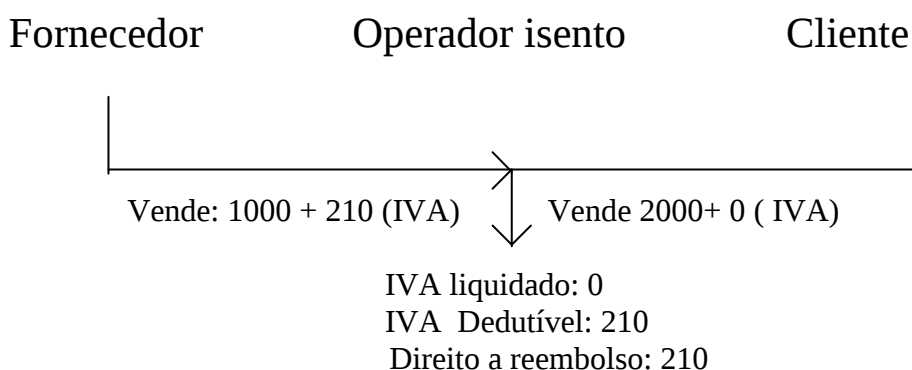
#### (A) Isenção simples (art. 9º CIVA – Isenções nas operações internas)

- O sujeito passivo não liquida IVA - o que sucede em diversas prestações de serviços - mas também não pode deduzir o IVA suportado nas aquisições.
- O IVA suportado é uma componente do custo dos seus produtos/serviços sendo repercutido no preço de venda (IVA oculto ).



(B) Isenção completa ( Taxa zero- art. 14º CIVA e art. 14º do RITI)

- É uma isenção na verdadeira acepção da palavra, porque o sujeito passivo não liquida o IVA nas suas operações, mas tem direito a deduzir o IVA suportado nas aquisições.
- É o que sucede nas vendas de bens para países comunitários ou terceiros.



Nas operações que beneficiam de isenção completa, os agentes económicos deverão mencionar nos documentos contabilísticos: “Exportação - Isento IVA art. 14º do CIVA”  
“Transmissão Intracomunitária - Isento IVA art. 14º do RITI”.

**Para a contabilização do IVA as subcontas previstas são:**

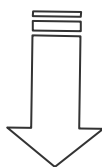
- 2431- IVA SUPORTADO
- 2432- IVA DEDUTÍVEL
- 2433- IVA LIQUIDADO
- 2434- IVA REGULARIZAÇÕES
- 2435- IVA APURAMENTO
- 2436- IVA A PAGAR
- 2437- IVA A RECUPERAR
- 2438- IVA REEMBOLSOS PEDIDOS
- 2439- IVA LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS

### **A SUBCONTA 2431- IVA SUPORTADO**

- Esta conta é de uso facultativo. É **debitada** pelo IVA suportado em todas as aquisições de inventários, investimentos ou outros bens ou serviços.
- **Credita-se** por contrapartida da subconta 2432- IVA dedutível pelas parcelas dedutíveis, e pelas parcelas de imposto não dedutível por contrapartida das contas inerentes às respectivas aquisições ou da subconta 6812, quando for caso disso, nomeadamente por dificuldades de imputação a custos específicos.

A **utilização desta conta** é aconselhável para as empresas que desenvolvem actividades com direito à dedução e, simultaneamente, actividades que não conferem direito à dedução. São sujeitos passivos mistos.

É o caso de uma empresa que presta serviços de assessoria contabilística e informática e, simultaneamente, se encontra reconhecida para a prestação de serviços no âmbito da formação profissional (isentas – art. 9º, nº10 CIVA).



Neste caso o imposto é apurado com base no método **Pro Rata**

De acordo com o nº 4 do artº 23 do CIVA o ***Pro Rata*** é calculado da seguinte forma:

- resulta de uma fracção que tem no numerador o montante anual, imposto excluído, das transmissões de bens e prestações de serviços, decorrentes do exercício de uma actividade económica, que conferem direito à dedução;
- e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, decorrentes do exercício de uma actividade económica, incluindo operações isentas de imposto, bem como as subvenções<sup>41</sup> não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.

São excluídas do referido cálculo, as transmissões de bens de investimento (classe 4) utilizados pela empresa e as operações imobiliárias ou financeiras que tenham carácter acessório (nº 5 do artº 23º do CIVA).

O *Pro Rata* é calculado com base no valor das operações registadas no ano anterior. Assim, no final do ano é objecto de correcção com base nos valores reais apurados (nº 6 do artº 23º do CIVA).

---

<sup>41</sup> Note-se que se a subvenção visa financiar operações decorrentes de uma actividade económica mas não sujeitas a imposto, ou a operações não decorrentes de uma actividade económica, tal montante não deve integrar o denominador do *pro rata*, sendo aplicáveis as regras de afectação real para tais operações.

### Exemplo:

Supondo que a empresa X efectuou as seguintes vendas em N:

|                                      |     |
|--------------------------------------|-----|
| Vendas tributadas                    | 600 |
| vendas isentas com direito a dedução | 250 |
| Vendas isentas sem direito a dedução | 150 |

$$Pro\ Rata = \frac{600 + 250}{600 + 250 + 150} = 85\%$$

Durante o ano de N+1, a empresa X irá, provisoriamente, utilizar o *Pro rata* de 85%, o que significa que deduzirá 85% do imposto suportado nas aquisições.

No final de N+1, o *Pro rata* de 85% utilizado durante o exercício, é objecto de correcção face às vendas e prestações de serviços apurados no exercício.

- Utilizando o *Pro rata*, o IVA suportado é dedutível apenas na % correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução.
- Contudo, o sujeito passivo misto pode optar<sup>42</sup> pela **Afectação Real**<sup>43</sup> (nº2 do artº 23º do CIVA), com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.

<sup>42</sup> De acordo com o nº 3 do artº 23º do CIVA, a Administração Fiscal pode obrigar o sujeito passivo a aplicar a afectação real, no cálculo do IVA que confere direito à dedução, se aplicação do método do *pro rata* conduzir a distorções significativas na tributação.

<sup>43</sup> A afectação real é de aplicação obrigatória para o caso de bens e serviços parcialmente afectos à realização de operações não decorrentes de uma actividade económica, não se podendo em tais casos aplicar o método do *pro rata*.

As contas 2431 e 2432 podem ser subdivididas de acordo com o que se está a adquirir, a sua origem e a taxa aplicável. Atendendo a esses critérios podemos subdividir a conta 2431, e de forma análoga a conta 2432, da seguinte forma:

**2431 IVA SUPORTADO****24311 Relativo a inventários****243111 Aquisições território nacional**

2431111 Tx reduzida - 6%

2431112 Tx intermédia - 13%

2431113 Tx normal - 21%

**243112 Aquisições países comunitários**

2431121 Tx reduzida - 6%

2431122 Tx intermédia - 13%

2431123 Tx normal - 21%

**243113 Aquisições países terceiros**

2431131 Tx reduzida - 6%

2431132 Tx intermédia - 13%

2431133 Tx normal - 21%

**24312 Relativo a investimentos****243121 Aquisições território nacional**

2431211 Tx reduzida - 6%

2431212 Tx intermédia - 13%

2431213 Tx normal - 21%

**243122 Aquisições países comunitários**

2431221 Tx reduzida - 6%

2431222 Tx intermédia - 13%

2431223 Tx normal - 21%

**243123 Aquisições países terceiros**

2431231 Tx reduzida - 6%

2431232 Tx intermédia - 13%

2431233 Tx normal - 21%

**24313 Relativo a outros bens e serviços****243131 Aquisições território nacional**

2431311 Tx reduzida - 6%

2431312 Tx intermédia - 13%

2431313 Tx normal - 21%

**243132 Aquisições países comunitários**

2431321 Tx reduzida - 6%

2431322 Tx intermédia - 13%

2431323 Tx normal - 21%

**243133 Aquisições países terceiros**

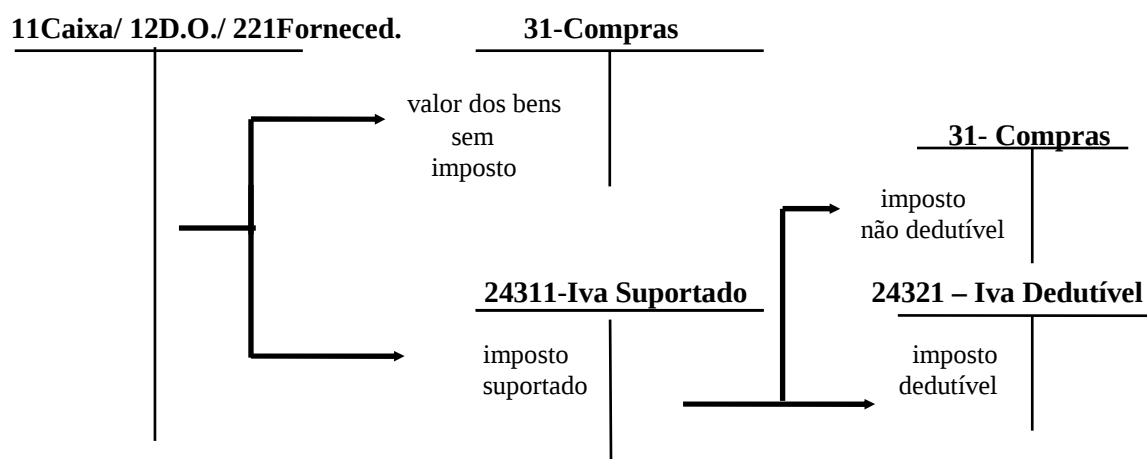
2431331 Tx reduzida - 6%

2431332 Tx intermédia - 13%

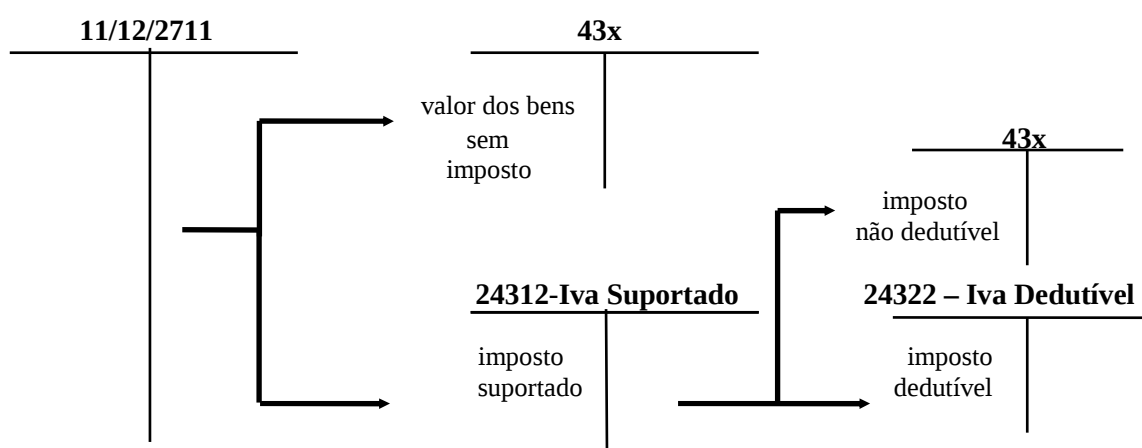
2431333 Tx normal - 21%

## Movimentação

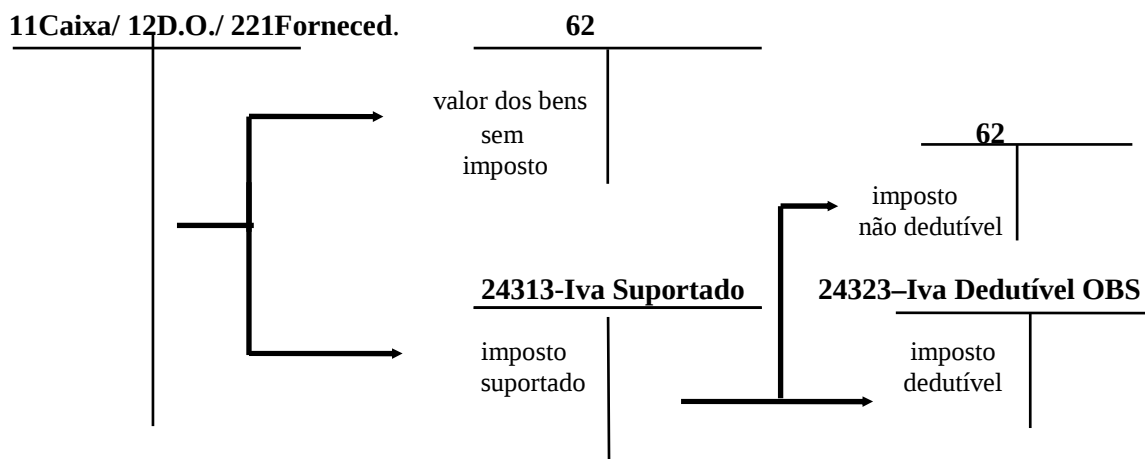
- Pela aquisição de inventários



- Pela aquisição de activos fixos tangíveis (investimentos)



- **Pela aquisição de outros bens e serviços (OBS)**



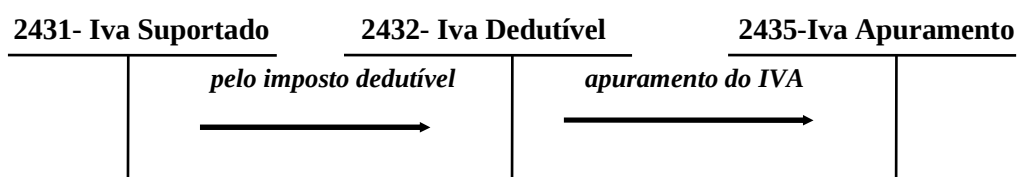
### A SUBCONTA 2432- IVA DEDUTÍVEL

#### **A) Se utilizar a conta 2431- IVA suportado:**

- **2432- IVA Dedutível**, é debitada pelo montante do IVA dedutível por contrapartida de **2431- IVA Suportado**;
- é creditada para transferência do saldo respeitante ao período de imposto por débito da conta **2435 - IVA Apuramento**.



#### **Esquema de Movimentação:**



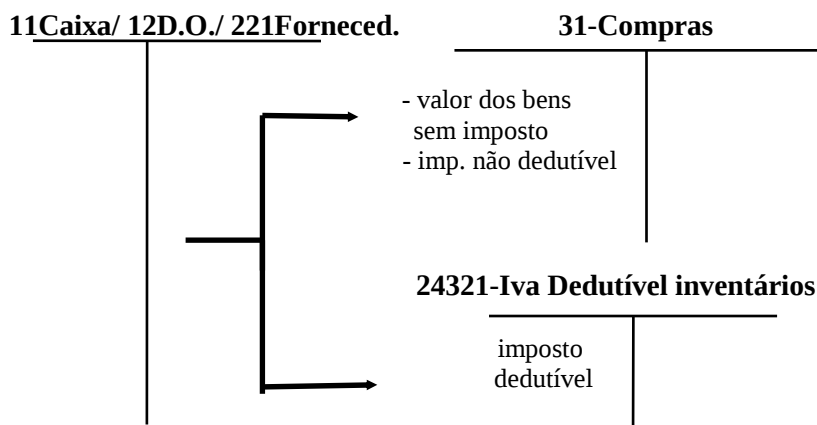
## B) Se não se utilizar a conta 2431- IVA suportado:

- é debitada pelos valores do IVA Dedutível relativo às aquisições;
- é creditada da mesma forma (transferência para 2435- IVA Apuramento)

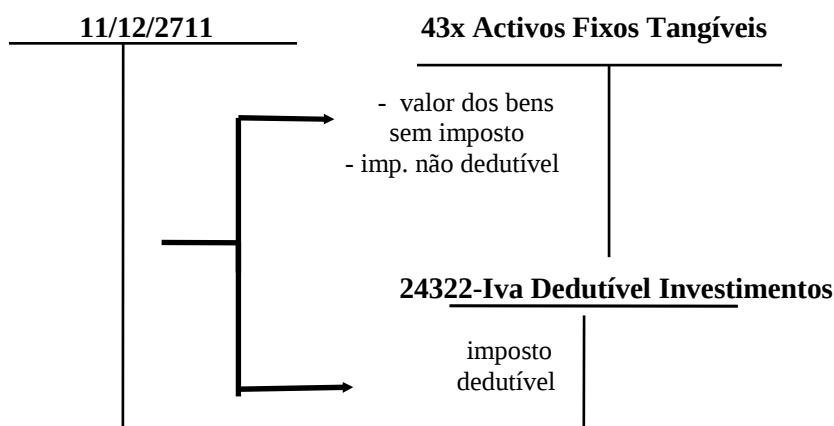


### Esquema de Movimentação:

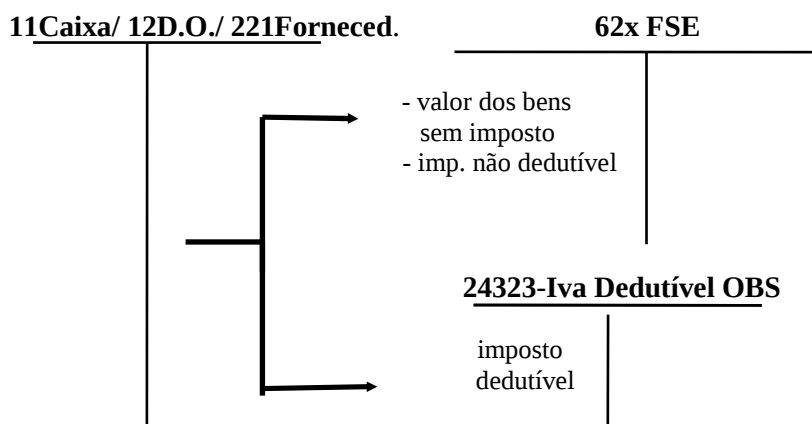
## 1. Aquisição de inventários



## 2. Aquisição de activos fixos tangíveis (investimentos)



### 3. Aquisição de outros bens e serviços (OBS)



➤ **Não conferem direito à dedução as despesas consideradas não essenciais como (artº 21º do CIVA):**

- despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletos;
- despesas respeitantes a combustíveis utilizáveis em viaturas automóveis. Contudo, na aquisição de gasóleo, o imposto será dedutível na proporção de 50% (100% em veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3.500 kg);
- despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo portagens;
- despesas respeitantes a alojamento, bebidas, tabaco, despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinadas principalmente a tais recepções;
- despesas de divertimento e de luxos, sendo consideradas como tais as que, pela sua natureza e montante, não constituam despesas normais de exploração.

## **A SUBCONTA 2433 - IVA LIQUIDADO**

- Esta conta será **creditada** pelo IVA liquidado nas facturas emitidas pela empresa. É **debitada** para transferir o saldo respeitante ao período de imposto por crédito da conta 2435 - IVA apuramento.
- Esta conta evidencia a dívida ao Estado decorrente da venda de bens (ou prestação de serviços) aos seus clientes.

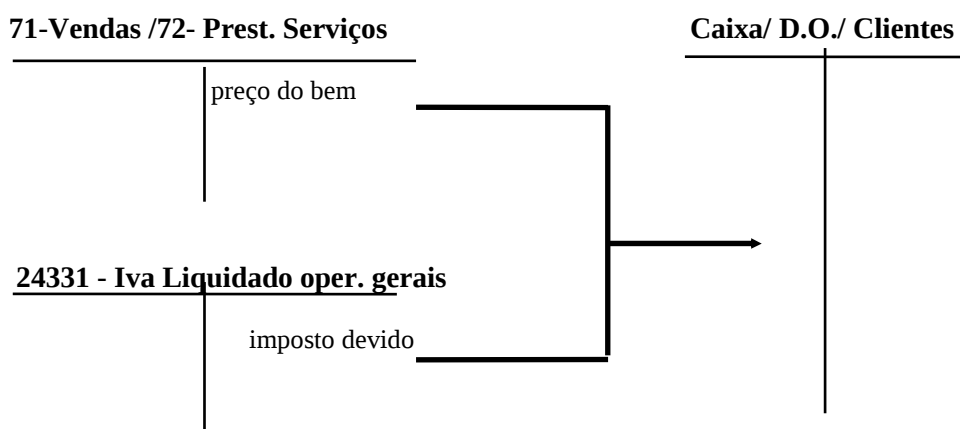
Apesar do Código de Contas do SNC não apresentar qualquer subdivisão para a conta 2433, podemos subdividi-la do seguinte modo:

24331 Operações gerais

24332 Autoconsumos e operações gratuitas

### ➤ **IVA liquidado – Operações gerais (Subconta 24331)**

**O esquema de movimentação pela venda de inventários ou prestação de serviços será:**

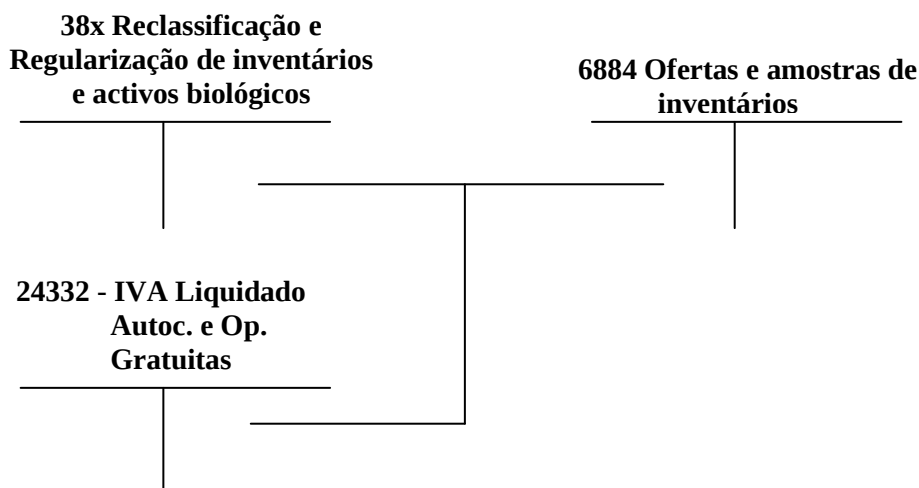


### ➤ Autoconsumos e operações gratuitas (Subconta 24332)

Deverão registar-se a crédito nesta conta 24332 o imposto suportado pela empresa respeitante a :

- autoconsumo externo - afectação/utilização de bens da empresa para fins alheios aos da empresa, desde que, na sua aquisição, tenha havido dedução total ou parcial do imposto suportado;
- afectação de bens a sectores isentos, quando relativamente a esses bens tenha havido dedução total ou parcial do imposto suportado na sua aquisição;
- prestação de serviços gratuitos pela empresa, quer aos seus titulares, quer ao pessoal ou outras entidades;
- ofertas de inventários próprios.

### Movimentação das ofertas de inventários<sup>44</sup>



- Poder-se-ia também registar o valor do IVA a crédito da 24332 pelo débito da 6812 - "Impostos Indirectos".

<sup>44</sup> De acordo com nº 7 do artº 3º do CIVA, não é obrigatória a liquidação de IVA, mesmo que tenha havido dedução na sua aquisição, quando o valor unitário da oferta seja igual ou inferior a 50 € (IVA excluído) e cujo valor global anual não exceda 5 por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior.

## **A SUBCONTA 2434 - IVA REGULARIZAÇÕES**

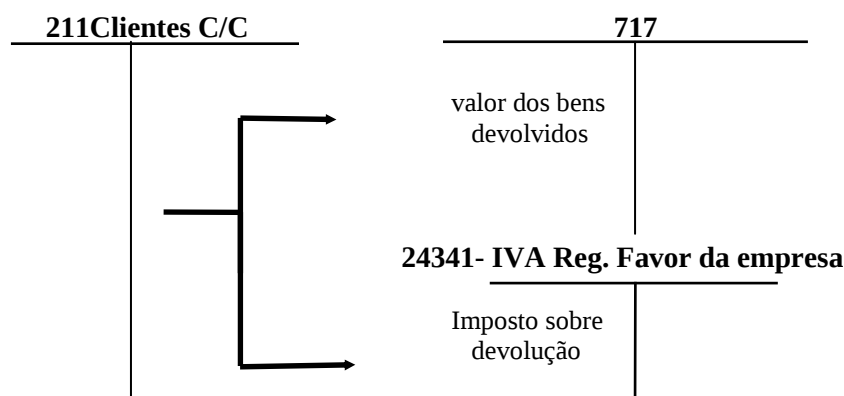
Regista as correcções de imposto apuradas nos termos do código do IVA. Estas correcções, conforme a situação em causa, podem originar imposto a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado. Apesar do Código de contas do SNC não fazer menção a subcontas da conta 2434, podemos subdividi-la da seguinte forma:

- ***24341-Mensais (ou trimestrais) a favor da empresa***
  - ***24342- Mensais (ou trimestrais) a favor do estado***
  - ***24343 –Regularizações anuais por cálculo do pro-rata definitivo***
  - ***24344 –Regularizações anuais por variações dos pro-rata definitivo***
- **A subconta 24341 - IVA Regularizações a favor da Empresa,** debita-se pelo montante de imposto resultante de operações que reduzem o montante de imposto liquidado ou que aumente o imposto dedutível.

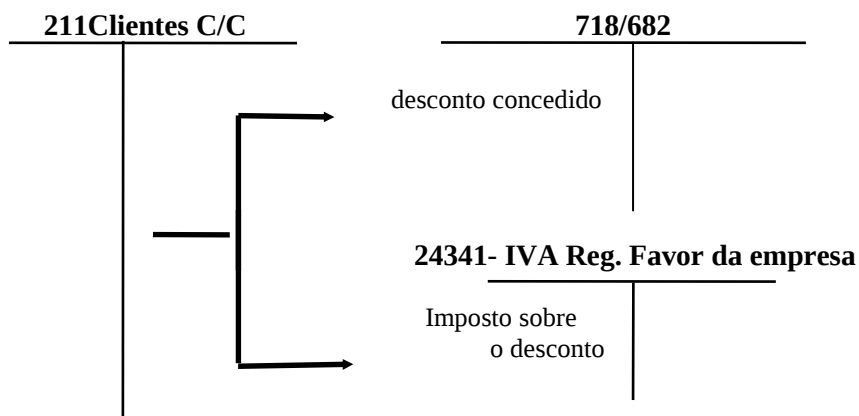
**Ex.:** descontos concedidos a clientes, devoluções de vendas por clientes, erros ou omissões, anulação de entregas dos adiantamentos dos clientes.

### **Movimentação**

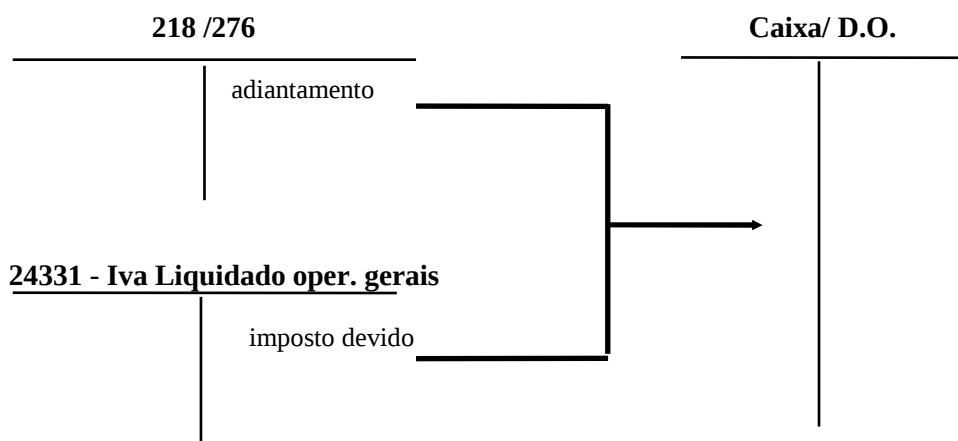
#### **➤ Devoluções de vendas**



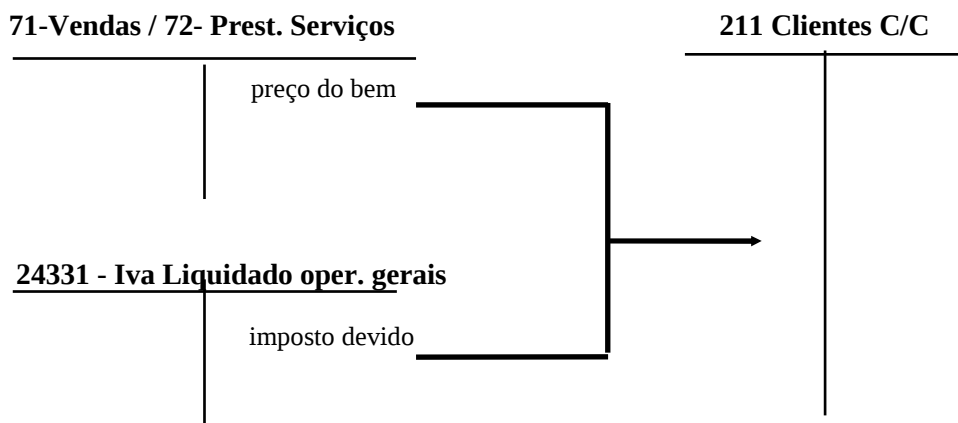
➤ **Descontos e abatimentos em vendas ou descontos de pronto pagamento concedidos fora da factura**



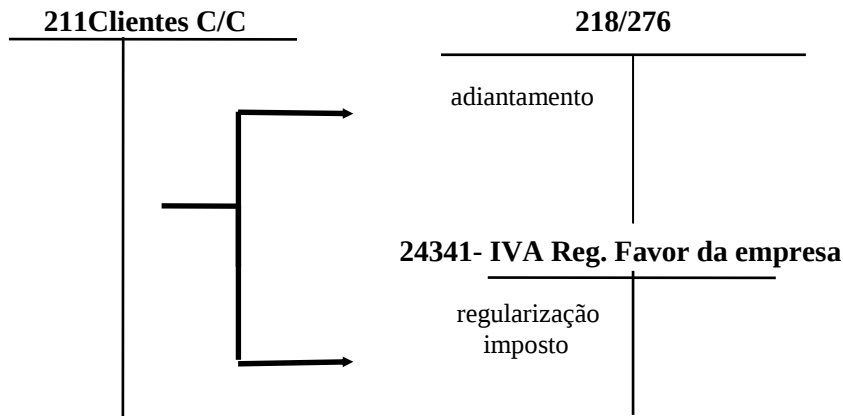
➤ **Adiantamentos de clientes**  
- pelo adiantamento



- pela contabilização da factura da venda



## - pela regularização/anulação do adiantamento

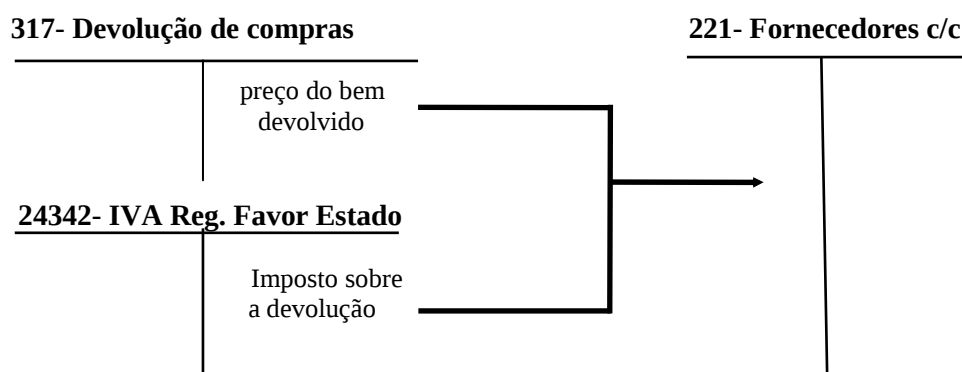


- A subconta **24342 - IVA Regularizações a favor do Estado**, credita-se pelo imposto resultante de operações que aumentem o montante liquidado pela empresa ou reduzam o imposto dedutível.

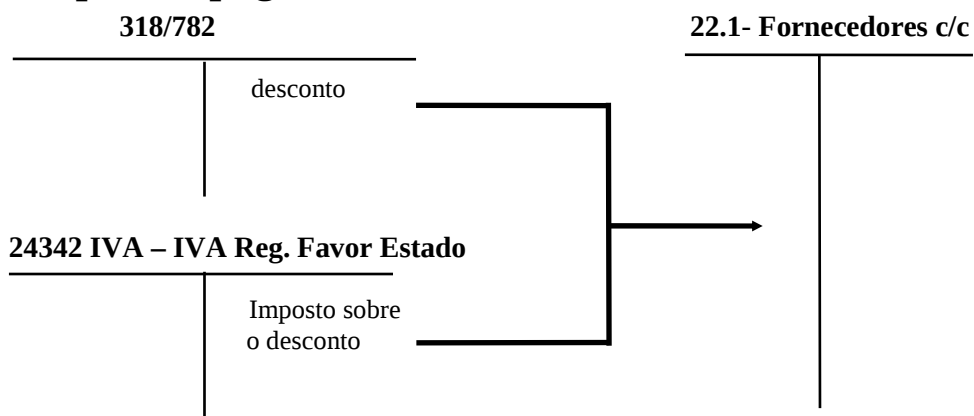
**Ex:** descontos concedidos por fornecedores, devoluções de compras, anulação de adiantamentos a terceiros, erros.

## Movimentação

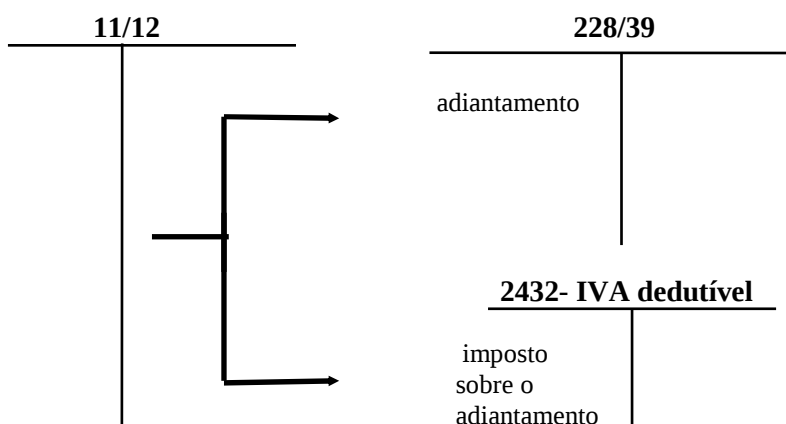
### ➤ Devoluções de compras



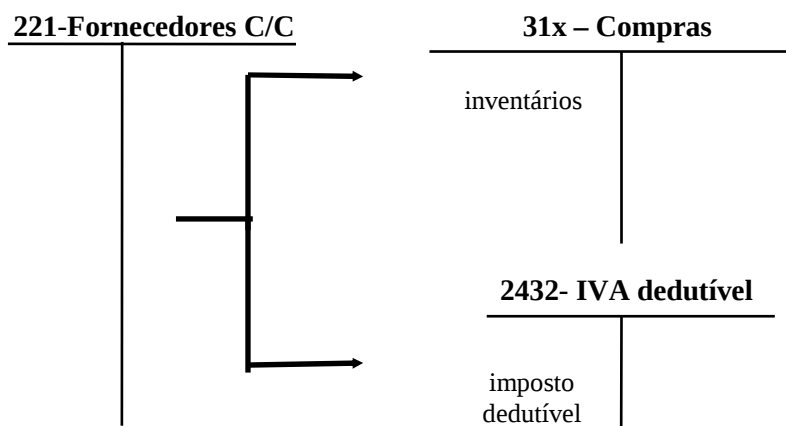
➤ **Descontos e abatimentos em compras ou descontos de pronto pagamento obtidos fora da factura**



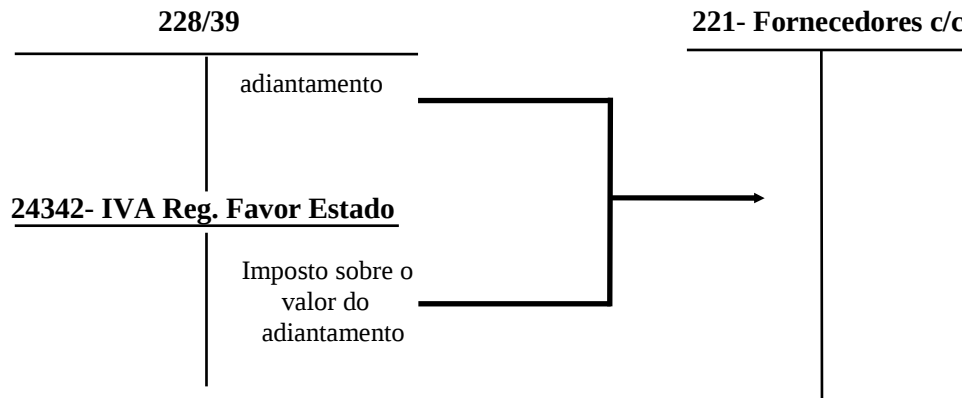
➤ **Adiantamentos a fornecedores - pelo adiantamento**



**- contabilização da factura emitida pelo fornecedor**

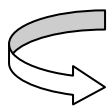


## - pela regularização/anulação do adiantamento



- A subconta **24343- Regularizações anuais por cálculo do pro rata definitivo**, será utilizada quando, após o cálculo do Pro rata definitivo, houver lugar a regularizações.

### Movimentação



#### (1) Pro rata definitivo > Pro rata provisório

a empresa deduziu menos do que poderia ter deduzido:

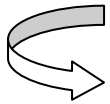
- rectificação de inventários ou de outros bens/serviços

24343 / 7888

- rectificação de bens de investimento (activos fixos tangíveis)

24343 / 43x

## (2) Pro rata definitivo < Pro rata provisório



a empresa deduziu mais do que teria direito a deduzir:

➤ rectificação de inventários ou de outros bens/serviços

6888 / 24343

➤ rectificação de bens de investimento (activos fixos tangíveis)

43x / 24343

- A subconta **24344- Regularizações anuais por variações dos pro rata definitivos**, é específica para investimentos (imobilizados).

É contabilizada no fim do ano, a débito ou a crédito, por contrapartida de gastos ou de rendimentos.

Haverá lugar a rectificação sempre que o Pro rata definitivo, calculado relativamente a cada um dos anos de vida útil do bem, diferir - para mais ou para menos - em 5 ou mais pontos percentuais relativamente ao Pro rata definitivo, apurado no ano de início de utilização.

⇒ Prazo para rectificação:

■ até 4 anos após o início de utilização: Bens móveis

■ até 19 anos após o início de utilização: Bens imóveis

### Movimentação

➤ Pro rata definitivo < Pro rata ano utilização

6888 / 24344

➤ pro rata definitivo > Pro rata ano utilização

24344 / 7888

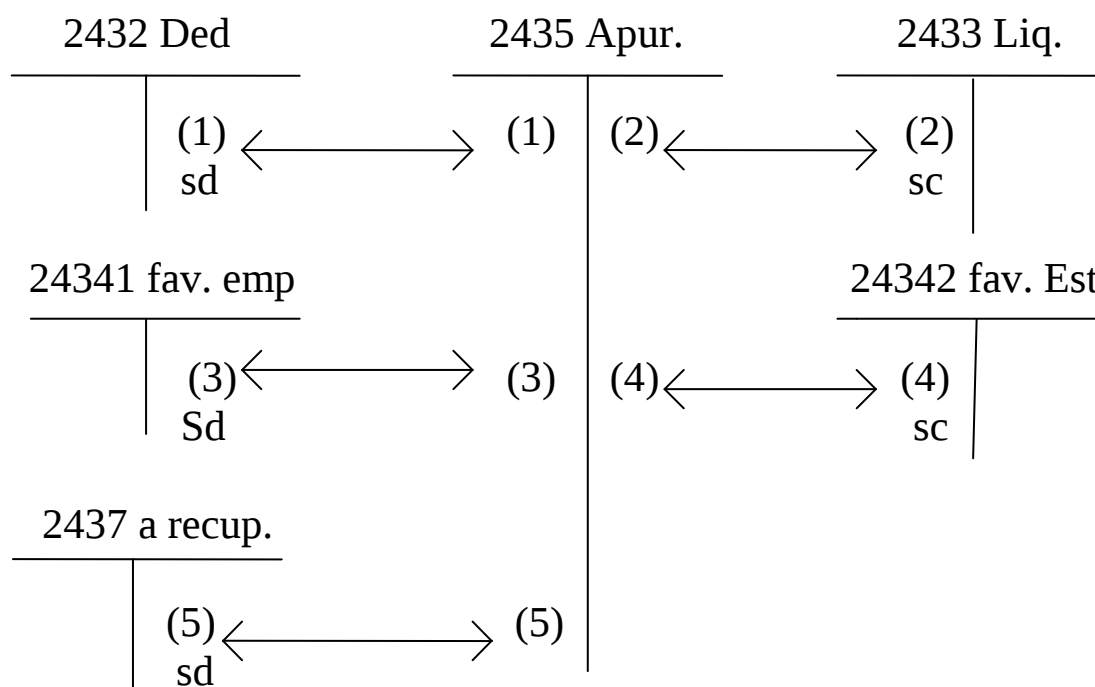
## **A SUBCONTA 2435 - IVA APURAMENTO**

Destina-se a centralizar as operações registadas em **2432 - IVA Dedutível**, **2433 - IVA Liquidado**, **2434 - IVA Regularizações** e **2437 - IVA a Recuperar**, por forma a que o seu saldo corresponda ao imposto a pagar, ou em crédito, com referência a um determinado período de imposto.

**Será debitada** pelos saldos devedores das subcontas IVA dedutível e IVA regularizações a favor da empresa e **creditada** pelos saldos credores de IVA liquidado e IVA regularizações a favor do Estado.

**É ainda debitada** pelo saldo devedor de 2437 - IVA a Recuperar, respeitante ao montante de crédito do imposto reportado do período anterior sobre o qual não exista nenhum pedido de reembolso.

### **Movimentação**

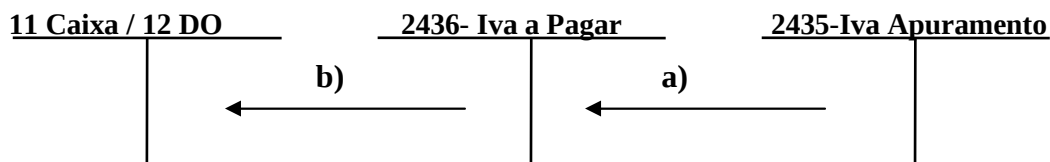


Após estes lançamentos, o respectivo **saldo transfere-se** para:

- crédito da conta **2436 - IVA a Pagar**, no caso de ser credor;
- débito da conta **2437 - IVA a Recuperar**, no caso de ser devedor, podendo neste caso reportar para o período seguinte ou pedir-se o seu reembolso (transferindo-se o saldo da conta para **2438 - Reembolsos Pedidos**).

### **A SUBCONTA 2436 - IVA A PAGAR**

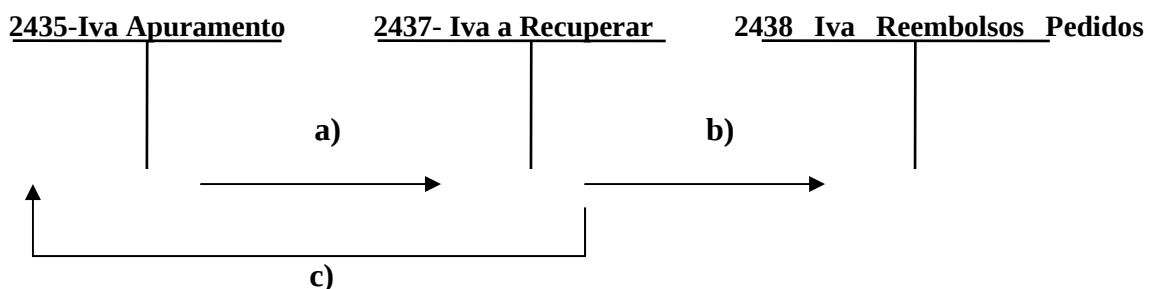
#### **Movimentação**



- a) Contabilização do IVA apurado pela Empresa (quando o saldo da subconta IVA apuramento é credor) ⇒ imposto a pagar ao Estado;  
 b) Pagamento do Imposto.

### **A SUBCONTA 2437 - IVA A RECUPERAR**

#### **Movimentação**



- a) transferência do saldo devedor da 2435, isto é, do crédito de imposto apurado no período;  
 b) pedido de reembolso;  
 c) transferência no período seguinte do crédito de imposto relativamente ao qual não foi solicitado o reembolso.

## **A SUBCONTA 2438 - IVA REEMBOLSOS PEDIDOS**

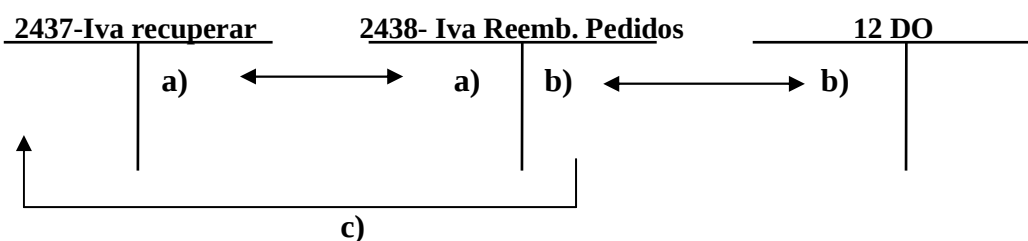
Em situações de crédito de imposto em relação ao Estado:

- o montante a favor da empresa pode ser deduzido nos períodos seguintes;
- poder-se-á solicitar o reembolso (artº. 22º do CIVA):
  - se passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso (crédito), persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a € 250;
  - se mesmo antes do fim do período de 12 meses, haja cessação de actividade e o valor do reembolso seja igual ou superior a €25, bem como quando o crédito a seu favor exceder €3000.

Uma vez apresentado um pedido de reembolso, o sujeito passivo fica impedido de proceder à dedução desse imposto em períodos subsequentes, até à comunicação da decisão da administração fiscal:

- se o pedido for deferido ⇒ aguardar pagamento
- se o pedido for indeferido ⇒ anulação do lançamento inicial

### **Movimentação**



- a) apresentação do pedido de reembolso
- b) deferimento do pedido ⇒ recebimento
- c) indeferimento do pedido ⇒ anulação do pedido

## **A SUBCONTA 2439 - IVA LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS**

As liquidações oficiosas resultam de:

- não apresentação da declaração periódica no respectivo prazo legal;
- rectificação da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

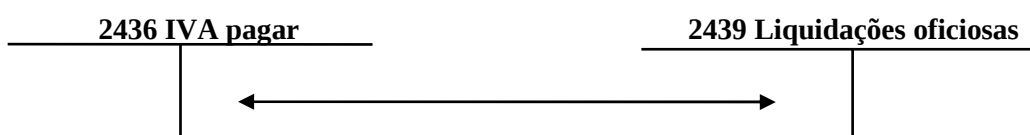
### **(A) Falta de apresentação da declaração periódica do imposto**

Os serviços fiscais liquidarão o imposto que presumirem devido e notificarão o contribuinte para o pagar no prazo estipulado na notificação, prazo este não inferior a 90 dias contado desde o seu envio (artº 88 do CIVA). Esta liquidação ficará sem efeito:

- se o contribuinte, no prazo estipulado, apresentar a declaração em falta, sem prejuízo da penalidade correspondente;
- se a declaração for corrigida pelo serviço de finanças competente, na sequência de visita de fiscalização ou de outros elementos ao seu dispor.

## **MOVIMENTAÇÃO**

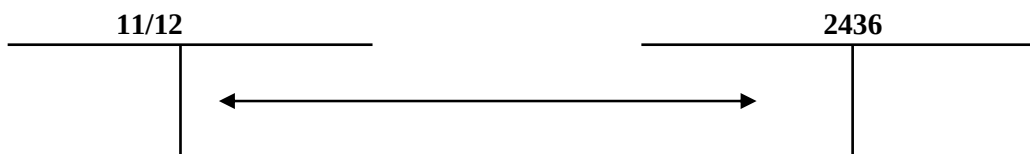
### **➤ Falta de apresentação da declaração periódica**



### **➤ Entrega da declaração periódica no prazo estipulado**



## ➤ Não entrega a declaração periódica no prazo estipulado



### (B) Rectificação da declaração do contribuinte

Será efectuada rectificação pelos serviços fiscais quando, fundamentadamente, considerem que nas declarações figura um imposto liquidado a menos ou dedução superior à devida, fazendo a liquidação adicional da diferença.

As rectificações podem resultar da análise :

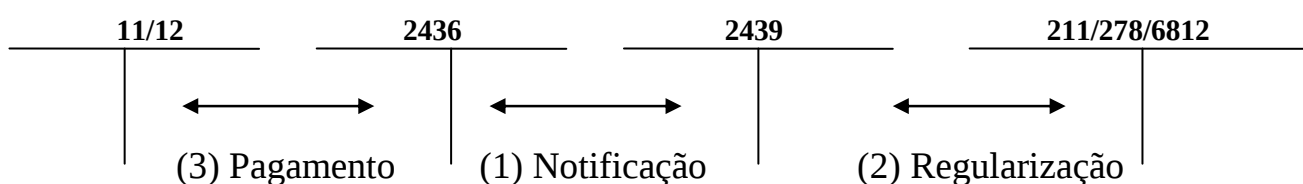
- do conteúdo das declarações;
- do confronto de outros elementos de que disponha;
- do confronto com declarações respeitantes a períodos anteriores

ou de visitas de fiscalização

- da verificação física de inventários;
- exames à escrita;
- controlo cruzado

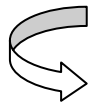
No caso da liquidação oficiosa resultar de um acto de fiscalização, sendo o valor resultante de imposto indevidamente deduzido ou não liquidado, a regularização da conta 2439 - IVA liquidações oficiosas, far-se-á por débito de uma conta 6812 - IVA ou 6888 - Outros gastos e perdas não especificados.

### MOVIMENTAÇÃO



## IVA NAS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

- O regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI) foi aprovado pelo DL nº 290/92, que transpõe para o Direito nacional a directiva nº 91/680/CEE de 16/12.



- aquisição intracomunitária ≠ importação (art.1º a 15º RITI)
- transmissão intracomunitária ≠ exportação

- Nas operações efectuadas entre sujeitos passivos residentes no território nacional, a liquidação do imposto é efectuada por quem vende os bens / presta serviços.

- Nas transmissões de bens efectuadas entre sujeitos passivos localizados em países diferentes, não funciona a regra da origem mas do destino, sendo as operações tributadas no país onde os bens são consumidos. Assim, as exportações e as transmissões intracomunitárias estão isentas de IVA.

Os agentes económicos deverão mencionar nos documentos contabilísticos: “Exportação-Isento IVA artº 14º CIVA”, “Transmissão Intracomunitária - Isento IVA art. 14º do RITI”.

Movimentação: 211 / 711

- Nas aquisições intracomunitárias, cabe ao adquirente liquidar e deduzir o IVA.

Movimentação: 31 / 221  
2432 / 2433

- Nas aquisições a países terceiros (importações), o IVA é liquidado no país de destino (no nosso caso Portugal), pelos serviços alfandegários.

Movimentação: 31 / 221  
2432 / 278

## Esquema movimentação da conta 243 - IVA

