



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

MANUAL PARA FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

CURSO 1612

TEMA

PREPARAÇÃO DAS NOTAS ANEXAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

DOSSIER FISCAL - ORGANIZAÇÃO

ANA CRISTINA PINTO FERREIRA
LUÍS ANTÓNIO RODRIGUES
RUI ALBERTO MACHADO DE SOUSA

FICHA TÉCNICA

Título: Preparação das notas anexas às demonstrações financeiras
Dossier Fiscal - Organização

Autores: Ana Cristina Pinto Ferreira; Luís António Rodrigues; Rui Alberto Machado de Sousa

Não é permitida a utilização deste manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de Autor.

Lista de abreviaturas e siglas utilizadas

Art.º	Artigo
BADF	Bases de apresentação das demonstrações financeiras
CC	Código de Contas
CIRC	Código do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas
CIVA	Código do imposto sobre o valor acrescentado
CLC	Certificação legal das contas
CMVM	Comissão de Mercado de Valores Mobiliários
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CRC	Código do registo comercial
CSC	Código das sociedades comerciais
DL	Decreto-Lei
DR	Decreto regulamentar
EC	Estrutura conceptual
EOTOC	Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
ESNL	Entidades do setor não lucrativo
FAQ	Frequently asked questions (respostas a perguntas frequentes)
IAS	International accounting standard
IASB	International Accounting Standard Board
IES	Informação empresarial simplificada
IFRS	International financial reporting standards
IRC	Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas
ME	Microentidades
MEP	Método de equivalência patrimonial
MDF	Modelos de demonstrações financeiras
NCM	Normalização contabilística para microentidades
NC-ME	Norma contabilística para microentidades
NCRF	Normas contabilísticas e de relato financeiro
NCRF – PE	Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
ROC	Revisor Oficial de Contas
SNC	Sistema de normalização contabilística
SNC-ESNL	Sistema de normalização contabilística para entidades do setor não lucrativo
TOC	Técnico Oficial de Contas

Índice

BLOCO FORMATIVO I

1.	Normativos contabilísticos e necessidades de divulgação	7
1.1.	Normativos contabilísticos em vigor	8
1.2.	Sistema de normalização contabilística – SNC	11
1.2.1.	Estrutura conceptual	13
1.2.2.	Bases para a apresentação de demonstrações financeiras	16
1.2.3.	Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	18
1.2.4.	SNC – modelo geral	21
1.2.5.	NCRF-PE	22
1.2.6.	SNC-ESNL	23
1.3.	NCM	25
1.4.	Quadro resumo das demonstrações financeiras	26
2.	O Anexo	27
2.1.	SNC - modelo geral	29
2.1.1.	NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	29
2.1.2.	Anexo	31

BLOCO FORMATIVO II

2.2.	NCRF-PE	151
2.2.1.	Estrutura e conteúdo das demonstrações (ponto 4 da NCRF-PE)	151
2.2.2.	Anexo	152
2.3.	Normalização contabilística para as microentidades (NC-ME)	188
2.3.1.	Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras (ponto 4 NC-ME)	188
2.3.2.	Anexo	189
2.4.	Normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo	217
2.4.1.	Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras (ponto 3 NCRF-ESNL)	217
2.4.2.	Anexo	219

BLOCO FORMATIVO III

3.	Processo de documentação fiscal em IRS e IRC – “Dossier Fiscal”	258
3.1.	Normativo aplicável	258
3.1.1.	IRS	258
3.1.2.	IRC	258
3.2.	Conservação e acesso por parte da Administração Fiscal	260
3.3.	Documentos que integram o dossier fiscal	261
3.4.	A importância do dossier fiscal – análise de alguns casos	265
3.5.	Processo de documentação fiscal – preços de transferência	287
3.5.1.	Legislação aplicável.....	287
3.5.2.	Divulgações.....	288
3.5.3.	Âmbito de aplicação	291
3.5.4.	Noção de partes relacionadas:	292
3.5.5.	Métodos comparativos:	296
3.5.6.	Comparáveis	303
3.5.7.	Elementos para inclusão desta informação no dossier fiscal.....	303
3.5.8.	Dispensa de inclusão do desta informação no dossier fiscal	304
4.	Bibliografia.....	305

BLOCO FORMATIVO I

Normativos contabilísticos e necessidades de divulgação

Anexo modelo geral

1. NORMATIVOS CONTABILÍSTICOS E NECESSIDADES DE DIVULGAÇÃO

Na sociedade atual, a informação assume uma importância fundamental. Também nas empresas a informação é determinante, destinando-se aos utentes, designadamente seus clientes, fornecedores e outras instituições com quem se relaciona. No entanto, a informação é tanto mais importante quanto mais atual e compreensível for para os seus destinatários. Assim, uma entidade deve preocupar-se em que as suas demonstrações financeiras sejam completas, fiáveis e compreensíveis sem, no entanto, perder de vista o objetivo de serem atuais.

A principal fonte de informação financeira das sociedades é a prestação de contas, constituída pelo relatório de gestão e pelas contas da entidade.

De acordo com a Estrutura Conceptual do SNC, o objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

Para que a informação financeira seja compreensível e comparável, tornou-se indispensável regular a forma de organizar e de prestar a informação financeira, tendo surgido assim os vários planos e normativos contabilísticos.

O Plano Oficial de Contabilidade (POC) surgiu em 1977 tendo registado diversas alterações e atualizações, algumas das quais para dar cumprimento à harmonização exigida pela União Europeia. No entanto, no final de 2009, e para aproximar a normalização contabilística portuguesa da normalização contabilística internacional, foi revogado o POC, tendo sido aprovado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS), cuja entrada em vigor se deu em 01 de Janeiro de 2010.

No caso das microentidades, a publicação da normalização contabilística ocorreu em março de 2011, podendo por opção, ser aplicada às demonstrações financeiras reportadas ao período findo em 31 de dezembro de 2010.

A normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, que faz parte integrante do SNC, publicada em março de 2011, entra em vigor em 01 de janeiro de 2012, podendo, por opção da entidade ser aplicada ao período de 2011.

A prestação de informação financeira é obrigatória e encontra-se regulada em diversos códigos e normativos. A título de exemplo, o Código Comercial, no artigo 62.º refere que

todos os comerciantes são obrigados a dar balanço anual ao seu ativo e passivo nos três primeiros meses do ano imediato. No Código das Sociedades Comerciais (CSC), o artigo 65.º dispõe sobre o dever de relatar a gestão e apresentar contas. Por outro lado, o Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o SNC e o próprio SNC, bem como o Decreto-Lei 36-A/2011, de 9 de março, fazem também diversas referências à forma como tal informação deve ser prestada.

1.1. NORMATIVOS CONTABILÍSTICOS EM VIGOR

Em Portugal, decorrente do processo de integração europeia e necessidade de harmonização das políticas contabilísticas, processo que ainda não se encontra encerrado, estando em vigor os seguintes normativos contabilísticos:

- Planos Oficiais de Contabilidade para o Setor Público:
 - o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP);
 - o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o setor da Educação (POC-Educação);
 - o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS);
 - o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL);
 - o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS);
- Plano de Contas para as Empresas de Seguros (PCES);
- Plano de Contas para o Sistema Bancário (PCSB);
- Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS);
- Sistema de Normalização Contabilística (SNC):
 - o Normas contabilísticas e de relato financeiro – NCRF;
 - o Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades – NCRF-PE;
 - o Normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo – NC-ESNL
- Normalização Contabilística para as Microentidades (NCM).

Os planos oficiais de contabilidade ainda em vigor, aplicam-se ao setor público, administrativo, do qual se exclui o setor empresarial do estado que aplica o SNC.

O PCES e PCSB aplicam-se às entidades sob a supervisão do Instituto de Seguros de Portugal e do Banco de Portugal.

As normas internacionais de contabilidade, adotadas pela União Europeia (Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho), aplicam-se às seguintes entidades (art.º 4.º do DL 158/2009, de 13 de julho):

1. Entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado (Bolsa);
2. Às contas individuais das entidades cujas contas sejam consolidadas de acordo com o disposto no n.º 1, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas;
3. As restantes entidades, que sejam obrigadas a aplicar o SNC, podem optar por elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal das contas.
4. As entidades que estejam incluídas no âmbito da consolidação de entidades abrangidas pelo n.º 3, e que adotem o SNC, podem também optar por elaborar as respetivas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas.

As opções referidas nos n.º 2 a 4 devem ser globais, mantendo-se por um período mínimo de três exercícios.

A aplicação das normas internacionais de contabilidade não prejudica que, para além das informações e divulgações inerentes a estas normas, as entidades abrangidas sejam obrigadas a divulgar outras informações previstas na legislação nacional.

Com exceção das entidades sujeitas à supervisão do Instituto de Seguros de Portugal e do Banco de Portugal e das entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado, o SNC aplica-se (art.º 3.º do DL 158/2009, de 13 de julho):

- a) Às sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

A normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (NC-ESNL) aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo.

A NC-ESNL aplica-se a partir dos períodos que se iniciem em 1 de Janeiro de 2012, ou data posterior, podendo ser aplicado já ao período de 2011 (art.º 22 do DL n.º 35-A/2011, de 9 de março).

O regime da normalização contabilística para as microentidades (NCM) aplica-se às entidades que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos seguintes três limites (artigos 2.º e 3.º do DL n.º 35-A/2011, de 9 de março):

- a) Total do balanço: € 500 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 500 000;
- c) Número médio de empregados durante o exercício: cinco.

A NCM não se aplica às entidades sujeitas a certificação legal de contas ou que integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas.

Por outro lado, a sua aplicação é facultativa, podendo as entidades que se enquadrem dentro dos limites referidos aplicar o SNC.

Neste trabalho apenas serão abordados o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), incluindo a norma para as pequenas entidades e a norma para as entidades do setor não lucrativo, e a normalização contabilística para as microentidades.

1.2. SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA - SNC

O sistema de normalização contabilística foi aprovado pelo DL 158/2009, de 13 de julho e veio substituir o plano oficial de contabilidade, sendo aplicável aos períodos que se iniciaram em, ou após, 01 de janeiro de 2010.

O SNC tem por base as normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia, à data da sua entrada em vigor, surgindo do processo de uniformização das normas contabilísticas nacionais às normas contabilísticas comunitárias iniciado com a entrada de Portugal na União Europeia.

Alguns aspetos das normas internacionais não foram adotados por se considerar que não se aplicam à realidade nacional e exigirem eventualmente um esforço de prestação de informação excessivo.

Uma referência ainda para a constante evolução das normas internacionais de contabilidade emanadas pelo IASB que não tem sido acompanhada pela União Europeia e menos ainda por Portugal, o que faz com que algumas normas do SNC já não estejam em total conformidade com as IAS/IFRS. A tendência será para esta divergência se agravar no futuro.

Conforme já foi referido no ponto anterior, e de acordo com o art.º 3.º do DL 158/2009, de 13 de julho, o SNC aplica-se:

- a) Às sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

Para além do referido acima, o SNC também se aplica às entidades do setor não lucrativo, embora, de acordo com normalização contabilística própria.

Ficam excluídas as entidades sujeitas à supervisão do Instituto de Seguros de Portugal e do Banco de Portugal e as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado (cotadas em bolsa).

Ficam também dispensadas as entidades que cumpram os critérios de microentidades (ver ponto 1.3) e optem por aplicar a normalização contabilística das microentidades, exceto se estiverem sujeitas a certificação legal de contas (por exemplo todas as sociedades anónimas), que têm que aplicar obrigatoriamente o SNC (ou eventualmente normas de contabilidade internacionais se integrarem um perímetro de consolidação que apresente o relato financeiro de acordo com estas normas).

Ficam ainda dispensadas da aplicação do SNC as pessoas que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na media dos últimos três anos um volume de negócios superior a € 150 000 (artigo 10.º DL 158/2009, de 13 de julho).

O SNC é composto pelas seguintes instrumentos:

DL 158/2009, de 13 de julho

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF);
- Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
- Código de contas (CC);
- Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF);
- Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE);
- Normas interpretativas (NI);

DL 36-A/2011, de 9 de março

- Código de contas para entidades do setor não lucrativo (CC-ESNL);
- Norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL);
- Modelos de demonstrações financeiras para entidades do setor não lucrativo (MDF-ESNL)

Para além das especificidades das entidades do setor não lucrativo, o SNC apresenta dois modelos de demonstrações financeiras. Um, mais completo, para as entidades que apliquem todas as NCRF e outro, modelo reduzido, para as entidades que cumpram os requisitos de pequena entidade (ver ponto 1.2.5), não tenham as suas contas sujeitas a certificação legal das contas e optem por aplicar apenas a NCRF-PE.

1.2.1. Estrutura conceptual

A EC tem como finalidade definir os conceitos, princípios e definições que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

A EC não é uma NCRF e por isso não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação. No caso de haver conflito entre a EC e as NCRF, prevalecem os requisitos da NCRF.

Como refere a norma contabilística para as microentidades (NC-ME) a normalização contabilística para estas entidades, apesar de não estar contida no SNC, recorre a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de aceitação generalizada em Portugal, tal como enunciados no Sistema de Normalização Contabilística. Assim, os conceitos e definições da EC do SNC são também aplicáveis à preparação e apresentação das demonstrações financeiras no âmbito da NCM.

A estrutura conceptual, publicada no Aviso n.º 15 652/2009, de 07 de setembro, tem por base a estrutura conceptual do IASB, adotada pela União Europeia pelo Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, publicado pela Comissão Europeia em novembro de 2003. Em setembro de 2010, o IASB reviu o objetivo das demonstrações financeiras mantendo-se inalterado o restante texto da estrutura conceptual do IASB.

De acordo com esta revisão, o objetivo das demonstrações financeiras é o de oferecer informação financeira sobre a entidade que seja útil à tomada de decisões por investidores, financiadores e outros credores, efetivos e potenciais, quanto à financiar a entidade.

Ainda de acordo com o IASB, as demonstrações financeiras para fins gerais não oferecem e não podem oferecer todas as informações que aquelas entidades necessitam. Portanto, tais usuários necessitam de considerar informações pertinentes de outras fontes.

A estrutura conceptual do SNC trata:

- do objetivo das demonstrações financeiras;
- das características qualitativas da informação;
- da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras; e
- dos conceitos de capital e manutenção do capital.

Objetivo das demonstrações financeiras

O objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

Nos utentes das contas incluem-se os investidores atuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores, clientes, governo e outros entes públicos e o público.

Pressupostos e caraterísticas qualitativas das demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras devem ser preparadas nos pressupostos do regime do acréscimo ou da periodização económica e da continuidade.

As principais caraterísticas qualitativas devem ser a compreensibilidade, a relevância, a materialidade, a fiabilidade, a representação fidedigna, a substância sob a forma, a neutralidade, a prudência, a plenitude e a comparabilidade.

Constrangimentos

A tempestividade ou momento em que as demonstrações financeiras são disponibilizadas aos utentes é um aspeto relevante a ter em consideração. A demora indevida no relato financeiro pode fazer com que este deixe de ser útil.

Por outro lado, a relação custo benefício deve também ser ponderada. Os benefícios da informação devem exceder os custos de a proporcionar.

Assim, tem que haver um balanceamento ou um compromisso apropriado entre o rigor e fiabilidade da informação e o tempo e o custo que essas caraterísticas acarretam, de forma a ir ao encontro das necessidades dos utentes das contas.

Elementos das demonstrações financeiras

Os elementos que permitem mensurar a posição financeira de uma entidade num dado momento são:

Ativo, definido como um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;

Passivo, definido 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; e

Capital próprio, definido como o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

Os elementos das demonstrações financeiras que permitem medir o desempenho de uma entidade dum dado período são:

- Rendimentos, que são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos

que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio; e

- Gastos, que são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

O reconhecimento consiste no processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um determinado item.

Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:

- 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.

Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados.

São utilizadas diferentes bases de mensuração em graus diferentes e em variadas combinações nas demonstrações financeiras. Elas incluem as seguintes:

Custo histórico – Os ativos 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.

Custo corrente – Os ativos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um ativo 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.

Valor realizável (de liquidação) – Os ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o ativo 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.

Valor presente – Os ativos 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.

Justo valor – Quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

Conceitos de capital

Geralmente as entidades adotam um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras. No conceito financeiro de capital, tal como dinheiro investido ou poder de compra investido, o capital é sinónimo de ativos líquidos ou de capital próprio da entidade. No conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, em unidades de produção diária.

1.2.2. Bases para a apresentação de demonstrações financeiras

As bases para a apresentação de demonstrações financeiras estão previstas no ponto 2 anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, e estabelecem requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade demonstrações financeiras.

As demonstrações financeiras destinam-se a satisfazer as necessidades dos seus utentes. São uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade e proporcionam informação sobre:

- Ativos
- Passivos
- Capital próprio
- Rendimentos (réditos e ganhos)
- Gastos (gastos e perdas)
- Outras alterações no capital próprio
- Fluxos de caixa

Continuidade

As demonstrações financeiras devem ser apresentadas no pressuposto da continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou, face à situação económico e financeira da entidade, não tenha alternativa realista à sua liquidação. Ao avaliar o pressuposto da continuidade deve ser considerado pelo menos um período de doze meses a partir da data do balanço.

Devem ser divulgadas incertezas ou acontecimentos que coloquem em dúvida a continuidade de uma entidade e quando as demonstrações financeiras não sejam preparadas no pressuposto da continuidade, esse facto deve ser divulgado juntamente com os respetivos fundamentos.

Regime de periodização económica ou de acréscimo

Os elementos das demonstrações financeiras (ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos) são reconhecidos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento contidos na estrutura conceptual e NCRF, independentemente das datas de recebimento, pagamento ou de emissão dos documentos.

Consistência de apresentação

Uma entidade deve manter as suas políticas contabilísticas de classificação e apresentação de um período para o outro de forma a que a comparabilidade das demonstrações financeiras não seja prejudicada.

A consistência de apresentação só deve ser derogada se, após uma alteração significativa da natureza das operações ou uma revisão das demonstrações financeiras se concluir que outra apresentação ou classificação é mais adequada ou se uma NCRF o determinar.

Materialidade e agregação

Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Por outro lado, se uma linha de item não for individualmente material, ela deve ser agregada a outros itens.

Um item que não seja suficientemente material para ser apresentado separadamente na face das demonstrações financeiras pode ser material para ser apresentado separadamente no anexo.

Compensação

Os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos não devem ser compensados, exceto quando tal for exigido ou permitido por uma NCRF.

A compensação de saldos, quando tal não reflita a substância da transação ou outro acontecimento, prejudica a informação prestada aos utentes e a capacidade destes compreender os acontecimentos passados e avaliar os fluxos de caixa futuros.

Informação comparativa

Deve ser divulgada informação comparativa em relação ao período anterior de todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras, a menos que uma NCRF permita o contrário.

Quando a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que tal seja impraticável.

Quando as quantias comparativas sejam reclassificadas, uma entidade deve divulgar:

- a) A natureza da reclassificação;
- b) A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada;
- c) A razão para a reclassificação.

Quando for impraticável reclassificar as quantias comparativas, a entidade deve divulgar o motivo da não reclassificação e a natureza dos ajustamentos que teriam sido efetuados se as quantias fossem reclassificadas.

1.2.3. Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

A NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras prescreve as bases quanto à estrutura e conteúdo do balanço, da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio e do anexo para as demonstrações financeiras apresentadas de acordo com o SNC.

Identificação

Cada componente das demonstrações financeiras deve mostrar de forma clara e proeminente a seguinte informação:

- a) o nome da entidade que relata e qualquer alteração verificada desde a data das demonstrações anteriores;
- b) se as demonstrações financeiras são individuais ou consolidadas;
- c) a data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações financeiras;
- d) a moeda de apresentação; e
- e) o nível de arredondamento usado na apresentação.

A informação mínima a apresentar nas demonstrações financeiras é a que consta nos modelos publicados. No entanto, devem ser acrescentados itens adicionais sempre que a sua materialidade ou relevância o justifique, ou, no caso do anexo, uma norma o exija.

Balanço

Distinção entre corrente e não corrente

Uma entidade deve separar na face do balanço os ativos e passivos correntes dos ativos e passivos não correntes.

Em termos genéricos, a distinção entre corrente e não corrente está relacionada com o período de doze meses ou com o decurso normal do ciclo operacional.

Uma quantia deve ser classificada como corrente quando se espera que seja recuperada ou liquidada num prazo inferior a doze meses ou durante o ciclo operacional da entidade.

O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

Ativos correntes

Um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- se espera que seja realizado, ou se pretende que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- seja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- se espera que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- é caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes.

Passivos correntes

Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer um dos seguintes critérios:

- se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- seja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou

- a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

Demonstração dos resultados

Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que uma Norma o exija de outro modo.

Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.

Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, podendo, adicionalmente, ser apresentada uma demonstração de resultados em que a classificação dos itens se baseie na sua função dentro da entidade.

Demonstração das alterações no capital próprio

As alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço refletem o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período.

Com a exceção das alterações resultantes de transações com detentores de capital próprio, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos gerada pelas atividades da entidade (quer esses itens de rendimentos e de gastos sejam reconhecidos nos resultados ou diretamente como alterações no capital próprio).

Esta demonstração financeira introduz o conceito de resultado integral que resulta da agregação direta do resultado líquido do período com todas as variações ocorridas em capitais próprios não diretamente relacionadas com os detentores de capital, agindo enquanto tal.

Anexo

O anexo deve:

- Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- Divulgar a informação exigida pelas NCRF; e
- Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

1.2.4. SNC - modelo geral

Uma entidade que prepare as demonstrações financeiras de acordo com o SNC, modelo geral, deve observar todos os requisitos de todas as NCRF e respetivas normas interpretativas.

Em caso de lacuna das NCRF sobre determinados aspetos ou transações especiais, deve-se recorrer supletivamente, em primeiro lugar, às normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia e, se persistir a omissão, às normas internacionais de contabilidade e normas internacionais de relato financeiro (IAS/IFRS) e interpretações (SIC/IFRIC) emitidas pelo IASB.

As demonstrações financeiras a apresentar pelas entidades sujeitas ao SNC, cujos modelos foram publicados pela Portaria n.º 986/2009, de 07 de setembro, são:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração dos resultados por funções (opcional);
- d) Demonstração das alterações no capital próprio;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa — método direto;
- f) Anexo.

Todas as demonstrações financeiras devem ser apresentadas com igual proeminência, significando que nenhuma tem mais importância que outra.

A informação mínima a apresentar nas demonstrações financeiras é a que consta nos modelos publicados. No entanto, podem ser acrescentadas linhas de itens, títulos e subtítulos adicionais sempre que a sua materialidade ou relevância o justifique. As divulgações na face do balanço ou no anexo dependem dos requisitos das NCRF e da dimensão, função ou natureza dos valores envolvidos.

Por outro lado, as linhas de itens, títulos ou subtítulos e a notas do anexo constantes dos modelos das demonstrações financeiras que não se apliquem à entidade devem ser eliminadas das demonstrações financeiras apresentadas, renumerando de forma sequencial as notas do anexo aplicáveis.

1.2.5. NCRF-PE

As pequenas entidades estão dispensadas de aplicar as 28 NCRF do modelo geral do SNC, aplicando apenas a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades – NCRF-PE.

No caso da entidade incluir aspetos contabilísticos ou de relato financeiro que não estejam tratados na NCRF-PE, e tal omissão prejudique a prestação de informação verdadeira e apropriada sobre a posição financeira e desempenho da entidade, deve recorrer-se, supletivamente e pela ordem indicada, às seguintes normas:

- NCRF e Normas interpretativas (NI);
- Normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia;
- Normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) emitidas pelo IASB.

De acordo com o art. 9.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, são pequenas entidades as entidades que não ultrapassem dois dos três limites a seguir indicados e não estejam sujeitas a certificação legal de contas:

- a) Total de balanço: € 1.500.000;
- b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 3.000.000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

No entanto, se a entidade cumprir os requisitos de microentidades (ver ponto 1.3) pode adotar a normalização contabilística para as microentidades.

A NCRF-PE é de aplicação opcional não podendo ser aplicada a entidades sujeitas a certificação legal de contas ou que integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas.

As demonstrações financeiras a apresentar pelas entidades que adotem a NCRF-PE, publicadas pelo Portaria n.º 986/2009, de 07 de setembro, são (modelo reduzido):

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Demonstração dos resultados por funções (opcional);
- Anexo.

1.2.6. SNC-ESNL

O sistema de normalização contabilística para entidades do setor não lucrativo (SNC-ESNL) aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo. Não é aplicável às cooperativas e as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade (art. 5.º DL n.º 36-A/2011, de 9 de março).

Ficam dispensadas da aplicação do SNC-ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas. As referidas entidades, que optem pela dispensa, ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa (artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março).

A normalização contabilística para as ESNL enquadra-se dentro do sistema de normalização contabilística e o código de contas e notas de enquadramento publicadas reportam-se apenas às contas específicas deste setor.

O SNC -ESNL é composto pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF);
- Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
- Código de Contas (CC);
- Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF -ESNL);
- Normas interpretativas (NI).

As demonstrações financeiras, cujos modelos foram publicados na Portaria n.º 105/2011, de 14 de março, são:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras);
- Anexo.

As entidades dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL e que não optem pela sua aplicação, elaboram apenas os seguintes mapas financeiros:

- Pagamentos e recebimentos;
- Património fixo;
- Direitos e compromissos futuros.

1.3. NCM

A Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, aprovou um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às microentidades, o qual foi regulado pelo DL n.º 36-A/2011, de 09 de março.

As entidades que adotem este regime ficam igualmente dispensadas da entrega dos anexos L, M e Q da informação empresarial simplificada (IES).

São microentidades as entidades que não ultrapassam dois dos seguintes três limites (art. 2.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro):

- a) Total do balanço: € 500.000;
- b) Volume de negócios líquido: € 500.000;
- c) Número médio de empregados durante o exercício: 5.

Ficam excluídas deste regime as entidades que tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas ou integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas, sendo opcional para as restantes.

A NCM é composta pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades (BADF-ME);
- Modelos de demonstrações financeiras para microentidades (MDF-ME);
- Código de contas para microentidades (CC-ME);
- Norma contabilística para microentidades (NC-ME);
- Normas interpretativas para microentidades (NI-ME).

As entidades que adotem a NCM apresentam as seguintes demonstrações financeiras (art. 4.º DL 36-A/2011, de 09 de março, publicadas pela Portaria 104/2011, de 14 de março):

- a)** Balanço;
- b)** Demonstração dos resultados por naturezas;
- c)** Anexo para microentidades.

1.4. QUADRO RESUMO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Quadro resumo das demonstrações financeiras a apresentar por tipo de entidade:

	Limites (dois dos três)	Balanço	Dem. Resultados	Dem. Fluxos Caixa	Dem. Alteração Capital Próprio	Anexo
NCRF	Balan. > 1.500.000 Rend. > 3.000.000 Trab. > 50 Ou com CLC	√	√	√	√	√
NCRF-PE ⁽¹⁾	Ativo < 1.500.000 Rend. < 3.000.000 Trab. < 50	√	√			√
ME ⁽²⁾	Ativo < 500.000 V.Neg. < 500.000 Trab. < 5	√	√			√
ESNL ⁽³⁾	Rend. > 150.000	√	√	√	√	√

⁽¹⁾ Por opção. Podem aplicar as NCRF.

⁽²⁾ Por opção. Podem integrar o sistema de normalização contabilística e aplicar a NCRF-PE ou as NCRF.

⁽³⁾ Nas ESNL a demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (no quadro, indicado capital próprio) é opcional ou por exigência das entidades públicas financiadoras. A demonstração dos resultados pode ser por naturezas ou por funções.

2. O ANEXO

Um dos principais objetivos da entrada em vigor do SNC é prestar mais e melhor informação sobre a posição financeira e desempenho de uma entidade, que seja útil a um vasto leque de utentes das demonstrações financeiras. Uma parte importante dessa informação é prestada no anexo.

O SNC permite, em algumas matérias, usar critérios de mensuração diferentes (por exemplo, modelo de custo vs. justo valor), exigindo noutros casos a utilização de estimativas e juízos de valor. A preparação de um anexo completo e cuidado, com todas as divulgações necessárias à boa compreensão das contas torna-se assim imprescindível.

Domingos Cravo, citado por Joaquim Guimarães no artigo intitulado “O Anexo no SNC - Um bom (mau) TOC vê-se por um bom (mau) Anexo”¹ referiu² que “Num sistema assente em bases mais subjetivas, a única hipótese de defesa é divulgar os pressupostos em que me baseei para tomar as decisões. Temos um anexo mais extenso, é verdade, que poderá levantar algumas dificuldades no início, mas que trará mais vantagens do que desvantagens. Este é um modelo que se preocupa muito mais com a informação que é projetada para o exterior.”.

O anexo faz parte integrante de um conjunto completo de demonstrações financeiras, complementado a informação prestada não só no balanço e demonstração dos resultados, mas também nas restantes demonstrações financeiras, designadamente, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das alterações no capital próprio, sempre que aplicáveis.

De acordo com a estrutura conceptual, as demonstrações financeiras podem ainda incluir outros mapas e notas explicativas, por exemplo, para prestar informação sobre segmentos industriais ou geográficos, não incluindo contudo os relatórios preparados pelos órgãos de gestão.

A responsabilidade primária pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras, incluindo o anexo, é do órgão de gestão (parágrafo 11.º da EC), devendo portanto definir quais as políticas contabilísticas a adotar e quais os juízos de valor considerados.

A responsabilidade dos TOC, conforme alínea b) do n.º 1 do art. 6.º do EOTOC, consiste em garantir a regularidade técnica nas áreas contabilísticas e fiscais, sendo a regularidade técnica definida no n.º 3 do mesmo artigo como “...a execução da contabilidade, nos termos

¹ Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha. “O Anexo no SNC - Um bom (mau) TOC vê-se por um bom (mau) Anexo. Revista TOC n.º 130, janeiro de 2011.

² Frase proferida pelo Presidente da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), Domingos José da Silva Cravo, em comunicação apresentada sobre o Sistema de Normalização Contabilística, no dia 31 de Outubro de 2009, no Porto, na “IV Conferência Internacional CTOC/IDEFF”.

das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.”

Para além da informação exigida nos normativos contabilísticos, o CSC, no artigo 66.º-A, exige ainda que se preste a seguinte informação no anexo:

“1 - As sociedades devem prestar informação, no anexo às contas:

- a) Sobre a natureza e o objetivo comercial das operações não incluídas no balanço e o respetivo impacto financeiro, quando os riscos ou os benefícios resultantes de tais operações sejam relevantes e na medida em que a divulgação de tais riscos ou benefícios seja necessária para efeitos de avaliação da situação financeira da sociedade;
- b) Separadamente, sobre os honorários totais faturados durante o exercício financeiro pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas relativamente à revisão legal das contas anuais, e os honorários totais faturados relativamente a outros serviços de garantia de fiabilidade, os honorários totais faturados a título de consultoria fiscal e os honorários totais faturados a título de outros serviços que não sejam de revisão ou auditoria.

2 - As sociedades que não elaboram as suas contas de acordo com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos de regulamento comunitário devem ainda proceder à divulgação, no anexo às contas, de informações sobre as operações realizadas com partes relacionadas, incluindo, nomeadamente, os montantes dessas operações, a natureza da relação com a parte relacionada e outras informações necessárias à avaliação da situação financeira da sociedade, se tais operações forem relevantes e não tiverem sido realizadas em condições normais de mercado.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior:

- a) A expressão 'partes relacionadas' tem o significado definido nas normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos de regulamento comunitário;
- b) As informações sobre as diferentes operações podem ser agregadas em função da sua natureza, exceto quando sejam necessárias informações separadas para compreender os efeitos das operações com partes relacionadas sobre a situação financeira da sociedade.”

2.1. SNC - MODELO GERAL

2.1.1. NCRF 1 - Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

A NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras, define a estrutura, as divulgações e informação a apresentar no anexo, sendo complementada com as divulgações exigidas nas diversas NCRF e com o modelo do anexo, publicado pela Portaria 986/2009, de 07 de setembro.

De acordo com a referida NCRF 1, parágrafo 43, o anexo deve:

- Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- Divulgar a informação exigida pelas NCRF que não seja apresentada na face das restantes demonstrações financeiras; e
- Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

As notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática, eliminando-se as notas não aplicáveis.

Cada item apresentado na face do balanço, nas demonstrações dos resultados, das alterações no capital próprio ou dos fluxos de caixa que tenha uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

De acordo com os parágrafos 45 e 46 da NCRF 1, as notas do anexo devem ser apresentadas pela seguinte ordem:

- a) Identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da atividade, nome e sede da empresa-mãe, se aplicável;
- b) Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;
- c) Resumo das principais políticas contabilísticas adotadas, incluindo as bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras;
- d) Informação de suporte de itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada;

- e) Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
- f) Divulgações exigidas por diplomas legais;
- g) Informações de carácter ambiental.

Ainda de acordo com a NCRF 1 devem ser divulgados (parágrafos 47 e 48):

- Os juízos de valor, com a exceção dos que envolvam estimativas que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade, que tenham maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras;
- As principais fontes de incerteza das estimativas, incluindo os principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes de incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o período contabilístico seguinte.

Em relação ao capital próprio de uma entidade, deve ser divulgada a seguinte informação (parágrafo 29 e 30):

- a) Para cada classe de capital por ações, ou informação equivalente se capital não for por ações (quotas):
 - a. A quantidade de ações emitidas e inteiramente pagas, e emitidas mas não inteiramente pagas;
 - b. Os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
 - c. Quantidade de ações da entidade detidas pela própria entidade ou por subsidiárias ou associadas; e
- b) Uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do capital próprio.

De acordo com os parágrafos 37 e 38, quando os itens de rendimentos e gastos são materiais, a sua natureza e quantia devem ser divulgados separadamente.

Exemplos de situações que dão origem à divulgação separada de rendimentos e gastos:

- a) Reestruturações das atividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões para os custos de reestruturação;
- b) Alienações de itens de ativos fixos tangíveis;
- c) Alienações de investimentos;

- d) Unidades operacionais descontinuadas;
- e) Resolução de litígios; e
- f) Outras reversões de provisões.

A NCRF 1, no parágrafo 31, exige ainda a divulgação dos montantes inscritos em caixa e em depósitos bancários de forma desagregada.

2.1.2. Anexo

Em seguida apresenta-se o modelo do anexo do SNC, publicado pela Portaria 986/2009 de 07 de setembro, a *itálico*, sendo incluídos comentários e exemplos em cada nota sempre que se justifique.

Para elaboração dos exemplos foram consultados, para além de outra bibliografia, diversos relatórios e contas de empresas, conforme indicado na bibliografia, pelo que alguns casos apresentados são inspirados em notas retiradas desses relatórios.

Recomenda-se ainda a consulta de outros relatórios e contas, mesmo que apresentados em IAS/IFRS, por exemplo das entidades cotadas em bolsa, os quais apresentam situações mais abrangentes e diversas.

O modelo do anexo refere que as políticas contabilísticas mais relevantes devem ser divulgadas na nota 3, sugerindo assim que as restantes políticas contabilísticas adotadas pela entidade sejam divulgadas nota a nota.

No entanto, há quem opte por divulgar todas as políticas contabilísticas na nota 3, divulgando apenas a informação complementar nas restantes notas.

No manual optamos por seguir a estrutura do modelo do anexo, divulgando apenas as políticas contabilísticas mais importantes na nota 3 (exemplos), divulgando depois as políticas contabilísticas em cada nota.

ANEXO

(modelo geral)

Modelo:

O presente documento não constitui um formulário relativo às notas do Anexo, mas tão só uma compilação das divulgações exigidas pelas NCRF.

Assim, cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efetuar, sendo que as notas de 1 a 4 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos identificados no presente documento. A partir da nota 5, inclusive, é utilizada uma numeração sequencial correspondente à das NCRF. Para melhor enquadramento dos textos constantes dessas notas, deve-se recorrer à leitura das normas respetivas.

Observação:

Como é referido na introdução do modelo do anexo, este documento é apenas uma compilação das divulgações exigidas pelas NCRF. Assim, cada entidade, face à sua dimensão, natureza e informação apresentada na face das restantes demonstrações financeiras deve elaborar o seu próprio anexo, apresentando apenas as divulgações exigidas pelas NCRF que se aplicam à entidade. Apenas as notas 1 a 4 do modelo são de apresentação obrigatória.

Modelo:

1 – Identificação da entidade:

1 – Designação da entidade: _____

2 – Sede: _____

3 – Natureza da atividade: _____

4 – Designação da empresa-mãe: _____

5 – Sede da empresa-mãe: _____

Observações:

Nesta nota deve ser identificada a entidade, a sua atividade e, sendo aplicável, a identificação e sede da empresa-mãe.

Pode ser incluída uma breve história da sociedade, com os acontecimentos mais importantes, bem como uma caracterização da atividade, incluindo eventuais aspetos particulares.

Modelo:

2 – Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras:

2.1 – _____

2.2 – Indicação e justificação das disposições do SNC que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas e dos respetivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do ativo, do passivo e dos resultados da entidade.

2.3 – Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.

2.4 – Adoção pela primeira vez das NCRF – divulgação transitória:

- a) Forma como a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;*
- b) Reconciliação do capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o capital próprio segundo as NCRF, entre a data de transição para as NCRF e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os PCGA anteriores;*
- c) Reconciliação do resultado relatado segundo os PCGA anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado*
- d) segundo as NCRF relativo ao mesmo período;*
- e) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF (divulgações que a NCRF 12 – Imparidade de Ativos teria exigido se o reconhecido dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCRF);*
- f) Distinção, nas reconciliações das alíneas b) e c), entre correção de erros cometidos segundo os PCGA anteriores (se aplicável) e alterações às políticas contabilísticas;*
- g) As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF são (não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.*

Observações:

Na nota 2 deve ser indicado qual o referencial contabilístico de relato (no caso, o SNC), se foram derogadas algumas normas desse referencial e se todos os itens do balanço e demonstrações são comparáveis com o período anterior, identificando e justificando eventuais contas que não sejam comparáveis.

A nota 2.4, é de aplicação transitória, tendo sido aplicável na transição do POC para o SNC, elencando qual a informação a divulgar.

Exemplo:

2 – Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras:

2.1 - As demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com as disposições do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, emitidas e em vigor à data de 31 de Dezembro de 2011. Foram preparadas no pressuposto da continuidade e do acréscimo, tendo como principal base de mensuração o custo histórico.

2.2 — Não se verificaram, no decorrer do período a que respeitam as Demonstrações Financeiras, quaisquer casos excecionais que implicassem a derrogação de qualquer disposição prevista pelo SNC.

2.3 — As quantias relativas ao período findo em 31 de Dezembro de 2010, incluídas nas presentes demonstrações financeiras para efeitos comparativos, estão apresentadas de forma consistente com o período corrente, sendo comparáveis com as quantias do período findo em 31 de dezembro de 2011, exceto os ativos fixos tangíveis, depreciações, reservas de revalorização e impostos diferidos, conforme referido no parágrafo seguinte.

A partir de 2011, a entidade adotou o modelo de revalorização, previsto na NCRF 7, para mensurar os terrenos e edifícios. Consequentemente, procedeu à avaliação desses ativos, conforme descrito na nota X deste anexo, e por esse motivo os valores do ativo fixo tangível, dos capitais próprios e das depreciações, em 2011, não sendo totalmente comparáveis com o período anterior.

Modelo:

3 — Principais políticas contabilísticas:

3.1 — Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras:

3.2 — Outras políticas contabilísticas relevantes:

3.3 — Juízos de valor (excetuando os que envolvem estimativas) que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas e que tiveram maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras:

3.4 — Principais pressupostos relativos ao futuro (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte):

3.5 — Principais fontes de incerteza das estimativas (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte):

Observações:

O objetivo desta nota é facultar aos utentes das contas um resumo das principais políticas contabilísticas e bases de mensuração utilizadas na preparação das demonstrações financeiras, os principais juízos de valor envolvidos, os pressupostos utilizados em relação futuro e as fontes de incerteza que as estimativas integram. Assim, devem ser divulgadas:

- as principais bases de mensuração das demonstrações financeiras, as quais incluem o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável, o valor presente, o justo valor, entre outros;
- as políticas contabilísticas aplicáveis às rubricas das demonstrações financeiras com maior expressão. Não se trata de uma lista exaustiva das políticas utilizadas pela entidade, uma vez que essa informação vai constar nas restantes notas do anexo;
- Juízos de valor com maior impacto nas demonstrações financeiras, por exemplo, juízo de valor envolvido da decisão de revalorizar ativos ou na escolha da política contabilística (mensuração) aplicável às propriedades de investimento, juízos de valor na qualificação das dívidas em dívidas de cobrança duvidosa e cálculo da respetiva imparidade, entre outros;
- Pressupostos relativos ao futuro, designadamente quanto à continuidade da entidade (se estiver prevista a liquidação da entidade num prazo inferior a um ano, as demonstrações financeiras têm que ser apresentadas na ótica da liquidação) e quanto a outras matérias cujo desenvolvimento possa provocar ajustamentos significativos nas contas do período seguinte, por exemplo, processos judiciais em curso;
- Principais incertezas nas estimativas efetuadas, cujo efeito possa ser material nas demonstrações futuras, por exemplo, na estimativa dos encargos com o pessoal ou no cálculo da percentagem de acabamento de uma obra (estimativa dos custos a incorrer).

Exemplo:

3 – Principais políticas contabilísticas

As principais políticas contabilísticas aplicadas na elaboração das demonstrações financeiras da entidade são as que abaixo se descrevem, tendo sido consistentemente aplicadas aos exercícios apresentados, salvo indicação contrária.

3.1 – Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras:

As demonstrações financeiras foram preparadas tendo por base o modelo do custo. Excetuem-se os terrenos e edifícios que se encontram mensurados pelo modelo de revalorização e os instrumentos financeiros que se encontram mensurados pelo modelo do justo valor.

3.2 – Outras políticas contabilísticas relevantes:

3.2.1 - Ativos fixos tangíveis

Os ativos fixos tangíveis são inicialmente registados ao custo de aquisição ou produção, o qual inclui o custo de compra e quaisquer outros custos diretamente atribuíveis para os colocar na localização e condição necessária para funcionarem da forma pretendida.

Após o reconhecimento inicial, os terrenos e edifícios são mensurados de acordo com o modelo de revalorização, correspondendo a sua quantia escriturada na data de relato ao seu justo valor na data da última revalorização deduzido das depreciações e eventuais perdas por imparidade acumuladas. São efetuadas revalorizações sempre que haja indícios de que o valor escriturado se afaste do seu justo valor ou pelo menos uma vez em cada três anos.

Os restantes ativos fixos tangíveis são mensurados pelo modelo do custo, o qual consiste na sua escrituração pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e menos quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

As depreciações são calculadas, após o momento em que o bem se encontra em condições de ser utilizado, de acordo com o modelo da linha reta (quotas constantes), em conformidade com o período de vida útil estimado para cada grupo de bens.

3.2.2 - Propriedades de investimento

As propriedades de investimento são constituídas por terrenos e edifícios cujos fins são a obtenção de rendas e valorização do capital investido e não para uso ou fins administrativos ou para venda no decurso da atividade corrente.

As propriedades de investimento são mensuradas inicialmente pelo custo de aquisição ou de produção, incluindo os custos de transação que lhe sejam diretamente atribuíveis. Após o reconhecimento inicial as propriedades de investimento são mensuradas ao custo deduzido de depreciações e eventuais perdas de imparidade acumuladas.

Anualmente são realizadas avaliações às propriedades de investimento para determinar o seu justo valor, para efeito e divulgação, e eventuais perdas por imparidade.

Os custos incorridos relacionados com propriedades de investimento, nomeadamente, manutenções, reparações, seguros e impostos sobre propriedades são reconhecidos como gasto no período a que se referem. As beneficiações relativamente às quais existem expectativas de que irão gerar benefícios económicos futuros adicionais são capitalizadas.

3.2.3 - Investimentos financeiros - subsidiárias e associadas

Os investimentos financeiros em subsidiárias e associadas são registados pelo método da equivalência patrimonial. De acordo com este método, as participações financeiras são registadas inicialmente pelo seu custo e a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida após a data de aquisição. Os resultados da entidade incluem a parte que lhe corresponde nos resultados dessas entidades.

O excesso do custo de aquisição face ao justo valor dos ativos e passivos identificáveis de cada entidade adquirida na data de aquisição (Goodwill) é mantido no valor do investimento financeiro. Caso o diferencial entre o custo de aquisição e o justo valor dos ativos e passivos líquidos adquiridos seja negativo é reconhecido como um rendimento do exercício.

3.2.4 - Inventários

Os inventários são registados ao menor entre o custo e o valor líquido realizável. O valor líquido realizável corresponde ao preço de venda esperado deduzido dos custos estimados para efetuar a venda.

A diferença entre o custo e o valor líquido realizável é registada em perdas por imparidade no período em que ocorrer.

O método de custeio dos inventários adotado pela empresa consiste no custo médio ponderado.

3.2.5 - Imparidade de ativos

A empresa realiza testes de imparidade com periodicidade anual para os ativos intangíveis com vida útil indefinida.

Para os restantes ativos, os testes de imparidade são realizados sempre que eventos ou alterações nas condições envolventes indiquem que o valor pelo qual se encontram registados nas demonstrações financeiras não seja recuperável.

Sempre que o valor recuperável de determinado ativo é inferior ao seu valor escriturado, é registada a respetiva perda por imparidade em resultados na rubrica “Perdas por imparidade”.

Posteriormente, se a imparidade diminuir, é registada a correspondente reversão da perda por imparidade.

3.2.6 - Ativos e passivos financeiros

Os ativos e os passivos financeiros são reconhecidos no balanço quando a empresa se torna parte das correspondentes disposições contratuais. Um ativo financeiro é qualquer ativo que seja dinheiro ou um direito contratual de receber dinheiro. Um passivo financeiro é qualquer passivo que se consubstancie numa obrigação contratual de entregar dinheiro.

Os ativos e os passivos financeiros são mensurados:

- a) ao custo ou custo amortizado, deduzido de qualquer perda por imparidade; ou
- b) ao justo valor com as alterações reconhecidas na demonstração dos resultados.

Contas a receber

Os saldos de clientes e outras contas a receber estão mensurados ao custo ou custo amortizado menos quaisquer perdas por imparidade. Se é expectável que a sua cobrança ocorra dentro de um ano ou menos, ou se são relacionados com a atividade operacional, são classificadas como ativo corrente. Caso contrário são classificadas como ativo não corrente.

As contas a receber classificadas como ativo corrente não têm implícito juro e são apresentadas pelo respetivo valor nominal deduzidas de perdas por imparidade, calculadas com base no risco de cobrabilidade e na antiguidade.

As contas a receber classificadas como ativo não corrente são mensuradas pelo respetivo custo amortizado, determinado de acordo com o método da taxa de juro efetiva. Quando existe evidência de que as mesmas se encontram em imparidade procede-se ao registo da mesma.

Financiamentos obtidos

Os financiamentos obtidos são registados no passivo pelo valor nominal recebido.

Os encargos financeiros são calculados de acordo com a taxa de juro efetiva e contabilizados em resultados de acordo com o princípio da especialização dos exercícios. Os juros vencidos e não liquidados à data do balanço são classificados na rubrica de “Outras contas a pagar”.

Contas a pagar

As contas a pagar (saldos de fornecedores e outros credores) são responsabilidades assumidas no decurso normal da atividade. Se o pagamento for devido dentro de um ano ou menos são classificadas como passivo corrente. Caso contrário são classificadas como passivo não corrente.

As contas a pagar classificadas como passivo corrente são registadas pelo seu valor nominal.

As contas a pagar classificadas como passivo não corrente, para as quais não exista uma obrigação contratual pelo pagamento de juros, são mensuradas pelo respetivo custo amortizado, determinado de acordo com o método da taxa de juro efetiva.

3.2.7 - Rédito

O rédito é mensurado pelo justo valor da contraprestação recebida ou a receber. O rédito a reconhecer é deduzido do montante estimado de devoluções, descontos e outros abatimentos. O rédito reconhecido não inclui IVA e outros impostos liquidados relacionados com a venda.

Venda de bens

O rédito proveniente da venda de bens é reconhecido quando todas as seguintes condições são satisfeitas:

- Todos os riscos e vantagens da propriedade dos bens foram transferidos para o comprador;
- A empresa não mantém qualquer controlo sobre os bens vendidos;
- O montante do rédito pode ser mensurado com fiabilidade;

- É provável que benefícios económicos futuros associados à transação fluam para a empresa;
- Os custos incorridos ou a incorrer com a transação podem ser mensurados com fiabilidade.

Prestações de serviços

O rédito das prestações de serviços que se iniciam e terminam no mesmo período de relato é reconhecido na data da conclusão do serviço. Quando a prestação de serviços transita de um período para outro, o reconhecimento do rédito, na data de relato, é calculado com base na fase de acabamento.

O reconhecimento do rédito depende da mensuração com fiabilidade do desfecho da transação que envolve a prestação de serviços, o qual se considera verificado nas seguintes condições, cumulativas:

- a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- seja provável que os benefícios económicos fluam para a entidade;
- a fase de acabamento possa ser fiavelmente mensurada.

O rédito de juros é reconhecido utilizando o método do juro efetivo, desde que seja provável que benefícios económicos fluam para a Empresa e o seu montante possa ser mensurado com fiabilidade.

3.3 — Juízos de valor (excetuando os que envolvem estimativas) que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas e que tiveram maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras:

Na preparação das presentes demonstrações financeiras foram utilizados juízos de valor que afetaram a aplicação de políticas contabilísticas bem como as quantias reportadas de ativos e passivos e as quantias reportadas de rendimentos e gastos durante o período de reporte.

Esses juízos de valor basearam-se no conhecimento e na experiência adquirida na gestão da empresa e nas expetativas para o futuro, face às circunstâncias atuais e à evolução registada nos últimos anos e na melhor informação disponível à data de relato.

Os juízos de valor que implicaram alterações de políticas contabilísticas dizem respeito ao facto de a gestão ter considerado que os valores atuais dos terrenos e dos edifícios não refletiam o justo valor desses ativos e que o mesmo se encontrava significativamente subavaliado. Por esse facto passou a mensurar esses ativos pelo modelo de revalorização (ver nota 5).

3.4 — Principais pressupostos relativos ao futuro (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte):

As demonstrações financeiras foram preparadas no pressuposto da continuidade das operações, a partir dos livros e registos contabilísticos da empresa.

As perspetivas existentes para o futuro e para a continuidade das operações baseiam-se no conhecimento e acontecimentos passados, no enquadramento presente da empresa no seu sector, nas expectativas de evolução do negócio e na concretização da estratégia delineada para o futuro próximo. Não se prevê, num horizonte temporal de curto/médio prazo qualquer alteração que possa pôr em causa a validade dos pressupostos atuais e portanto não é expectável que se verifiquem ajustamentos materialmente relevantes nas quantias escrituradas dos ativos e passivos no próximo período de relato.

3.5 — Principais fontes de incerteza das estimativas (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte):

As estimativas com impacto nas demonstrações financeiras da empresa são continuamente avaliadas, representando à data de cada relato a melhor estimativa dos órgãos de gestão, tendo em conta o desempenho histórico, a experiência acumulada, o enquadramento atual e as expectativas sobre eventos futuros que, nas circunstâncias em causa, se acredita serem razoáveis.

A natureza intrínseca das estimativas pode levar a que o reflexo real das situações que haviam sido alvo de estimativa, para efeitos de relato financeiro, difira dos montantes estimados. Na eventualidade de os eventos futuros poderem vir a alterar as estimativas efetuadas, serão as mesmas corrigidas em resultados de forma prospetiva.

As estimativas e os julgamentos que apresentam um maior risco de originar um ajustamento material na quantia escriturada de ativos e passivos no decurso do exercício seguinte são as que seguem:

Ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento

Estimativas do justo valor e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento.

As estimativas, tais como os valores residuais dos ativos e as respetivas vidas úteis são revistos anualmente e ajustados, quando se afigura necessário.

Imparidade de contas a receber

As perdas por imparidade relativas a créditos de cobrança duvidosa são baseadas na avaliação da probabilidade de recuperação dos saldos das contas a receber. Esta avaliação é efetuada em função do tempo de incumprimento, do histórico de crédito do cliente e da deterioração da situação financeira dos principais clientes. Caso as condições financeiras dos clientes se deteriore, as perdas de imparidade poderão ser superiores ao esperado.

Estas estimativas são revistas anualmente, e efetuadas os correspondentes ajustamentos.

Impostos diferidos

O reconhecimento de impostos diferidos pressupõe a existência de resultados e matéria coletável futura. Os impostos diferidos ativos e passivos foram determinados com base na legislação fiscal atualmente em vigor, bem como critérios e prudência. Alterações na legislação fiscal podem influenciar o valor dos impostos diferidos.

Provisões

O reconhecimento ou não de uma provisão pressupõe um julgamento considerável por parte dos órgãos de gestão da empresa. As provisões são constituídas quando a empresa espera que processos em curso irão originar a saída de fluxos, a perda seja provável e possa ser razoavelmente estimada.

As perdas reais poderão ser diferentes das originalmente estimadas na provisão. Estas estimativas estão sujeitas a alterações à medida que nova informação fica disponível.

Modelo:

4 – Fluxos de caixa:

4.1 – Comentário da gerência sobre a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes que não estão disponíveis para uso:

4.2 – Desagregação dos valores inscritos na rubrica de caixa e em depósitos bancários.

Observações:

Esta nota é dedicada às divulgações e comentários exigidos pela NCRF 2 – Demonstração dos fluxos de caixa.

Uma entidade deve divulgar a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes que não estejam disponíveis para uso pelo grupo.

Deve divulgar ainda, agregadamente, tanto para as aquisições como para as alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais, os seguintes pontos:

- retribuição total da compra ou da alienação;
- parte da retribuição da compra ou da alienação paga por meio de caixa e seus equivalentes;
- a quantia de caixa e seus equivalentes na subsidiária ou unidade adquirida ou alienada;
- a quantia de ativos e passivos que não sejam caixa e seus equivalentes, na unidade adquirida ou alienada, resumida por categoria principal.

Exemplo:

4 – Fluxos de caixa:

A demonstração dos fluxos de caixa é preparada de acordo com a NCRF 2, utilizando o método direto. A empresa classifica na rubrica “Caixa e seus equivalentes” os investimentos com vencimento a menos de três meses e para os quais o risco de alteração de valor é insignificante.

A demonstração dos fluxos de caixa encontra-se classificada em atividades operacionais, de financiamento e de investimento. As atividades operacionais englobam os recebimentos de clientes, pagamentos a fornecedores, pagamentos a pessoal e outros relacionados com a atividade operacional.

Os fluxos de caixa abrangidos nas atividades de investimento incluem aquisições e alienações de investimentos em empresas participadas e recebimentos e pagamentos decorrentes da compra e da venda de ativos fixos.

Os fluxos de caixa abrangidos nas atividades de financiamento incluem os pagamentos e recebimentos referentes a empréstimos obtidos, contratos de locação financeira e pagamento de dividendos.

4.1 – Comentário da gerência sobre a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes que não estão disponíveis para uso:

Todos os saldos de caixa e seus equivalentes estão disponíveis para uso.

4.2 – Desagregação dos valores inscritos na rubrica de caixa e em depósitos bancários.

Em 31 de Dezembro de 2011 e em 31 de Dezembro de 2010, o saldo de caixa e seus equivalentes que inclui numerário, depósitos bancários imediatamente mobilizáveis, detalha-se como segue:

	2011	2010
Numerário	100	150
Depósitos bancários imediatamente mobilizáveis	1.000	1.100
Aplicações de tesouraria	500	600
Caixa e seus equivalentes	1.450	1.750

Modelo:

5 — Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros:

5.1 — Aplicação inicial da disposição de uma NCRF com efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, ou com possíveis efeitos em períodos futuros:

a) Título da NCRF:

b) Natureza da alteração na política contabilística:

c) Quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável:

5.2 — Alteração voluntária em políticas contabilísticas com efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior (sendo impraticável determinar a quantia de ajustamento), ou com possíveis efeitos em períodos futuros.

a) Natureza da alteração na política contabilística:

b) Razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante:

c) Quantia do ajustamento (até ao ponto que seja praticável) para o período corrente e cada período anterior apresentado:

d) Quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados (até ao ponto em que seja praticável):

5.3 — Alterações em estimativas contabilísticas com efeito no período corrente ou que se espera que tenham efeito em futuros períodos:

a) Respetivas naturezas e quantias:

b) Situações em que é impraticável estimar a quantia do efeito em futuros períodos:

5.4 – Erros materiais de períodos anteriores.

a) Natureza do(s) erro(s) de período(s) anterior(es):

b) Quantia das correspondentes correções para cada período anterior apresentado:

c) Quantia das correspondentes correções no início do período anterior mais antigo apresentado:

d) Impraticabilidade de reexpressão retrospectiva para um período anterior em particular. Indicação das circunstâncias que levaram à existência dessa condição e descrição de como e desde quando o erro foi corrigido:

Observações:

As divulgações desta nota prendem-se essencialmente com os factos dos previsto na NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros e que, como o nome indica, se relacionam com:

- Alteração de políticas contabilísticas, quer seja pela aplicação inicial de uma NCRF (nova) ou de uma disposição de uma NCRF, quer seja pela alteração voluntária de uma política contabilística. Normalmente estas alterações devem ser de aplicação retrospectiva, exceto de impraticável.
- Alterações nas estimativas contabilísticas. Por definição, as estimativas envolvem juízos de valor os quais devem ser baseados na última informação disponível na data da estimativa. No entanto, no período ou períodos futuros pode ser necessário rever a estimativa, ajustando os valores estimados. Estas alterações deverão ter uma aplicação prospetiva.
- Erros. As demonstrações financeiras que contenham erros materiais, ou imateriais se intencionais, não estão de acordo com as NCRF. Deste modo, as correções dos erros devem ser de aplicação retrospectiva.

A informação a divulgar é a que consta nos vários pontos da nota 5 do anexo, acima, podendo ser adicionada outra informação que seja útil a uma melhor compreensão das demonstrações financeiras.

Apesar da alteração do modelo do custo para o modelo de revalorização dos ativos fixos tangíveis não se enquadrar na NCRF 4, face ao enquadramento desta nota, pensamos que se deve divulgar.

Exemplo:

5 — Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

5.1 — Alteração voluntária em políticas contabilísticas com efeitos no período corrente e em períodos futuros

a) Natureza da alteração na política contabilística:

A empresa alterou o modelo de mensuração dos terrenos e edifícios inscritos nos ativos fixos tangíveis do modelo do custo para o modelo de revalorização.

b) Razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante:

A gestão procedeu à alteração da política contabilística referida por considerar que o valor atual dos terrenos e edifícios, mensurado pelo modelo do custo, estava desajustado face ao seu justo valor. Os ativos fixos em questão foram adquiridos há cerca de 20 anos, tendo sido depreciados desde essa data. A inflação verificada durante esse período e as depreciações acumuladas fazem com que o valor escriturado dos imóveis se encontre muito subavaliado. Assim, o modelo de revalorização proporcionará uma informação mais fiável e relevante dos ativos fixos tangíveis.

c) Quantia do ajustamento para o período corrente e com efeitos em períodos futuros:

A alteração do modelo de mensuração dos ativos fixos tangíveis é de aplicação prospetiva, conforme dispõe a NCRF 7. Assim, as quantias escrituradas em períodos anteriores não registaram qualquer ajustamento.

A avaliação dos imóveis realizou-se à data de 30 de junho de 2011, da qual resultaram os seguintes valores:

	Valor escriturado	Valor da Avaliação	Diferença
Terrenos	300.000	700.000	400.000
Edifícios	600.000	1.500.000	900.000
Total	900.000	2.200.000	1.300.000

Em consequência, as quantias do período de 2011 escrituradas nas demonstrações financeiras registaram os seguintes incrementos:

	Modelo do custo	Mod. Revalorização	Incremento
Balanço			
Ativos fixos tangíveis - revalorizados	875.000	2.137.500	1.262.500
Reservas de revalorização	0	975.000	975.000
Impostos diferidos	0	315.625	315.625
Resultados			
Depreciações	-50.000	-87.500	-37.500

(Os valores apresentados são exemplificativos podendo não corresponder aos valores que resultariam num caso concreto)

5.2 - Alterações em estimativas contabilísticas e erros com efeitos materiais

Durante o período não ocorreram alterações materiais às estimativas contabilísticas efetuadas nos períodos apresentado. Adicionalmente, não foram detetados ou reconhecidos quaisquer erros materiais.

Modelo:

6 — Partes relacionadas:

6.1 — Relacionamento com empresas-mãe:

a) Nome da empresa-mãe imediata:

b) Nome da empresa-mãe controladora final [se diferente de a)]:

c) Nome da empresa-mãe intermédia superior seguinte que produz demonstrações financeiras disponíveis para uso público (se nem (a) ou (b) o fizerem):

6.2 — Remunerações do pessoal chave da gestão:

a) Total de remunerações: _____

b) Total de benefícios de curto prazo dos empregados: _____

c) Total de benefícios pós-emprego: _____

- d) *Total de outros benefícios de longo prazo:* _____
- e) *Total de benefícios por cessação de emprego:* _____
- f) *Total de pagamentos com base em ações:* _____

6.3 – Transações entre partes relacionadas:

- a) *Natureza do relacionamento com as partes relacionadas:* _____
- b) *Transações e saldos pendentes:*
 - i) *Quantia das transações:* _____
 - ii) *Quantia dos saldos pendentes:* _____
 - iii) *Ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa relacionados com a quantia dos saldos pendentes:* _____
 - iv) *Gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de cobrança duvidosa de partes relacionadas:* _____
(Estas divulgações devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias: a) empresa-mãe; b) entidades com controlo conjunto ou influência significativa; c) subsidiárias; d) associadas; e) empreendimentos conjuntos nos quais se seja empreendedor; f) pessoal chave da gestão da entidade que relata ou da respetiva entidade-mãe; e g) outras partes relacionadas).

Observações:

O objetivo desta nota, conforme refere a NCRF 5 – Divulgações de partes relacionadas, é que se inclua nas demonstrações financeiras as divulgações necessárias que chamem a atenção para a possibilidade da posição financeira e desempenho da entidade terem sido afetados pela existência de partes relacionadas e pela existência de transações e saldos entre as mesmas.

Nas demonstrações financeiras consolidadas as transações e saldos intragrupo não serão divulgados, na medida em que são eliminados.

Nesta nota devem ser divulgados:

- a) Os relacionamentos entre empresas-mãe (imediata e controladora final, se diferente) e subsidiárias, independentemente de existirem transações entre as mesmas;
- b) Se tiver havido transações ou saldos, os relacionamentos das restantes partes relacionadas e, no mínimo:
 - A quantia das transações;
 - A quantia dos saldos pendentes;
 - Ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa nos saldos das entidades relacionadas;
 - Gastos reconhecidos no período relativos a dívidas incobráveis ou ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa das partes relacionadas.

Estas divulgações devem ser feitas separadamente para cada uma das categorias referidas no final da nota 6 do modelo, designadamente, empresa-mãe, entidades com controlo conjunto ou influência significativa, subsidiárias, associadas, empreendimentos conjuntos nos quais se seja empreendedor, pessoal chave da gestão da entidade que relata ou da respetiva entidade-mãe e outras partes relacionadas.

- c) Remunerações do pessoal-chave de gestão, no total e para cada uma das categorias referidas no ponto 6.2 na nota 6, designadamente, remunerações, benefícios de curto prazo dos empregados, benefícios pós-emprego, outros benefícios de longo prazo, benefícios por cessação de emprego e pagamentos com base em ações.

A divulgação das transações entre partes relacionadas devem incluir, a título de exemplo:

- Compras ou vendas de bens;
- Compra ou venda de propriedades e outros ativos;
- Prestações ou receção de serviços;
- Locações;
- Transferências de pesquisa e desenvolvimentos;
- Transferências segundo acordos de licenças;
- Transferências financeiras;
- Prestações de garantias;
- Liquidação de passivos a entidades ou por entidades participadas.

Exemplo:

6 — Partes relacionadas

6.1 — Identificação das partes relacionadas:

6.1.1 - Empresa-mãe

A Empresa é detida em 80% pela entidade Xxxxx, SGPS, com sede em ..., estando o grupo dispensado de apresentar contas consolidadas (ver nota 16).

6.1.2 - Outras participações

A empresa é detentora das seguintes participações noutras entidades:

Participadas	Sede	Percentagem de participação	
		N	N-1
Subsidiárias			
Subsidiária, SA	Porto	75,00	75,00
Associadas			
Associada, Lda.	Porto	30,00	30,00

6.2 – Remunerações do pessoal chave da gestão:

Todas as remunerações e outros benefícios (encargos com remunerações) apresentados no quadro que se segue são exclusivamente benefícios de curto prazo. Não existem benefícios de longo prazo, benefícios por cessação de emprego nem pagamentos em ações.

Remunerações do pessoal chave da gestão	2010	2009
Benefícios de curto prazo		
Conselho de Administração		
Remunerações	150.000	140.000
Outros benefícios de curto prazo	50.000	45.000
Conselho Fiscal		
Remunerações	50.000	50.000
Outros benefícios de curto prazo	20.000	20.000
Total gastos com remuneração do pessoal chave da gestão	270.000	255.000

6.3 – Transações entre partes relacionadas:

Nos períodos findos em 2011 e 2010 registaram-se as seguintes transações com partes relacionadas:

Ano 2011

	Compras inventários	Compras ativos fixos	Serviços obtidos	Juros suportados	Vendas de inventários	Vendas ativos fixos	Serviços prestados	Juros obtidos
Empresa-mãe	10.000	0	0	1.000	100.000	0	25.000	0
Subsidiárias	50.000	50.000	0	0	0	25.000	0	5.000
Associadas	0	0	5.000	0	50.000	0	0	0
Total	65.000	50.000	5.000	1.000	150.000	25.000	25.000	5.000

Ano 2010

Elaborar mapa idêntico para n-1.

Saldos com partes relacionadas

No final do período de 2011 e de 2010 a Empresa apresentava os seguintes saldos com partes relacionadas:

Ano 2011:

	Contas a receber correntes	Imparidades	Contas a receber líquidas	Contas a pagar correntes	Financiamentos obtidos	Financiamentos concedidos	Perdas imparidade no período
Empresa-mãe	100.000	0	100.000	0	25.000	0	0
Subsidiárias	0	0	0	35.000	0	50.000	0
Associadas	45.000	20.000	25.000	0	0	0	15.000
Total	145.000	20.000	125.000	35.000	25.000	50.000	15.000

Ano 2010

Elaborar mapa idêntico para n-1.

Acrescentar outra informação sobre operações entre as participadas como garantias prestadas, locações, condições dos financiamentos ou se as transações intragrupo foram efetuadas em condições equivalentes às transações com entidades não relacionadas.

Modelo:

7 — Ativos intangíveis:

7.1 — Divulgações para cada classe de ativos intangíveis, distinguindo entre os ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;*
- b) Os métodos de amortização usados para ativos intangíveis com vidas úteis finitas;*
- c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;*
- d) Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de ativos intangíveis esteja incluída;*

- e) *Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, os ativos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.*

7.2 — Quantia escriturada de cada ativo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida e razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida (com descrição do(s) fator(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o ativo tem uma vida útil indefinida).

7.3 — Descrição, quantia escriturada e período de amortização restante de qualquer ativo intangível individual materialmente relevante para as demonstrações financeiras.

7.4 — Ativos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor. Indicação:

- a) Do justo valor inicialmente reconhecido;*
- b) Da sua quantia escriturada; e*
- c) Se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo de custo ou o modelo de revalorização.*

7.5 — Existência e quantias escrituradas de ativos intangíveis cuja titularidade está restringida e as quantias escrituradas de ativos intangíveis dados como garantia de passivos.

7.6 — Quantia de compromissos contratuais para aquisição de ativos intangíveis.

7.7 — Ativos intangíveis contabilizados por quantias revalorizadas. Indicação:

- a) Por classe de ativos intangíveis:*
 - i) Data de eficácia da revalorização;*
 - ii) Quantia escriturada de ativos intangíveis revalorizados; e*
 - iii) Quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de ativos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento usando o modelo de custo.*
- b) Quantia do excedente de revalorização relacionada com ativos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas; e*
- c) Os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos ativos.*

7.8 — Quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período (incluindo todos os gastos por natureza que foram, face ao seu destino, classificados como gastos de pesquisa e desenvolvimento, bem como os gastos de pesquisa e desenvolvimento que foram capitalizados).

Observações:

As divulgações exigidas pela NCRF 6 – Ativos intangíveis, são as descritas na nota 7 do modelo do anexo, acima.

De acrescentar apenas que por classe de ativos intangíveis entende-se um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhante nas operações de uma entidade, por exemplo:

- Marcas;
- Cabeçalhos e títulos de publicações;
- *Software*;
- Licenças;
- *Copyrights*, patentes e outros direitos de propriedade industrial;
- Ativos tangíveis em desenvolvimento.

Exemplo:

7 – Ativos intangíveis

Os ativos intangíveis encontram-se registados ao custo de aquisição, deduzido das amortizações acumuladas e das perdas de imparidade, quando aplicável.

Os ativos intangíveis apenas são reconhecidos quando for provável que deles advenham benefícios económicos futuros para a empresa e os mesmos possam ser mensurados com fiabilidade.

Os ativos intangíveis incluem essencialmente despesas com aquisição de marcas, detenção de propriedade de programas de computador (quando não está associado a um ativo fixo tangível), e propriedade industrial (patentes). Também incluem as despesas de desenvolvimento sempre que se demonstre a intenção e a capacidade técnica para completar esse desenvolvimento, a fim de o mesmo estar disponível para comercialização ou uso.

As despesas de investigação, efetuadas na procura de novos conhecimentos técnicos ou científicos ou na busca de soluções alternativas, são reconhecidas em resultados quando incorridas.

Os ativos intangíveis são amortizados pelo método da linha reta (quotas constantes), a partir do momento em que se encontram disponíveis para uso.

A vida útil estimada situa-se num período que varia entre os 3 e 5 anos, com a exceção das marcas e ativos respeitantes a propriedade industrial, que são amortizados durante o período de utilização exclusiva.

7.1 - Reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período

Nos períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010, o movimento ocorrido no valor dos ativos intangíveis e nas respetivas amortizações e perdas de imparidade acumuladas, foi o seguinte:

Ano 2011

	Marcas	Software	Propriedade industrial	Total
Ativo bruto				
Saldo em 31 Dezembro 2010	45.000	5.000	25.000	75.000
Adições	5.000	0	0	5.000
Alienações	0	0	0	0
Saldo final em 31 Dezembro 2011	50.000	5.000	25.000	80.000
Amortizações e perdas de imparidade acumuladas				
Saldo em 31 Dezembro 2010	-7.500	-4.000	-15.000	-26.500
Amortizações do período	-2.500	-1.000	-5.000	-8.500
Imparidades do período (nota 13)	-15.000	0	0	-15.000
Saldo final em 31 Dezembro 2011	-25.000	-5.000	-20.000	-50.000
Valor líquido	25.000	0	5.000	30.000

Ano 2010

Elaborar mapa idêntico para n-1.

Modelo:

8 — Ativos fixos tangíveis:

8.1 — Divulgações sobre ativos fixos tangíveis.

- Bases de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- Métodos de depreciação usados;
- Vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- Quantia escriturada bruta e depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e

- e) *Reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando as adições, as revalorizações, as alienações, os ativos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.*

8.2 – Existência e quantias de restrições de titularidade de ativos fixos tangíveis dados como garantia de passivos.

8.3 – Quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de cada um dos seguintes itens do ativo fixo tangível no decurso da sua construção:

8.4 – Quantia de compromissos contratuais para aquisição de ativos fixos tangíveis.

8.5 – Quantia incluída nos resultados, relativa a compensação de terceiros por itens do ativo fixo tangível com imparidade, perdidos ou cedidos.

8.6 – Depreciação, reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros ativos, durante um período.

8.7 – Depreciação acumulada no final do período.

8.8 – Para os itens do ativo fixo tangível expressos por quantias revalorizadas:

- a) Data de eficácia da revalorização;*
- b) Recurso a avaliador independente;*
- c) Métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos itens;*
- d) Medida em que o justo valor dos itens foi determinado diretamente por referência a preços observáveis num mercado ativo ou em transações de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes ou foi estimado usando outras técnicas de valorização;*
- e) Excedente de revalorização (indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas).*

Observações:

As divulgações exigidas pela NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, são as descritas na nota 8 do modelo do anexo, acima.

As informações divulgadas devem relacionar-se apenas com as situações aplicáveis à entidade, podendo ser mais ou menos desenvolvidas em função da sua materialidade e utilidade para a compreensão das demonstrações financeiras.

Exemplo:

8 – Ativos fixos tangíveis

8.1 – Divulgações sobre ativos fixos tangíveis

Os ativos fixos tangíveis são inicialmente registados ao custo de aquisição ou produção, o qual inclui o custo de compra e quaisquer outros dispêndios diretamente atribuíveis para os colocar na localização e condição necessária para funcionarem da forma pretendida.

A partir de Junho de 2011 a empresa passou a mensurar os terrenos e edifícios pelo modelo de revalorização, data até à qual se encontravam mensurados pelo modelo do custo.

A revalorização baseou-se numa avaliação efetuada por um avaliador independente e devidamente certificado, tendo sido o principal critério de avaliação a comparação com transações de mercado recentes.

O impacto desta alteração de política contabilística está também divulgado na nota 5 deste anexo.

Após o reconhecimento inicial, os terrenos e edifícios são mensurados de acordo com o modelo de revalorização, correspondendo a sua quantia escriturada na data de relato ao seu justo valor na data da última revalorização deduzido das depreciações e eventuais perdas por imparidade acumuladas. São efetuadas revalorizações sempre que haja indícios de que o valor escriturado se afaste do seu justo valor ou pelo menos uma vez em cada três anos.

Os restantes ativos fixos tangíveis são mensurados pelo modelo do custo, o qual consiste na sua escrituração pelo custo menos qualquer depreciação acumuladas e menos quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

As depreciações são calculadas, após o momento em que o bem se encontra em condições de ser utilizado, de acordo com o modelo da linha reta (quotas constantes), em conformidade com o período de vida útil estimado para cada grupo de bens.

As vidas úteis estimadas dos principais ativos fixos tangíveis são as seguintes:

Descrição	Anos
Terrenos	-
Edifícios e outras construções	20 a 30
Equipamento básico	10 a 15
Equipamento de transporte	6 a 8
Outros ativos	4 a 6

Nos períodos findos em 31 de Dezembro de 2011 e 2010, o movimento ocorrido no valor dos ativos fixos tangíveis e nas respetivas depreciações e perdas de imparidade acumuladas, foi o seguinte:

Ano 2011

	Terrenos	Edifícios e outras construções	Equip. Básico	Equip. transporte	Ativo fixo curso	Total
Ativo bruto						
Saldo em 31 Dezembro 2010	300.000	1.000.000	750.000	100.000	50.000	2.200.000
Aquisições			100.000	25.000	75.000	200.000
Revalorizações	400.000	1.500.000				1.900.000
Alienações			-25.000			-25.000
Saldo final - 31 Dezembro 2011	700.000	2.500.000	825.000	125.000	125.000	4.275.000
Depreciações e perdas imparidade acumuladas						
Saldo em 31 Dezembro 2010		-375.000	-300.000	-55.000		-730.000
Revalorizações		-600.000				-600.000
Depreciações do exercício		-87.500	-99.000	-20.000		-206.500
Alienações			20.000			20.000
Saldo final - 31 Dezembro 2011	0	-1.062.500	379.000	-75.000	0	-1.556.500
Valor líquido	700.000	1.437.500	446.000	50.000	125.000	2.718.500

Ano 2010

Elaborar mapa idêntico para n-1.

O investimento realizado em equipamento básico, no montante de 100.000 €, reporta-se a um robot para a nova linha de produção, o qual entrou em funcionamento no decorrer do segundo semestre, tendo sido adquirido em regime de locação financeira.

8.2 — Quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada do ativo fixo tangível em curso

No final do período estava ainda em curso a montagem de mais um robot, pelo que, no decurso do exercício findo em 2011, foram incluídos na quantia escriturada de ativos fixos em curso dispêndios no montante de 75.000 € (50.000 em 2010), os quais são detalhados por natureza conforme se segue:

	2011	2010
Inventários	25.000	15.000
FSE	20.000	15.000
Gastos com pessoal	30.000	20.000
	75.000	50.000

8.3. Quantia escriturada do excedente de revalorização e movimentos do período

Na sequência da revalorização dos terrenos e edifícios realizada em 30 de junho de 2011, os excedentes de revalorização registaram os seguintes movimentos:

	Terrenos e recursos naturais	Edifícios e outras construções	TOTAL
Excedente revalorização inicial	0	0	0
Reforços	400.000	900.000	1.300.000
Excedente revalorização final	400.000	900.000	1.300.000
Impostos diferidos	-100.00	-225.000	-325.000
Valor registado no capital próprio	300.000	675.000	975.000

O saldo dos excedentes de revalorização registados no capital próprio apenas estão disponíveis para distribuição aos acionistas à medida que os respetivos ativos que estiveram na sua origem vão sendo depreciados ou sejam alienados.

Neste caso a totalidade dos excedentes de revalorização não se encontra disponível para distribuição aos detentores do capital, por não se encontrar depreciado.

(Neste exemplo não foi considerado o efeito da depreciação do segundo semestre nos excedentes de revalorização)

O detalhe dos custos históricos de aquisição dos ativos fixos tangíveis revalorizados e os correspondentes valores de revalorização em 2011 e 2010, líquidos de depreciações, é o seguinte:

	Data da revaloriz.	2011			2010		
		Custo histórico	Excedente revaloriz.	Valor revaloriz.	Custo histórico	Excedente revaloriz.	Valor revaloriz.
Terrenos e r. naturais	30.6.2011	300.000	400.000	700.000	0	0	0
Edifícios	30.6.2011	575.000	862.500	1.437.500	0	0	0
Total		875.000	1.262.500	2.137.500	0	0	0

Modelo:

9 — Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

9.1 — Operações descontinuadas:

- a) Quantia de resultados reconhecida no período:*
- b) Decomposição e análise da quantia de resultados reconhecida no período:*
- c) Fluxos de caixa líquidos atribuíveis às atividades de exploração, investimento e financiamento das unidades operacionais descontinuadas:*

9.2 — Componente que se deixou de classificar como detido para venda:

- resultados do componente, anteriormente apresentados nas unidades operacionais descontinuadas, que foram reclassificados e incluídos no rendimento das unidades operacionais em continuação para todos os períodos apresentados:*

9.3 — Desdobramento das principais classes de ativos e passivos classificados como detidos para venda:

9.4 — Ativos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda, ou vendidos, no período:

- a) Descrição dos ativos não correntes (ou grupos para alienação):*
- b) Descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada:*
- c) Forma e tempestividade esperada para a alienação:*
- d) Perdas ou ganhos reconhecidos, relacionados com imparidade ou suas reversões (quantia e item da demonstração dos resultados que os inclui):*

9.5 — Descrição dos factos e circunstâncias que, no período, levaram à decisão de alterar o plano de vendas de ativo não corrente (ou grupo para alienação):

Observações:

Classificam-se em ativos não correntes detidos para venda os ativos, ou grupos para alienação (unidades operacionais descontinuadas) cuja quantia escriturada seja recuperável essencialmente pela venda e não pelo seu uso continuado.

Em termos genéricos, presume-se que os ativos estão nestas condições se estão disponíveis para venda imediata e a sua venda, no curto prazo, é altamente provável.

As divulgações exigidas pela NCRF 8 - Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas, devem permitir avaliar o efeito destes ativos nas demonstrações financeiras presentes e futuras e dividem-se em dois grupos:

- divulgações sobre unidades operacionais descontinuadas; e
- divulgações sobre ativos não correntes detidos para venda.

Em relação a estes ativos ou grupo de ativos deve ser divulgado:

- Para as unidades operacionais descontinuadas, a quantia dos resultados reconhecida no período e respetiva análise e os fluxos de caixa gerados por si;
- Uma descrição do ativo não corrente;
- Factos e circunstâncias que levaram à sua venda ou à expectativa de venda e, no último caso, quando e de que forma é que esperam vender;
- Ganho ou perda incluído nos resultados e em que item da demonstração dos resultados está incluído (se agregado a outro); e
- Se o ativo ou grupo de ativos deixarem de se classificar nesta rubrica, uma descrição dos factos e circunstâncias que justificaram tal alteração.

Exemplo:

9 — Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Os ativos (ou grupo de ativos) não correntes são classificados como detidos para venda quando a sua quantia escriturada for essencialmente recuperada através de uma venda e não através de do seu uso continuado. Presume-se que esta condição se verifica quando a venda é altamente provável e o ativo não corrente ou grupo para alienação está disponível para venda imediata nas suas condições atuais.

A gestão está empenhada na sua venda, sendo expectável que tal venda esteja concluída no prazo de um ano.

Os ativos não correntes e os grupos para alienação classificados como detidos para venda são mensurados ao menor entre a sua quantia escriturada (antes da reclassificação para ativos não correntes detidos para venda) e o justo valor menos os custos de vender.

9.1 – Ativos não correntes classificados como detidos para venda no período:

A empresa classificou nesta rubrica um imóvel cujo valor será recuperado através da alienação e não através do uso continuado do mesmo, uma vez que o mesmo deixou de ser utilizado na atividade operacional da empresa.

Embora no decurso do exercício de 2011 não tenha sido possível concretizar a sua alienação, a empresa espera terminar o negócio no decorrer do período de 2012, estando a empresa empenhada na concretização da venda deste imóvel, existindo já vários potenciais compradores, podendo estar em causa apenas alguns procedimentos legais e administrativos.

Dado que o justo valor do imóvel deduzido dos custos estimados de venda é superior ao valor escriturado do mesmo, tal imóvel irá manter-se registado ao custo, deduzido das depreciações praticadas até à sua classificação nesta rubrica.

Assim, em 31 de dezembro de 2011 e em 31 de dezembro de 2010, a empresa apresentava os seguintes ativos não correntes detidos para venda:

	2011	2010
Ativos		
Imóvel Xxx	500.000	500.000
	500.000	500.000

Modelo:

10 – Locações:

10.1 – Locações financeiras – locatários:

- Quantia escriturada líquida à data do balanço, para cada categoria de ativo;
- Reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente;
- Total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:
 - Não mais de um ano;
 - Mais de um ano e não mais de cinco anos;
 - Mais do que cinco anos.
- Rendas contingentes reconhecidas no rendimento do período;
- Total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber por sublocações não canceláveis à data do balanço;

- f) *Descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo (pelo menos) o seguinte:*
 - h) *Base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;*
 - ii) *Existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento;*
 - iii) *Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.*

10.2 — Locações financeiras — locadores:

- a) *Reconciliação entre o investimento bruto na locação à data do balanço, e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço;*
- b) *Investimento bruto na locação e valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber na data do balanço, para cada um dos períodos seguintes:*
 - i) *Não mais de um ano;*
 - ii) *Mais de um ano e não mais de cinco anos;*
 - iii) *Mais de cinco anos.*
- c) *Rendimento financeiro não obtido;*
- d) *Valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador;*
- e) *Dedução acumulada para créditos incobráveis dos pagamentos mínimos da locação a receber;*
- f) *Rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;*
- g) *Descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.*

10.3 — Locações operacionais — locatários:

- a) *Total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:*
 - i) *Não mais de um ano;*
 - ii) *Mais de um ano e não mais de cinco anos;*
 - iii) *Mais de cinco anos.*
- b) *Total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera sejam recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;*
- c) *Pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto no período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;*
- d) *Descrição, em termos gerais, dos acordos de locação significativos incluindo (pelo menos) o seguinte:*
 - i) *Base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;*
 - ii) *Existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento;*
 - iii) *Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.*

10.4 – Locações operacionais – locadores:

- a) *Futuros pagamentos mínimos da locação sob locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes;*
 - i) *Não mais de um ano;*
 - ii) *Mais de um ano e não mais de cinco anos;*
 - iii) *Mais de cinco anos.*
- b) *Total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;*
- c) *Descrição geral dos acordos de locação do locador.*

10.5 – Transações de venda seguida de locação – locatários e locadores:

(Divulgações idênticas às dos pontos 10.1 a 10.4)

Observações:

Estas divulgações reportam-se simultaneamente aos locadores, e aos locatários, sendo que no exemplo apenas nos iremos referir aos locatários.

Nesta nota devem ser divulgadas as informações relativas às locações, sejam classificadas como locações financeiras ou como locações operacionais, as quais estão previstas na NCRF 9 – Locações e estão elencadas na nota 10 do modelo do anexo, acima.

Uma locação classifica-se como financeira se os riscos e vantagens inerentes à posse de um ativo são substancialmente transferidos para o locatário, independentemente do título de propriedade ser ou não transferido.

Locações operacionais são todas as locações que não se classificam como financeiras. A classificação da locação depende da substância e não da forma do contrato.

Exemplo:

10 – Locações

A classificação das locações em locação financeira ou locação operacional é feita em função da substância do contrato e não da sua forma.

Os contratos de locação são classificados como locações financeiras se através deles forem transferidos substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse do ativo subjacente. Se tais condições não se verificarem, as locações são classificadas como locações operacionais.

O valor dos bens adquiridos por meio de um contrato de locação financeira é registado no balanço como ativo e a correspondente responsabilidade é registada no passivo, na rubrica “Financiamentos obtidos”.

Os juros pagos e as depreciações dos ativos são registados na demonstração dos resultados no período a que respeitam, em juros e gastos similares suportados e em gastos de depreciação, respetivamente.

No contrato de locação operacional o valor dos pagamentos efetuados é registado em gastos do período, numa base linear e durante o período do respetivo contrato, e reconhecidos na demonstração dos resultados.

As obrigações financeiras por locações são garantidas pela reserva de propriedade dos bens locados.

10.1 – Locações financeiras

a) Quantia escriturada líquida à data do balanço, para cada categoria de ativo

A empresa mantém os seguintes bens em regime de locação financeira:

	2011			2010
	Custo	Deprecia. / p. imparidade acumuladas	Quantia escriturada	Quantia escriturada
Edifícios e outras construções	150.000	-50.000	100.000	125.000
Equipamento básico	100.000	-25.000	75.000	100.000
Equipamento de transporte	40.000	-7.500	32.500	0
	290.000	-82.500	207.500	225.000

b) Total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente

	Pagamentos mínimos	
	2011	2 010
Até 1 ano	50.000	55.000
Entre 1 e 5 anos	125.000	145.000
Mais de 5 anos	10.000	15.000
	185.000	215.000
Juros futuros	45.500	50.750
Valor presente das responsabilidades futuras	230.500	265.750

c) Descrição geral dos acordos de locação significativos

Os principais contratos de locação financeira da empresa são:

	Bem	Data início	Data fim	Bem	Valor do contrato	Valor em dívida	Valor residual
Contrato x	Xxxx	2.2008	2.2017	Edifício x	100.000	85.000	10.000
Contrato y	Yyyy	3.2010	3.2014	Máquina y	75.000	50.000	5.000
					175.000	135.000	15.000

Em relação aos contratos de locação financeira não existem rendas contingentes, cláusulas de renovação ou de escalonamento ou outras restrições. No final do contrato, a empresa tem opção de compra sobre o bem locado.

10.2 - Locações operacionais

A empresa mantém em vigor um contrato de locação operacional, reportado a uma viatura, que terminará em julho de 2014, no qual, as rendas pagas, são registadas em gastos do período.

a) Total dos futuros pagamentos mínimos

	Pagamentos mínimos	
	2011	2 010
Até 1 ano	15.000	15.500
Entre 1 e 5 anos	35.000	50.000
Mais de 5 anos	0	0
	65.500	65.500

As rendas reconhecidos em gastos do período, na rubrica de fornecimentos e serviços externos, ascenderam ao montante de 15.500 €.

Modelo:

11 – Custos de empréstimos obtidos:

11.1 – Política contabilística adotada nos custos dos empréstimos obtidos.

11.2 – Quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período.

11.3 – Taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

Observações:

Nesta nota deve ser divulgada a política contabilística adotada pela entidade em relação aos custos dos financiamentos obtidos, se reconhecidos como gasto no período em que sejam incorridos ou se capitalizados em ativos, se diretamente atribuíveis à sua aquisição, construção ou produção, mediante determinadas condições descritas na NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos.

No caso de serem capitalizados, deve ser divulgada a quantia dos custos com empréstimos capitalizada e a taxa de capitalização usada.

Exemplo:

11 – Custos de empréstimos obtidos

Os custos incorridos com empréstimos obtidos encontram-se geralmente reconhecidos em gastos de financiamento do período, de acordo com o regime do acréscimo.

Excetuam-se os custos com empréstimos diretamente relacionados com a aquisição, construção ou produção de ativos fixos tangíveis (e ou inventários, se aplicável), cujo período de tempo para ficarem disponíveis para uso é considerável, que são capitalizados como parte desse ativo.

A capitalização dos encargos financeiros tem início no momento em que se iniciam os dispêndios com o ativo e termina quando tal ativo está disponível para uso (e ou para venda, se aplicável).

11.1 – Quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período e taxa de capitalização

A empresa tem em curso a construção de um novo edifício fabril, no qual capitalizou os seguintes custos com empréstimos:

	Montante capitalizado		
	2011	2010	Acumulado
Ativos fixos tangíveis em curso	5.000	4.500	9.500
	5.000	4.500	9.500

A taxa média de capitalização dos custos de empréstimos obtidos no decorrer do período findo em 2011 foi de 6,5% (6% em 2010).

Modelo:

12 – Propriedades de investimento:

12.1 – Modelo aplicado (justo valor ou custo):

12.2 – Interesses de propriedade detidos em locações operacionais (sendo aplicado o modelo do justo valor).

Indicação das circunstâncias que justificaram a sua classificação e contabilização como propriedades de investimento.

12.3 – Critérios usados para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo dono e de propriedades detidas para venda no curso ordinário dos negócios.

12.4 – Determinação do justo valor de propriedades de investimento:

- a) Métodos e pressupostos significativos aplicados;*
- b) Indicação sobre se a determinação do justo valor foi suportada por evidências do mercado;*
- c) Indicação sobre se a determinação do justo valor foi ponderada por outros fatores, discriminando-os em caso afirmativo.*

12.5 – Medida em que o justo valor da propriedade de investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseou numa valorização de um avaliador

independente que possui uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tem experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que foi valorizada. (Se não tiver havido tal valorização, esse facto deve ser divulgado).

12.6 – Quantias reconhecidas nos resultados para:

- a) Rendimentos de rendas de propriedades de investimento;*
- b) Gastos operacionais diretos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período;*
- c) Gastos operacionais diretos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período;*
- d) Alteração cumulativa no justo valor reconhecido nos resultados com a venda de uma propriedade de investimento de um conjunto de ativos em que se usa o modelo do custo para um conjunto em que se usa o modelo do justo valor.*

12.7 – Existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação.

12.8 – Obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou aumentos.

12.9 – Aplicação do modelo do justo valor. Reconciliação entre as quantias escrituradas da propriedade de investimento no início e no fim do período, evidenciando:

- a) Adições:*
 - i) Por aquisições;*
 - ii) Resultantes de dispêndio subsequente reconhecido na quantia escriturada de um ativo;*
 - iii) Resultantes de aquisições por intermédio de concentrações de atividades empresariais.*
- b) Ativos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda e outras alienações;*
- c) Ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos de justo valor;*
- d) Diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação;*
- e) Diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;*
- f) Transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono;*
- g) Outras alterações.*

12.10 – Aplicação modelo do custo:

- a) Métodos de depreciação usados;*

- b) *Vidas úteis ou taxas de depreciação usadas;*
- c) *Quantia escriturada bruta e depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;*
- d) *Reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período evidenciando:*
 - i) *Adições que resultaram de aquisições;*
 - ii) *Adições que resultaram de dispêndio subsequente reconhecido como ativo;*
 - iii) *Adições que resultaram de aquisições por intermédio de concentrações de atividades empresariais;*
 - iv) *Ativos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda e outras alienações;*
 - v) *Depreciações;*
 - vi) *Quantia de perdas por imparidade reconhecida e quantia de perdas por imparidade revertida durante o período;*
 - vii) *Diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação;*
 - viii) *Diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;*
 - ix) *Transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono;*
 - x) *Outras alterações.*
- e) *Justo valor das propriedades de investimento. ou*
- f) *Na impossibilidade de determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade:*
 - i) *Descrição da propriedade de investimento;*
 - ii) *Explanação da razão pela qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade;*
 - iii) *Intervalo de estimativas dentro do qual é altamente provável que o justo valor venha a recair.*

Observações:

As propriedades de investimento são ativos, sejam terrenos e ou edifícios, detidos para obter rendas ou valorização do capital e não para uso da própria entidade (produção, fornecimento de bens ou serviços ou finalidades administrativas) ou para venda no decurso normal da atividade.

As propriedades de investimento devem ser mensuradas inicialmente pelo seu custo. Subsequentemente, podem ser mensuradas ao justo valor ou ao custo.

No caso da mensuração ao custo (deduzido de depreciações e eventuais perdas por imparidade) o justo valor tem que ser divulgado, a não ser que, exceccionalmente, o mesmo não seja determinável.

As principais divulgações prendem-se com:

- a política contabilística adotada (modelo do justo valor ou modelo do custo);
- os critérios e pressupostos utilizados no cálculo do justo valor;
- métodos de depreciação, vidas úteis e imparidades no modelo do custo;
- ganhos e perdas reconhecidos no período relacionados com as propriedades de investimento;
- reconciliação entre as quantias iniciais e as quantias finais escrituradas no balanço;
- transferências entre propriedades de investimento, inventários e propriedades ocupadas pelo dono;
- divulgação do justo valor.

A nota 12 do modelo do anexo, compila as divulgações exigidas pela NCRF 11 – Propriedades de investimento, devendo a entidade divulgar e desenvolver as alíneas que se lhe aplicam.

Exemplo:

12 – Propriedades de investimento

As propriedades de investimento compreendem:

- Terrenos detidos pela empresa para uso futuro indeterminado e pelos quais não obtém qualquer rendimento, não se destinando ao uso na produção ou a fins administrativos ou ainda à venda no curso ordinário dos negócios.
- Edifício detido pela empresa para obter rendas e não para uso ou ocupação pelo próprio dono.

12.1 – Modelo aplicado

Exemplo 1:

As propriedades de investimento são mensuradas inicialmente pelo seu custo de aquisição ou produção, incluindo os custos de transação que lhe sejam diretamente atribuíveis. Após o reconhecimento inicial as propriedades de investimento são mensuradas ao custo deduzido de depreciações e perdas de imparidade acumuladas, quando aplicável.

As depreciações, para o edifício, são calculadas pelo método da linha reta (quotas constantes) e a vida útil estimada é de 35 anos. O terreno não está sujeito a depreciação.

Os dispêndios incorridos com as propriedades de investimento (conservação e reparação, seguros, impostos ou outros) são reconhecidos em gasto do período em que ocorrem.

Para efeito de divulgação e cálculo de eventuais imparidades, a entidade providencia anualmente avaliações das propriedades de investimento. As avaliações são executadas por avaliadores independentes e credenciados, com experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento avaliada, tendo como principal critério o preço de transações de imóveis semelhantes na mesma localização, considerando a idade, o estado de conservação, a qualidade da construção, ...

Exemplo 2:

As propriedade de investimento são mensuradas inicialmente pelo seu custo de aquisição ou produção, incluindo os custos de transação que lhe sejam diretamente atribuíveis. Após o reconhecimento inicial as propriedades de investimento são mensuradas ao justo valor.

Para determinar o justo valor, a entidade providencia anualmente avaliações das propriedades de investimento. As avaliações são executadas por avaliadores independentes e credenciados, com experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento avaliada, tendo como principal critério o preço de transações de imóveis semelhantes na mesma localização, considerando a idade, o estado de conservação, a qualidade da construção, ...

Os dispêndios incorridos com as propriedades de investimento (conservação e reparação, seguros, impostos ou outros) são reconhecidos em gasto do período em que ocorrem.

As variações decorrentes da aplicação do justo valor são reconhecidas da demonstração dos resultados, na rubrica de aumentos/reduções de justo valor.

Os passivos por impostos diferidos encontram-se divulgados em nota própria.

12.2 – Quantias reconhecidas nos resultados

No decurso dos períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e em 31 de dezembro de 2010 foram reconhecidos em resultados os seguintes rendimentos e gastos de propriedades de investimento:

Ano 2011

	Rendimentos de rendas	Depreciações / Var. justo valor	Gastos diretos PI c/ rendim.	Gastos diretos PI s/ rendim.	Resultado
Para uso indeterminado					
Terreno X	0	0	0	-2.500	-2.500
Arrendadas:					
Edifício Y	12.500	-4.500	-2.500	0	5.500
	12.500	-4.500	-2.500	-2.500	3.000

Ano 2010

Elaborar quadro idêntico para n-1.

Nota: Este quadro deve ser elaborado em função do modelo de mensuração utilizado, devendo ser adaptado em função das necessidades.

12.3 – Existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação

O terreno X tem uma hipoteca a favor do banco Y encontrando-se a garantir um empréstimo da entidade no montante de 150.000 €.

12.4 - Reconciliação da quantia escriturada em propriedade de investimento no início e no fim do período

As variações ocorridas na rubrica de Propriedades de Investimentos, nos períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2010, foram as seguintes:

Ano 2011

	Para uso indeterminado	Arrendadas	Total
Saldo inicial - quantia bruta / justo valor	100.000	50.000	150.000
Adições			
Aquisições		25.000	25.000
Dispêndio subsequente			
Abates			
Alienações			
Reclassificações para/de detidos para venda			
Transferências			
Para outras classes de ativos			
De outras classes de ativos			
Variação no justo valor			
- Ganhos			
- Perdas			
Saldo final - quantia bruta / justo valor	100.000	75.000	175.000

	Para uso indeterminado	Arrendadas	Total
Saldo inicial - depreciações e perdas por imparidade acumuladas	0	-10.000	-10.000
Depreciações do período		-4.500	-4.500
Perdas por imparidade do período			
Aumentos			
Reversões			
Saldo final - depreciações e perdas por imparidade acumuladas	0	-14.500	-14.500
Saldo final - quantia escriturada líquida	100.000	60.500	160.500

Ano 2010

Elaborar quadros idênticos para n-1.

Nota: Este quadro deve ser adaptado em função do modelo de mensuração utilizado e valores a preencher. Por exemplo, a segunda parte do quadro apenas se aplica no modelo do custo. Podem também ser acrescentadas/eliminadas colunas para outro tipo de propriedades de investimento. As linhas sem valores não devem ser incluídas estando no quadro acima só para exemplificar.

12.5 - Justo valor as propriedades de investimento

	31.12.2011	31.12.2010
Para uso indeterminado		
Terreno X	125.000	120.000
Arrendadas:		
Edifício Y	100.000	80.000
	<u>225.000</u>	<u>200.000</u>

Nota: Esta nota apenas é aplicável no modelo do custo. Os critérios de cálculo do justo valor estão divulgados no ponto 12.1, as também podem ser referidos neste ponto.

Modelo:

13 — *Imparidade de ativos:*

13.1 — *Para cada classe de ativos:*

- a) *Quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período (com indicação das linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade estão incluídas);*

- b) Quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecida nos resultados durante o período (com indicação das linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade estão revertidas);*
- c) Quantia de perdas por imparidade em ativos revalorizados reconhecidas diretamente no capital próprio durante o período;*
- d) Quantia de reversões de perdas por imparidade em ativos revalorizados reconhecidas diretamente no capital próprio durante o período.*

13.2 — Por cada perda material por imparidade reconhecida ou revertida durante o período para um ativo individual (incluindo goodwill), ou para uma unidade geradora de caixa:

- a) Acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão de perda por imparidade;*
- b) Quantia de perda por imparidade reconhecida ou revertida;*
- c) Natureza do ativo;*
- d) Indicação se a agregação de ativos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa:*
 - i) Em caso afirmativo, descrição da maneira corrente e anterior de agregar ativos;*
 - ii) Razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;*
- e) Indicação sobre se a quantia recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso;*
 - i) Base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como, se o justo valor foi determinado por referência a um mercado ativo);*
 - ii) A(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.*

13.3 — Perdas por imparidade agregadas e reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período:

- a) Principais classes de ativos afetadas por perdas por imparidade e principais classes de ativos afetadas por reversões de perdas por imparidade;*
- b) Principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.*

13.4 — Parcela do goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais durante o período que não foi imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) à data de relato:

- a) Quantia do goodwill não imputado;*
- b) Razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.*

13.5 — Processo subjacente às estimativas usadas para mensurar as quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa que contêm goodwill ou ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas.

Observações:

Nesta nota devem ser divulgadas as imparidades previstas na NCRF 12 – Imparidades de ativos, ou seja, não são de incluir as seguintes situações, por as imparidades deverem ser divulgadas nas notas correspondentes, ou não se aplicarem:

- Inventários (divulgação na nota dos inventários)
- Ativos provenientes de contratos de construção (não se aplica a imparidade);
- Ativos por impostos diferidos (não se aplica a imparidade);
- Ativos por benefícios de empregados (não se aplica a imparidade);
- Ativos financeiros, incluídos na NCRF 27 – Instrumentos financeiros (clientes, outras contas a receber, outros instrumentos financeiros, ...) (divulgação na nota correspondente aos instrumentos financeiros);
- Propriedades de investimento ao justo valor (não se aplica a imparidade);
- Ativos biológicos ao justo valor (não se aplica a imparidade);
- Ativos não correntes detidos para venda (divulgação na nota correspondente).

Esta nota é assim aplicável, essencialmente, às propriedades de investimento mensuradas ao custo, aos ativos fixos tangíveis, aos ativos intangíveis, ao *goodwill* e às unidades geradoras de caixa.

As divulgações exigidas são as referidas na nota 13 do modelo do anexo, acima.

Exemplo:

13 — Imparidade de ativos

A entidade efetua testes de imparidade aos seus ativos sempre que eventos ou alterações nas condições envolventes indiquem que o valor pelo qual se encontram escriturados nas demonstrações financeiras não seja recuperável.

Em caso de tais indícios, procede-se à determinação do valor recuperável do ativo, de modo a determinar a extensão da perda por imparidade. Quando não é possível determinar a quantia recuperável de um ativo individual, é estimada a quantia recuperável da unidade geradora de caixa a que esse ativo pertence.

A quantia recuperável do ativo ou da unidade geradora de caixa consiste no maior de entre

- (i) o justo valor deduzido de custos para vender;
- (ii) o valor de uso.

O justo valor é o valor que se obteria com a alienação do ativo numa transação entre entidades independentes e conhecedoras. O valor de uso decorre dos fluxos de caixa futuros estimados e descontados do ativo durante a vida útil esperada. A taxa de desconto utilizada na atualização dos fluxos de caixa descontados reflete o valor atual do capital e o risco específico do ativo.

Sempre que o valor recuperável de determinado ativo é inferior ao seu valor escriturado, é registada a respetiva perda por imparidade em resultados na rubrica “Perdas por imparidade”. Em períodos futuros, se se verificar que a imparidade reconhecida diminuiu, é registada a correspondente reversão da perda por imparidade em rendimentos na demonstração dos resultados.

13.1 - Principais classes de ativos afetadas por perdas por imparidade

No decurso do período a empresa procedeu à avaliação da quantia recuperável das marcas (ativos intangíveis) e das propriedades de investimento, tendo identificado as seguintes situações de perdas por imparidade:

- ativos intangíveis – marca X, perda de 15.000 €.

A perda de valor na marca X ficou a dever-se, essencialmente, a uma campanha com efeitos negativos, que provocou uma redução da procura verificada para os produtos comercializados daquela marca, que se pensa irreversível.

O cálculo do valor recuperável foi obtido pelo valor de uso, uma vez que não é intenção da empresa alienar a marca, tendo sido utilizada a taxa de desconto de 6,5%.

13.2 - Perdas por imparidade e reversões reconhecidas no período

As perdas por imparidade e reversões por imparidade reconhecidas no período foram:

	Perdas reconhec. resultados	Reversões reconhec. resultados	Perdas reconhecidas capital próprio	Reversões reconhecidas capital próprio	Total
Ativos intangíveis - xxx	-15.000	0	-	-	-15.000
Ativos fixos tangíveis revalorizados			x	x	x
...					
	-15.000	0	x	x	-15.000

13.3 - Reconciliação entre as quantias brutas e as quantias líquidas por classe de ativos sujeitos a perdas de imparidade

Ano 2011:

	Quantia bruta	Amortizações acumuladas	Perdas por imparidade acumuladas	Quantia líquida
Ativos intangíveis	50.000	-10.000	-15.000	25.000
...				
	-15.000	-10.000	-15.000	25.000

Incluir quadro idêntico para o período anterior.

Modelo:

14 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas:

14.1 – Empreendimentos conjuntos:

- a) *Quantia agregada dos passivos contingentes seguintes (exceto quando a probabilidade de perda é remota), separadamente da quantia de outros passivos contingentes:*
 - i) *Passivos contingentes em que se incorreu em relação aos interesses em empreendimentos conjuntos e parte em cada um dos passivos contingentes incorridos conjuntamente com outros empreendedores;*
 - ii) *Parte nos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais se é contingentemente responsável;*
 - iii) *Passivos contingentes que surjam porque se é contingentemente responsável pelos passivos dos outros empreendedores do empreendimento conjunto.*
- b) *Quantia agregada dos seguintes compromissos com respeito aos interesses em empreendimentos conjuntos separadamente de outros compromissos:*

- i) Compromissos de capital em relação com os interesses em empreendimentos conjuntos e parte nos compromissos de capital incorridos conjuntamente com outros empreendedores;*
- ii) Parte dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos.*
- c) Listagem e descrição de interesses em empreendimentos conjuntos significativos;*
- d) Proporção do interesse de propriedade detido em entidades conjuntamente controladas;*
- e) Tendo sido usado o formato de relato linha a linha para a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial:*
 - i) Quantias agregadas de cada um dos ativos correntes;*
 - ii) Quantias agregadas de cada um dos ativos de longo prazo;*
 - iii) Quantias agregadas de cada um dos passivos correntes;*
 - iv) Quantias agregadas de cada um dos passivos de longo prazo;*
 - v) Quantias agregadas dos rendimentos;*
 - vi) Quantias agregadas dos gastos.*
- f) Método usado para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas.*

14.2 – Investimentos em associadas:

- a) Justo valor de investimentos em associadas para os quais são publicadas cotações de preços;*
- b) Informação financeira resumida das associadas, incluindo as quantias agregadas de ativos, passivos, rendimentos e resultados;*
- c) Razões pelas quais se concluiu existir influência significativa quando o contrário era presumível pelo facto de se deter, direta ou indiretamente através de subsidiárias, menos de 20 % dos votos ou do potencial poder de voto da investida;*
- d) Razões pelas quais se concluiu não existir influência significativa quando o contrário era presumível pelo facto de se deter, direta ou indiretamente através de subsidiárias, 20 % ou mais dos votos ou do potencial poder de voto da investida;*
- e) Data de relato das demonstrações financeiras de cada associada (quando essas demonstrações financeiras foram usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial e foram de uma data de relato ou de um período diferente da data de relato ou período do investidor, e foram a razão para o uso de uma data de relato ou de um período diferente);*
- f) Natureza e extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das associadas para transferir fundos sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsos de empréstimos ou adiantamentos;*
- g) Parte não reconhecida nas perdas de cada associada, tanto para o período como cumulativamente (situação do investidor descontinuar o reconhecimento da sua parte nas perdas da associada);*

- h) Indicação das associadas que não foram contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial;*
- i) Informação financeira resumida das associadas (individualmente e em grupo) que não foram contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial (incluindo as quantias dos ativos totais, passivos totais, rendimentos e resultados).*
- j) Parte do investidor em unidades operacionais descontinuadas das associadas;*
- k) Passivos contingentes de associadas:*
 - i) Parte nos passivos contingentes de uma associada incorridos juntamente com outros investidores;*
 - ii) Passivos contingentes que surjam pelo facto de se ser solidariamente responsável pela totalidade ou parte dos passivos da associada.*

Observações:

Esta nota aplica-se às divulgações exigidas pela NCRF 13 – Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas.

Os empreendimentos conjuntos podem assumir formas diversas, sendo identificados três grandes grupos:

- operações conjuntamente controladas;
- ativos conjuntamente controlados; e
- entidades conjuntamente controladas.

Nas operações conjuntamente controladas, os ativos, passivos, rendimentos e gastos estão reconhecidos nas demonstrações financeiras dos empreendedores, pelo que não será necessário nenhum ajustamento aos itens referidos nas demonstrações financeiras apresentadas.

No entanto, são exigidas divulgações separadas identificando e descrevendo as operações conjuntamente controladas, os passivos contingentes e as responsabilidades assumidas.

Nos ativos conjuntamente controlados, cada empreendedor reconhece nas suas demonstrações financeiras, não como item de investimento, a sua parte nos ativos, passivos, rendimentos e gastos.

Também neste caso não é necessário nenhum ajustamento aos itens referidos nas demonstrações financeiras do empreendedor.

No entanto, tal como para as operações conjuntamente controladas, deve divulgar separadamente os ativos conjuntamente controlados, os passivos contingentes e as responsabilidades assumidas.

Nas entidades conjuntamente controladas, cada empreendedor reconhece nas suas demonstrações financeiras as contribuições (normalmente em dinheiro) realizadas como investimento na entidade conjuntamente controlada.

Uma vez que estas entidades apresentam demonstrações financeiras próprias, cada empreendedor deve reconhecer nas suas contas o interesse nas entidades conjuntamente controladas usando:

- A consolidação proporcional (recomendado); ou
- A equivalência patrimonial.

Para além das divulgações referidas nos ponto anterior, deve ser divulgado qual o método adotado no reconhecimento da entidade conjuntamente controlada e as quantias agregadas dos ativos, passivos, rendimentos e ganhos do interesse conjuntamente controlado.

Investimentos em Associadas

Os investimentos em associadas, empresas com participação superior a 20% do capital social, devem ser contabilizados usando o método da equivalência patrimonial, exceto se existirem restrições severas e duradouras à transferência de fundos caso em que deve ser utilizado o método do custo.

As divulgações previstas são essencialmente:

- justo valor das associadas, se existirem cotações de preços;
- informação financeira resumida, incluindo ativos, passivos, rendimentos e gastos;
- razão da influência significativa ou não;
- natureza e extensão das restrições, se aplicável;
- parte não reconhecida de perdas;
- eventuais passivos contingentes assumidos na participada.

Exemplo:

14 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas

14.1 – Empreendimentos conjuntos - entidades conjuntamente controladas

Os investimentos em entidades conjuntamente controladas são registados pelo método da consolidação proporcional, combinando cada item do ativo, passivo, rendimentos e gastos da entidade empreendedora com itens semelhantes da entidade controlada, linha a linha, na proporção detida.

Qualquer excesso do custo de aquisição face ao justo valor de ativos e passivos identificáveis de cada entidade adquirida na data de aquisição é reconhecido como *goodwill*. Caso o diferencial entre o custo de aquisição e o justo valor dos ativos e passivos líquidos adquiridos seja negativo, o mesmo é reconhecido como um rendimento do exercício.

a) Listagem e descrição de interesses em empreendimentos conjuntos

A empresa, em 31 de dezembro de 2011 era detentora dos seguintes empreendimentos conjuntos:

(Ajustar quadro às necessidades)

Empreendimento	Percentagem de interesses		Outros participantes
	2011	2010	
Ativos conjuntamente controlados			
xxxx			
xxxx			
Operações conjuntamente controladas			
xxx			
Entidades conjuntamente controladas			
Xxx, ACE	55%	55%	Yyyy, SA

Descrever o(s) interesse(s), atividade e outros elementos que possam complementar a compreensão das demonstrações financeiras.

b) Quantia agregada dos passivos contingentes

(Ajustar quadro às necessidades)

Quantias dos passivos contingentes relacionados com os empreendimentos conjuntos	31.12.2011			31.12.2010		
	Xxx, ACE	...	Totais	Xxx, ACE	...	Totais
Passivos contingentes incorridos em relação aos interesses em empreendimentos conjuntos						
Parte em cada um dos passivos contingentes incorridos conjuntamente com outros empreendedores						
Parte nos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais se é contingentemente responsável						
Passivos contingentes incorridos por ser contingentemente responsável pelos passivos dos outros empreendedores do empreendimento conjunto						

b) Quantia agregada dos seguintes compromissos

(Ajustar quadro às necessidades)

Quantias dos compromissos assumidos com respeito aos empreendimentos conjuntos	31.12.2011			31.12.2010		
	Xxx, ACE	...	Totais	Xxx, ACE	...	Totais
Compromissos de capital em relação com os interesses em empreendimentos conjuntos						
Parte nos compromissos de capital incorridos conjuntamente com outros empreendedores						
Parte dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos						

d) Quantias agregadas do empreendimento conjunto

(Ajustar quadro às necessidades)

	2011	2010
Ativos correntes		
Inventários		
Contas a receber de acionistas		
Clientes		
...		
Ativos não correntes		
Ativos fixos tangíveis		
Ativos intangíveis		
Acionistas / sócios		
...		
Passivos correntes		
Fornecedores		
Financiamentos obtidos		
Passivos não correntes		
Provisões		
Financiamentos obtidos		
...		
Capital Próprio		
Rendimentos		
Gastos		
Resultados do período		

14.2 – Investimentos em associadas

Uma empresa associada é uma entidade relativamente à qual a empresa tem influência significativa e que não é nem uma subsidiária, nem uma empresa controlada conjuntamente. Por influência significativa entende-se o poder de participar nas decisões relativas às políticas

financeiras e operacionais da associada, sem que tal resulte em controlo ou controlo conjunto por parte da empresa. Geralmente são consideradas associadas as entidades cuja participação no capital superior a 20%.

Os investimentos financeiros em empresas associadas são reconhecidos pelo método da equivalência patrimonial. De acordo com este método, as participações financeiras são registadas inicialmente pelo seu custo de aquisição e posteriormente ajustadas em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte da empresa no capital próprio das associadas. Os resultados do empresa incluem a parte que lhe corresponde nos resultados das associadas.

O excesso do custo de aquisição face ao justo valor de ativos e passivos identificáveis de cada associada na data de aquisição é reconhecido como *goodwill* e é mantido no valor do investimento financeiro. Caso o diferencial entre o custo de aquisição e o justo valor dos ativos e passivos líquidos adquiridos seja negativo, o mesmo é reconhecido como um rendimento do exercício.

É feita uma avaliação dos investimentos em associadas quando existem indícios de que o ativo possa estar em imparidade, sendo registadas como gastos na demonstração dos resultados, as perdas por imparidade que se demonstre existir.

Quando a proporção da empresa nos prejuízos acumulados da associada excede o valor pelo qual o investimento se encontra registado, o investimento é relatado por valor nulo, exceto quando a empresa tenha assumido compromissos de cobertura de prejuízos da associada.

Os ganhos não realizados em transações com associadas são eliminados proporcionalmente ao interesse da empresa nas mesmas, por contrapartida da correspondente rubrica do investimento. As perdas não realizadas são similarmente eliminadas, mas somente até ao ponto em que a perda não resulte de uma situação em que o ativo transferido esteja em imparidade.

a) Descrição dos investimentos em associadas

		2011								
		Sede	Ativo	Passivo	Capital próprio	Rendim- entos	Resultado líquido	% detida	Quantia escri- turada	Propor- ção resultado
Empresas associadas:										
	Yzzz, SA.	Porto	1.500	1.000	500	750	50	30%	200	15
									200	15

Preencher quadro idêntico para 2010.

b) Justo valor dos investimentos em associadas para os quais são publicadas cotações de preços

	2011			
	Sede	Quant. Ações	Cotação 31.12.2011	Justo Valor
Empresas associadas: Yzzz, SA.	Porto	1000	0,5	500
				500

Preencher quadro idêntico para 2010.

As restantes divulgações previstas nas alíneas c) a k) da nota 14.2 do modelo do anexo devem ser acrescentadas sempre que sejam aplicáveis.

Modelo:

15 — Concentrações de atividades empresariais:

15.1 — Para cada concentração de atividades empresariais (como adquirente) efetuada durante o período (as informações seguintes podem ser divulgada em conjunto no caso de concentrações de atividades empresariais, efetuadas durante o período de relato, que sejam individualmente imateriais):

- a) *Nomes e descrições das entidades ou atividades empresariais concentradas;*
- b) *Data da aquisição;*
- c) *Percentagem de instrumentos de capital próprio com direito a voto adquiridos;*
- d) *Custo da concentração e descrição dos componentes desse custo, incluindo quaisquer custos diretamente atribuíveis à concentração. Quando os instrumentos de capital próprio são emitidos ou passíveis de emissão como parte do custo, divulgar o seguinte:*
 - i) *Número de instrumentos de capital próprio emitidos ou passíveis de emissão; e*
 - ii) *Justo valor desses instrumentos e a base para determinar esse justo valor. Se não existir um preço publicado para os instrumentos à data da troca, devem ser divulgados os pressupostos significativos usados para determinar o justo valor. Se existir um preço publicado à data da troca mas que não foi usado como base para determinar o custo da concentração, esse facto deve ser divulgado em conjunto com: as razões por que o preço publicado não foi usado; o método e os pressupostos significativos usados para atribuir um valor aos instrumentos de*

capital próprio; e a quantia agregada da diferença entre o valor atribuído aos instrumentos de capital próprio e o preço publicado dos mesmos.

- e) Detalhes de quaisquer unidades operacionais que se tenha decidido alienar como resultado da concentração;*
- f) Quantias reconhecidas à data de aquisição para cada classe de ativos, passivos e passivos contingentes da adquirida, e, a menos que a divulgação seja impraticável, as quantias escrituradas de cada uma dessas classes, determinadas de acordo com as NCRF, imediatamente antes da concentração. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação;*
- g) Quantia de qualquer excesso reconhecida nos resultados, e a linha de item na demonstração dos resultados na qual o excesso é reconhecido;*
- h) Descrição dos fatores que contribuíram para um custo que resulta no reconhecimento do goodwill — uma descrição de cada ativo intangível que não tenha sido reconhecido separadamente do goodwill e uma explicação sobre a razão pela qual não foi possível mensurar o justo valor do ativo intangível com fiabilidade — ou uma descrição da natureza de qualquer excesso reconhecido nos resultados;*
- i) Quantia dos resultados da adquirida desde a data da aquisição incluída nos resultados da adquirente do período, a não ser que a divulgação seja impraticável. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.*

15.2 — Contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais efetuada durante o período e determinada apenas provisoriamente: explicitar as razões.

15.3 — A menos que seja impraticável (caso que deverá ser explicado):

- a) Rédito no período, da entidade concentrada, como se a data de aquisição para todas as concentrações de atividades empresariais efetuadas durante o período tivesse sido o início desse período;*
- b) Resultados no período, da entidade concentrada, como se a data de aquisição para todas as concentrações de atividades empresariais efetuadas durante o período tivesse sido o início do período.*

15.4 — Informação sobre:

- a) Quantia e explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido no período corrente que:*
 - i) Se relacione com os ativos identificáveis adquiridos ou os passivos ou passivos contingentes assumidos numa concentração de atividades empresariais que tenha sido efetuada no período corrente ou num período anterior; e*
 - ii) Seja de tal dimensão, natureza ou incidência que a divulgação se torne relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade concentrada;*

- b) Se a contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais que tenha sido efetuada no período imediatamente anterior foi determinada apenas provisoriamente no final desse período, as quantias e explicações relativas aos ajustamentos nos valores provisórios reconhecidos durante o período corrente;*
- c) Correções de erros em relação a qualquer dos ativos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida, ou alterações nos valores atribuídos a esses itens, que a adquirente reconhece durante o período corrente.*

15.5 — Reconciliação da quantia escriturada de goodwill no início e no final do período, mostrando separadamente:

- a) Quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período;*
- b) Goodwill adicional reconhecido durante o período, com a exceção do goodwill incluído num grupo de alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda;*
- c) Ajustamentos resultantes do reconhecimento posterior de ativos por impostos diferidos durante o período;*
- d) Goodwill incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda e o goodwill desreconhecido durante o período sem ter sido anteriormente incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda;*
- e) Perdas por imparidade reconhecidas durante o período;*
- f) Diferenças cambiais líquidas ocorridas durante o período;*
- g) Outras alterações na quantia escriturada durante o período;*
- h) Quantia bruta e perdas por imparidade acumuladas no final do período.*

Observações:

Enquadram-se nesta nota as divulgações relacionadas com as concentrações empresariais empreendidas pela entidade relatante, descritas na NCRF 14 – Concentrações de atividades empresariais. Não se aplica a concentrações que resultem num empreendimento conjunto, concentrações de atividade que envolvam entidades ou atividades sob controlo comum, ou que envolvam entidades mútuas.

As concentrações empresariais devem ser registadas pelo método da compra, isto é, a entidade adquirente reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis pelo seu justo valor à data da aquisição e a diferença:

- se positiva, é reconhecida como um *goodwill*, o qual não é amortizado e é testado quanto à imparidade todos os períodos; ou
- se negativa, é reconhecida de imediato em resultados.

A informação a divulgar, conforme detalhado na nota 15 do modelo do anexo, acima, deve permitir aos utentes das contas avaliar a natureza e o efeito das concentrações empresariais

que tenham sido efetuadas no período ou após a data do balanço mas antes da autorização para emissão das contas.

As divulgações, para cada concentração ocorrida no período, ou em conjunto se imateriais, compreendem essencialmente:

- Nomes e descrições das entidades ou atividades concentradas;
- Data da concentração;
- Percentagens de instrumentos de capital próprio com direito de voto adquiridos;
- Custo da concentração, incluindo uma descrição dos componentes desse custo;
- Quantias reconhecidas à data de aquisição para cada classe de ativos e passivos adquiridos;
- Descrição dos fatores que geraram um *goodwill* e razões para não reconhecer ativos intangíveis;
- Excesso dos ativos e passivos da adquirida sobre o valor pago reconhecido nos resultados (*badwill*);
- Os resultados da adquirida desde a data da concentração;
- Os resultados e réditos da entidade concentrada como se a concentração tivesse ocorrido no início do período;
- Informação sobre quaisquer alterações na quantia escriturada do *goodwill*.

Sempre que não for possível prestar qualquer informação requerida, esse facto deve ser divulgado, bem como uma explicação que justifique esse facto.

Exemplo:

15 – Concentrações de atividades empresariais

15.1 - Atividades empresariais adquiridas no período

a) No período findo em 2011, foram adquiridas as seguintes atividades empresariais:

	Atividade	Data Aquisição	Direitos voto adquiridos	Custo concentração
Entidade A				
Entidade B				
...				

b) O custo da concentração incluiu os seguintes componentes:

	Entidade A	Entidade B	Total
Disponibilidades			
Outros ativos			
Responsabilidades assumidas			
Instrumentos de capital próprio			
Custos diretamente atribuíveis à concentração			

No caso de serem emitidos instrumentos de capital próprio descrever (ver ponto 15.1 d) do modelo do anexo):

- Número de instrumentos de capital próprio emitidos ou passíveis de emissão; e
- Justo valor desses instrumentos e a base para determinar esse justo valor.

c) Unidades operacionais que se tenha decidido alienar como resultado da concentração

Descrever o detalhe de eventuais unidades que a entidade tenha decidido alienar no âmbito da concentração.

d) Quantias reconhecidas à data de aquisição para cada classe de ativos, passivos e passivos contingentes da adquirida

	Entidade A		Entidade B		Total	
	Quantia escriturada	Justo valor	Quantia escriturada	Justo valor	Quantia escriturada	Justo valor
Ativos fixos tangíveis						
Propriedades de investimento						
Ativos intangíveis						
Inventários						
Dívidas a receber						
Disponibilidades						
...						
Financiamentos obtidos						
Dívidas a pagar e outros passivos						
Responsabilidades contingentes						
Interesses minoritários						
...						
Ativos e passivos identificáveis à data da aquisição						
Diferença de aquisição:						
Goodwill						
Excesso dos ativos e passivos identificáveis						
Custos da concentração						

Descrever os fatores que contribuíram para o *goodwill*.

e) Os resultados da entidade adquirida, no período e após a aquisição foram:

	Rédito período	Resultado período	Resultado após aquisição
Entidade A			
Entidade B			

15.2 – Contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais efetuada durante o período e determinada apenas provisoriamente

A contabilização da aquisição da entidade B foi determinada apenas de forma provisória uma vez que os justos valores definitivos dos ativos, passivos e passivos contingentes ainda não estavam disponíveis ...

Assim, no período findo em 2011, foram registados os seguintes ajustamentos aos valores resultantes da contabilização provisória da concentração empresarial realizadas no período de 2010:

- Descrever.

15.3 – Reconciliação da quantia escriturada de goodwill no início e no final do período

Em 31 de dezembro de 2011 e em 31 de dezembro de 2010, a composição do *goodwill* era a seguinte:

	Ano aquisição	2011			2010		
		Valor inicial	Perdas imparidade	Valor escriturado	Valor inicial	Perdas imparidade	Valor escriturado
Entidade A							
Entidade B							
...							

Durante os períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010, os movimentos ocorridos em Goodwill foram os seguintes:

	Empresa A	Empresa B	Total
Ativo bruto			
Saldo inicial			
Aquisições			
Alienações			
Ajustamento imp. diferidos			
Acerto de preço			
Variação cambial			
Saldo final			
Perdas por imparidade acumuladas			
Saldo inicial			
Perdas de imparidade do período			
Abates / regularizações			
Saldo final			
Valor líquido			

Justificar movimentos do período.

Modelo:

16 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação:

16.1 — Nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe:

- Natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária quando a empresa-mãe não possuir, direta ou indiretamente através de subsidiárias, mais de metade do poder de voto;*
- Razões pelas quais a propriedade, direta ou indiretamente através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto de uma investida não constitui controlo;*
- Data de relato das demonstrações financeiras de uma subsidiária quando tais demonstrações financeiras forem usadas para preparar demonstrações financeiras consolidadas e corresponderem a uma data de relato ou a um período diferente do da data da empresa-mãe, e a razão para usar uma data de relato ou período diferente;*
- Natureza e extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultante de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das subsidiárias de transferirem fundos para a empresa-mãe sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsarem empréstimos ou adiantamentos;*

16.2 — Nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe que, nos termos legais, esteja dispensada de elaborar contas consolidadas:

- a) *Informar que a dispensa de consolidação foi usada; o nome e o país de constituição ou sede da entidade que elabora demonstrações financeiras consolidadas; e a morada onde essas demonstrações financeiras consolidadas podem ser obtidas;*
- b) *Listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas, incluindo o nome, o país de constituição ou domicílio, a proporção do interesse de propriedade e, se for diferente, a proporção do poder de voto detido;*
- c) *Descrição do método usado para contabilizar os investimentos listados na alínea b);*
- d) *Quando utilizado o método do custo, descrição das restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora.*

Observações:

Nesta nota, e no caso de demonstrações financeiras consolidadas, deve ser divulgado o seguinte:

- natureza da relação que justifica que, mesmo sem deter maioria de poder de voto, a empresa-mãe considera uma entidade sua subsidiária;
- razões pelas quais mais de 50% do poder de voto não constituí controlo sobre uma investida;
- Data de relato das demonstrações financeiras das subsidiárias quando diferente da data de relato da empresa-mãe; e
- Natureza de quaisquer restrições sobre a capacidade de transferências de fundos para a empresa-mãe.

Nas demonstrações financeiras individuais, quando a empresa-mãe esteja dispensada de apresentar contas consolidadas, deve ser divulgado:

- Justificação para a dispensa de apresentar demonstrações financeiras consolidadas; ou
- O nome e país da entidade que elabora as demonstrações financeiras consolidadas;
- Lista dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas ou associadas, incluindo o método usado para a sua contabilização;
- Quando usado o método do custo, descrição das restrições severas para a transferência de fundos.

Exemplo:

16 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

Em 31 de dezembro de 2011 e 2010, empresa detinha as seguintes subsidiárias:

	Sede	% participação	Ativo	Passivo	Capital próprio	Resultado líquido
Entidade A						
Entidade B						
...						

16.1 – Nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe

a) Natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária quando a empresa-mãe não possuir, direta ou indiretamente através de subsidiárias, mais de metade do poder de voto

Indicar a(s) subsidiária(s) e descrever a relação e motivos que justificam que mesmo sem deter mais de metade do poder de voto, a participada é uma subsidiária.

b) Razões pelas quais a propriedade, direta ou indireta através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto de uma investida não constitui controlo

Indicar a(s) subsidiária(s) e descrever a relação e motivos que justificam que mesmo com mais de metade do poder de voto, a participada não é uma subsidiária.

c) Data de relato das demonstrações financeiras de uma subsidiária diferente da data de relato da empresa-mãe

Indicar e justificar utilização de uma data de relato diferente.

d) Natureza e extensão de quaisquer restrições significativas sobre a capacidade das subsidiárias de transferirem fundos para a empresa-mãe

Indicar eventuais limitações das subsidiárias na transferência de dividendos em dinheiro ou de reembolsarem empréstimos ou adiantamentos para a empresa-mãe.

16.2 — Demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe que, nos termos legais, esteja dispensada de elaborar contas consolidadas

a) Dispensa para consolidação

Ao abrigo do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho a empresa encontra-se dispensada de preparar demonstrações financeiras consolidadas, uma vez que não ultrapassa dois dos três limites:

- Total de balanço: 7.500.000 euros;
- Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 15.000.000 euros;
- Número médio de trabalhadores no ano: 250.

Ou

A empresa ABC S.A., uma vez que integra o perímetro de consolidação da XYZ, S.A., está dispensada de elaborar demonstrações financeiras consolidadas, nos termos do n.º 3 e seguintes art.º 7º DL 158/2009, de 13 de Julho.

b) Listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas:

	País	% participação	% direito de voto
Subsidiárias			
Entidade A			
Associadas			
Entidade B			

c) Descrição do método usado para contabilizar os investimentos listados na alínea b):

Os investimentos nas subsidiárias são registados pelo método da equivalência patrimonial.

(se for utilizado o modelo de custo, descrever as restrições severas duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa).

Modelo:

17 – Exploração e avaliação de recursos minerais:

17.1 – Políticas contabilísticas relativas a dispêndios de exploração e avaliação incluindo o reconhecimento de ativos de exploração e avaliação.

17.2 – Quantias de ativos, passivos, rendimentos e gastos e fluxos de caixa operacionais e de investimento resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.

Observações:

Nesta nota devem ser divulgadas informações que identifiquem e expliquem as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras relacionadas com a exploração e avaliação de recursos minerais.

Assim, em relação à exploração e avaliação de recursos minerais deve ser divulgado:

- as políticas contabilísticas adotadas pela entidade; e
- as quantias escrituradas nas demonstrações financeiras, incluindo os fluxos de caixa operacionais e de investimento, relacionadas com a exploração e avaliação de recursos minerais.

Exemplo:

17 – Exploração e avaliação de recursos minerais

17.1 – Políticas contabilísticas relativas a dispêndios de exploração e avaliação incluindo o reconhecimento de ativos de exploração e avaliação

Os terrenos afetos à exploração de pedreiras, bem como alguns custos relacionados (despesas suportadas com o licenciamento e arranque das pedreiras e os custos a incorrer com a recuperação paisagística das mesmas) são registados por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer subsequente depreciação acumulada e/ou quaisquer perdas de imparidade acumuladas.

As avaliações são efetuadas periodicamente, por técnicos externos especializados, de forma a que o montante revalorizado não difira materialmente do justo valor da respetiva pedreira. A

depreciação de tais ativos é efetuada de acordo com o nível de inertes extraído anualmente considerando o valor residual da pedreira no final da extração.

Os ajustamentos resultantes das revalorizações efetuadas aos terrenos afetos à exploração de pedreiras são registados por contrapartida de capital próprio. Quando a pedreira que foi alvo de uma revalorização positiva, em exercícios subsequentes se encontra sujeita a uma revalorização negativa, o ajustamento é registado por contrapartida de capital próprio até ao montante correspondente ao acréscimo no capital próprio resultante das revalorizações anteriores, deduzido da quantia realizada através das depreciações. O excedente é registado como gasto do período.

17.2 – Quantias de ativos, passivos, rendimentos e gastos e fluxos de caixa operacionais e de investimento resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais

Em 31 de dezembro de 2011 e 2010, os principais ativos e passivos afetos à exploração e avaliação de recursos minerais eram os seguintes:

	2011	2010
Ativo fixo		
Terreno em exploração		
...		
Inventários		
Minério		
...		
Contas a receber		
Contas a pagar		

Durante o período de 2011 e 2010, os proveitos e custos operacionais da empresa relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais foram os seguintes:

	2011	2010
Rendimentos operacionais		
Custos operacionais		
EBITDA		
% EBITDA		

Durante o período de 2011 e 2010, os fluxos de caixa operacionais e de investimento afetos à exploração e avaliação de recursos minerais foram os seguintes:

	2011	2010
Atividade operacional		
Recebimento de clientes		
Pagamento a fornecedores		
Fluxos de caixa operacionais		
Atividade de investimento		
Aquisição de ativo fixo		
Alienação de ativo fixo		
Fluxo de caixa de investimento		

Modelo:

18 — Agricultura:

18.1 — Descrição de cada grupo de ativos biológicos.

18.2 — Medidas ou estimativas não financeiras usadas na quantificação física de cada um dos grupos de ativos biológicos no fim do período.

18.3 — Métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de ativos biológicos.

18.4 — Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita.

18.5 — Existência e quantias escrituradas de ativos biológicos cuja posse seja restrita e quantias escrituradas de ativos biológicos penhorados como garantia de passivos.

18.6 — Quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de ativos biológicos.

18.7 — Estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola.

18.8 — Ativos biológicos mensurados, no fim do período, ao custo menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas:

- a) *Descrição dos ativos biológicos;*
- b) *Razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;*
- c) *Intervalo de estimativas dentro das quais é altamente provável que caia o justo valor;*
- d) *Método de depreciação usado;*
- e) *Vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;*
- f) *Quantia escriturada bruta e depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período.*

18.9 — Ativos biológicos previamente mensurados pelo seu custo (menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas) mas cujo justo valor se tornou fiavelmente mensurável durante o período corrente:

- a) *Descrição dos ativos biológicos;*
- b) *Razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável;*
- c) *Efeito da alteração.*

18.10 — Natureza e extensão dos subsídios governamentais reconhecidos nas demonstrações financeiras.

18.11 — Condições não cumpridas e outras contingências ligadas aos subsídios governamentais.

18.12 — Diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios governamentais.

Observações:

As divulgações relacionadas com a atividade da agricultura estão previstas na NCRF 17 – Agricultura.

Nesta nota deve divulgar-se essencialmente:

- descrição de cada grupo de ativos biológicos;
- medidas ou estimativas não financeiras para quantificar fisicamente cada grupo de ativos;
- métodos e pressupostos utilizados no cálculo do justo valor;
- justo valor (menos custo de vender) dos produtos colhidos no ano;
- ativos biológicos com posse restrita ou com penhoras;
- compromissos relativos à aquisição ou desenvolvimento de ativos biológicos;
- gestão de risco financeiro relacionado com a atividade agrícola.

Se existirem ativos biológicos cujo justo valor não possa ser estimado, destacam-se as seguintes divulgações:

- descrição dos ativos biológicos ao custo;
- motivo pelo qual não é possível determinar o justo valor;
- método de depreciação usado e vidas úteis;
- quantias brutas e líquidas de depreciação escrituradas no início e fim de período.

Se houver uma alteração de modelo de mensuração do custo para o justo valor, devem ser divulgados quais os ativos abrangidos, o motivo da alteração e o seu efeito nas demonstrações financeiras.

Em relação aos subsídios do governo relacionados com a atividade agrícola, devem ser divulgados:

- natureza e extensão dos subsídios reconhecidos;
- condições não cumpridas e outras contingências;
- diminuições significativas esperadas.

Exemplo:

18 – Agricultura:

18.1 - Política contabilísticas

São reconhecidos como Ativos biológicos os animais ou plantas vivos utilizados na atividade agrícola a partir dos quais são obtidos os produtos agrícolas.

São reconhecidos como Produtos agrícolas os produtos colhidos dos ativos biológicos, apenas no momento da colheita. Após esse momento são reconhecidos como inventários.

a) Mensuração ao custo

Os ativos biológicos _____ e _____ foram mensurados pela empresa segundo o modelo do custo. Tal opção foi tomada por se considerar que as formas possíveis de valorizar este conjunto de ativos pelo modelo do justo valor apresentam limitações severas na sua determinação. Não existem indicadores de mercado fiáveis e as formas alternativas conduzem a resultados que se consideram pouco claros.

Este conjunto de ativos biológicos - _____, _____ - é valorizado ao custo tendo em consideração o disposto na NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis.

O custo é deduzido das correspondentes depreciações acumuladas e, quando se justificar, das perdas por imparidade acumuladas.

Os ativos biológicos ao custo são sujeitos a depreciação de acordo com o método de linha reta, a partir do momento que se encontram em condições de serem utilizados, em conformidade com o período de vida útil estimado para cada grupo de bens.

A vida útil estimada foi de __ anos para __ e __ anos para ____.

b) Mensuração ao justo valor

Os ativos biológicos que sejam _____ são mensurados ao justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda.

Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um ativo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda e de uma alteração no justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um ativo biológico é incluído no resultado líquido do período em que surja.

c) Produtos agrícolas

Os Produtos agrícolas são mensurados pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data para efeitos de reconhecimento inicial em inventários. A partir desse momento, é aplicada a NCRF 18 – Inventários.

Um ganho ou uma perda que surja no reconhecimento inicial de um produto agrícola pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda é incluído no resultado líquido do período em que surja.

d) Subsídios do governo

Um subsídio do Governo não condicional que se relacione com um ativo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda é reconhecido como rendimento quando o subsídio do Governo se torne recebível.

Se um subsídio do Governo relacionado com um ativo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda for condicional, apenas é reconhecido como rendimento quando sejam satisfeitas todas as condições associadas.

18.2 – Descrição de cada grupo de ativos biológicos

São reconhecidos como ativos biológicos:

a) Plantações:

- Florestais;
- Vinha;
- Olival;
- ...

b) Animais:

- Bovinos; e
- Equinos.

São reconhecidos como ativos biológicos consumíveis aqueles que:

- Estejam para ser colhidos como produto agrícola; ou
- Estejam para ser vendidos como ativos biológicos.

18.3 – Métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de ativos biológicos

O justo valor dos ativos biológicos e produtos agrícolas foi determinado a partir de:

- Plantações: Do valor de mercado conhecido em transações recentes;
- Animais: A partir de referências do sector disponíveis em entidades oficiais, como sejam os dados estatísticos disponibilizados pelo INE;
- Produtos agrícolas: Do preço de venda conhecido no ponto de colheita.

18.4 – Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita

	2011	2010
Plantas		
Animais		

18.5 - Existência e quantias escrituradas de ativos biológicos cuja posse seja restrita e quantias escrituradas de ativos biológicos penhorados como garantia de passivos

Na data do relato das presentes demonstrações financeiras, não existem quaisquer restrições de posse ou penhoras sobre de ativos biológicos.

18.6 - Estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola

Os riscos materialmente relevantes relacionados com a atividade agrícola a que a empresa está exposta são os seguintes:

...

18.7 - Ativos biológicos mensurados, no fim do período, ao custo menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas

Os grupos de ativos biológicos mensurados segundo o modelo do custo foram descritos no ponto 18.1.

As quantias escrituradas em 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2010 de ativos biológicos mensurados pelo modelo do custo ascendiam a:

Ano 2011

	Quantia bruta	Depreciações acumuladas	Imparidades acumulada	Quantia escriturada	Intervalo Justo Valor
Ativo biológico A					
Ativo biológico B					
...					

Elaborar quadro idêntico para n-1.

As razões pelas quais os justos valores do ativos biológicos mensurados ao custo não puderam ser fiavelmente mensurados estão divulgadas no ponto 18.1.

18.8 - Natureza e extensão dos subsídios governamentais reconhecidos nas demonstrações financeiras

São diversas as naturezas dos subsídios governamentais, reconhecidos nas demonstrações financeiras apresentadas, sendo extenso e complexo o seu enquadramento legislativo, tais como:

- RPU –regime de apoio aos agricultores, que substituiu os apoios diretos anteriormente concedidos ao abrigo de vários regimes, ...;
- Vacas Aleitantes – Prémio por Vaca em Aleitamento e Prémio Nacional Suplementar, de apoio ao sector bovino ...;
- Conservação do Solo – Ajuda que se destina a apoiar os agricultores que praticam um sistema de mobilização de conservação do solo ...
- ...

Subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras:

	2011	2010
RPU		
Vacas aleitantes		
...		

18.9 - Condições não cumpridas e outras contingências ligadas aos subsídios governamentais

A empresa promove uma gestão dos seus recursos no sentido do estrito cumprimento de todas as contingências ligadas aos subsídios governamentais, pelo que não existem condições não cumpridas ligadas aos subsídios governamentais.

18.10 - Diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios governamentais

Dadas as incertezas que envolvem a definição da nova PAC a partir de 2014, não é possível relatar dados objetivos acerca do enquadramento dos subsídios governamentais após 2013, pois as interrogações existentes sobre esta matéria são extensas. Um grupo de peritos, nomeados pelo Governo Português, produziu um documento onde coloca diversas questões, tais como:

- O orçamento agrícola da UE manter-se-á o mesmo depois de 2013, ou será aumentado, ou será reduzido?
- Ir-se-ão manter os dois pilares da PAC ou passarão a ser apenas 1 ou mais do que 2?
- ...

Modelo:

19 – Inventários:

19.1 – Políticas contabilísticas adotadas na mensuração dos inventários e fórmula de custeio usada.

19.2 – Quantia total escriturada de inventários e quantia escriturada em classificações apropriadas.

19.3 – Quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender (no caso de corretores/ negociantes).

19.4 – Quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período.

19.5 – Quantia de ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período.

19.6 – Quantia de reversão de ajustamento reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período.

19.7 – Circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários.

19.8 – Quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

Observações:

As divulgações a incluir nesta nota, conforme NCRF 18 – Inventários e nota 19 do modelo do anexo, relacionam-se essencialmente com as políticas contabilísticas adotadas pela entidade e com as quantias escrituradas no balanço e demonstração dos resultados a título de inventários, gastos de inventários e ajustamentos e reversões de inventários. Esta informação deve ser prestada por tipo de inventários, designadamente, mercadorias, matérias-primas, consumíveis de produção, materiais, produtos e trabalhos em curso e produtos acabados.

Exemplo:

19 – Inventários:

19.1 – Políticas contabilísticas adotadas na mensuração dos inventários e fórmula de custeio usada

Os inventários são mensurados ao custo ou, se inferior, pelo valor realizável líquido.

O custo dos inventários inclui todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais.

Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, os 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 diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

A imputação dos gastos gerais de fabrico fixos é baseada na capacidade normal de produção das instalações.

Com o fórmula de custeio dos inventários a entidade adota o custo médio ponderado, pelo que o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período.

19.2 – Quantia total escriturada de inventários e quantia escriturada em classificações apropriadas

	2011			2010		
	Quantia bruta	Perdas por imparidade	Quantia líquida	Quantia bruta	Perdas por imparidade	Quantia líquida
Mercadorias						
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo						
Produtos acabados e intermédios						
Subprodutos, desperdícios, resíduos						
Produtos e trabalhos em curso						
Adiant. por conta de compras						

Adaptar o quadro em função das necessidades.

19.3 – Quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período

Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

	2011			2010		
	Merca- dorias	MP, subsid. consumo	Total	Mercadorias	MP, subsid. consumo	Total
Saldo inicial						
Compras						
Regularizações						
Saldo final						
Custo mercadorias vendidas e matérias consumidas						

Variação dos inventários da produção

	2011			2010		
	Produtos acabados	Produtos trab. curso	Total	Produtos acabados	Produtos trab. curso	Total
Saldo inicial						
Regularizações						
Saldo final						
Variação dos inventários da produção						

19.4 – Quantia de ajustamentos e reversões de inventários reconhecidos no período

	2011				
	Saldo inicial	Aumentos	Reversões	Utilizações	Saldo final
Mercadorias					
Matérias-primas					
Produtos acabados					
Produtos e trabalhos em curso					

Preencher quadro idêntico, adaptado às necessidades da entidade, para n-1.

As perdas acumuladas de imparidades para inventários refletem a diferença entre o custo de aquisição e o valor realizável líquido de mercado dos inventários por baixa rotação, obsolescência e deterioração.

19.5 – Circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários

Justificar, se aplicável.

19.6 – Quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

Preencher, se aplicável.

Modelo:

20 – Contratos de construção:

20.1 – Quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período.

20.2 – Métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período.

20.3 – Métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.

20.4 – Para os contratos em curso à data do balanço:

- a) Quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;*
- b) Quantia de adiantamentos recebidos; e*
- c) Quantia de retenções.*

Observações:

Um contrato de construção é um contrato negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

O rédito dos contratos de construção é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, podendo incluir as quantias iniciais contratadas, variações no trabalho, reclamações ou outros incentivos.

O custo destes contratos compreendem os custos que se relacionem diretamente com o contrato específico, os custos que sejam atribuíveis à atividade em geral do contrato e outros custos que sejam debitáveis ao cliente, nos termos do contrato.

O reconhecimento dos gastos e do rédito associado ao contrato é efetuado em função da fase de acabamento (ou percentagem de acabamento), desde que o seu desfecho possa ser fiavelmente estimado. Uma perda esperada deve ser imediatamente reconhecida como gasto.

As divulgações relativas aos contratos de construção são as mencionadas na nota 19 do modelo do anexo, acima.

Exemplo:

20 – Contratos de construção

Um contrato de construção é um contrato negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Quando é possível estimar com fiabilidade o resultado do contrato de construção, os correspondentes gastos e rendimentos são reconhecidos por referência à percentagem de acabamento do contrato na data de relato.

Quando não é possível estimar com fiabilidade o resultado do contrato de construção, o rédito do contrato é reconhecido até à concorrência dos gastos incorridos que se espera recuperar. Os gastos do contrato são reconhecidos no período em que são incorridos.

Se for provável que os gastos do contrato excedam os seus rendimentos, a correspondente perda esperada é reconhecida de imediato como um gasto.

20.1 – Quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período.

	Rédito total previsto	Rédito período	Rédito acumulado	Valor total faturado
Contrato x				
Contrato y				

20.2 – Métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso

A fase de acabamento é determinada em função da proporção dos custos incorridos no trabalho realizado até à data e os custos totais do contrato estimados.

20.3 – Contratos em curso à data do balanço

À data de 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2010, a entidade tinha os seguintes contratos em curso:

Ano 2011

	Custos incorridos	Lucros reconhecidos	Adiantamentos recebidos	Retenções
Contrato x				
Contrato y				

Ano 2010

Elaborar quadro idêntico para o ano de 2010.

Modelo:

21 – *Rédito:*

21.1 – *Políticas contabilísticas adotadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adotados para determinar a fase de acabamento de transações que envolvem a prestação de serviços.*

21.2 – *Quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:*

- a) *Venda de bens;*
- b) *Prestação de serviços;*
- c) *Juros;*
- d) *Royalties;*
- e) *Dividendos.*

Observações:

Nesta nota devem incluir-se as divulgações relacionadas com o rédito proveniente da vendas de bens, prestação de serviços e uso por outros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties*, e dividendos.

As divulgações previstas na NCRF 20 – Rédito são as políticas contabilísticas adotadas para o rédito e as quantias reconhecidas de rédito por categorias.

Exemplo:

21 – Rédito

O rédito é mensurado pelo justo valor da contraprestação recebida ou a receber.

O rédito proveniente da venda de bens é reconhecido quando todas as seguintes condições são satisfeitas:

- Todos os riscos e vantagens da propriedade dos bens foram transferidos para o comprador;
- A empresa não mantém qualquer controlo sobre os bens vendidos;
- O montante do rédito pode ser mensurado com fiabilidade;
- É provável que benefícios económicos futuros associados à transação fluam para a empresa;
- Os custos incorridos ou a incorrer com a transação podem ser mensurados com fiabilidade.

O rédito das prestações de serviços que se iniciam e terminam no mesmo período de relato é reconhecido na data da conclusão do serviço. Quando a prestação de serviços transita de um período para outro, o reconhecimento do rédito, na data de relato, é calculado com base na fase de acabamento, determinado com base nos custos incorridos face aos custos totais previstos.

O reconhecimento do rédito das prestações de serviço depende da mensuração com fiabilidade do desfecho da transação, o qual se considera verificado nas seguintes condições, cumulativas:

- a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- seja provável que os benefícios económicos fluam para a entidade;
- a fase de acabamento possa ser fiavelmente mensurada.

O rédito de juros é reconhecido utilizando o método do juro efetivo, desde que seja provável que benefícios económicos fluam para a empresa e o seu montante possa ser mensurado com fiabilidade.

21.1 – Quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período

	2011	2011
Venda de mercadorias		
Venda de produtos		
Prestação de serviços		
Juros		
Dividendos		

Esta informação pode ser mais desagregada, por exemplo por mercados ou tipo de produtos, se for relevante.

Modelo:

22 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes:

22.1 – Divulgações para cada classe de provisão:

- Quantia escriturada no começo e no fim do período;
- Provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- Quantias usadas (incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- Quantias não usadas revertidas durante o período;
- Aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

22.2 – Para cada classe de passivo contingente à data do balanço:

- Descrição da natureza do passivo contingente;
- Estimativa do seu efeito financeiro;
- Indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo;
- Possibilidade de qualquer reembolso. (Caso seja impraticável fazer estas divulgações, declarar esse facto)

22.3 – Provisões e passivos contingentes provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias: evidenciação das ligações entre provisão e passivo contingente nas divulgações dos parágrafos 22.1 e 22.2.

22.4 – Descrição da natureza dos ativos contingentes à data do balanço (probabilidade de um influxo de benefícios económicos) e estimativa do seu efeito financeiro. (Caso seja impraticável fazer esta divulgação, declarar esse facto).

Observações:

Nesta nota devem ser divulgadas as descrições, quantias envolvidas, movimentos do período, responsabilidades e exfluxos ou influxos futuros estimados relacionadas com as provisões, os passivos contingentes e os ativos contingentes.

Estas divulgações estão previstas nos parágrafos 81 a 86 da NCRF 21 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, sendo as referidas na nota 22 do modelo do anexo, acima.

Exemplo:

22 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

As provisões são reconhecidas quando a empresa tem uma obrigação presente (legal ou implícita) resultante dum acontecimento passado, seja provável que o seu pagamento venha a ser exigido e exista uma estimativa fiável da quantia da obrigação. Quando alguma destas condições não é preenchida, a empresa procede à sua divulgação como passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de fundos seja remota.

As provisões são revistas na data de cada balanço e são ajustadas de modo a refletir a melhor estimativa a essa data, tendo em consideração os riscos e incertezas inerentes a tais estimativas.

Quando as perdas em empresas associadas excedem o investimento efetuado nessas entidades, o valor contabilístico do investimento financeiro é reduzido a zero e o reconhecimento de perdas futuras é descontinuado, exceto na parcela em que a empresa incorra numa obrigação legal ou construtiva de assumir essas perdas em nome da associada, caso em que é registada uma Provisão para investimentos em associadas.

São constituídas provisões para reestruturação sempre que um plano formal detalhado de reestruturação tenha sido aprovado pela empresa e este tenha sido iniciado ou divulgado publicamente.

22.1 – Provisões

As provisões reconhecidas pela empresa nos períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2010 eram:

Ano 2011

	Saldo inicial	Reforço/ constituição	Reversão	Utilização	Alter. Tx desconto	Saldo final
Impostos						
Garantias a clientes						
Processos judiciais						
...						

Ano 2010

Elaborar quadro idêntico para o n-1.

A provisão para processos judiciais em curso destina-se a fazer face à provisão da indemnização a pagar no âmbito do processo judicial interposto por ...

A utilização da provisão anteriormente constituída para impostos deveu-se encerramento do litígio com a Administração Tributária e ao pagamento de IRC no montante de xxx euros.

22.2 — Passivos contingentes

Em 31 de dezembro de 2011 a empresa apresentava os seguintes passivos contingentes:

(Descrever a natureza do passivo contingente, a estimativa do seu efeito financeiro, indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo e a possibilidade de qualquer reembolso).

22.2.x - Garantias prestadas

As garantias emitidas a favor de terceiros, em 31 de Dezembro de 2011 e 2010, eram as seguintes:

	Beneficiário	Descrição	2011	2010
Banco X	Administração tributaria	Reembolso IVA	xxx	xxx
...	Fornecedor X	xxx	xxx	xxx
			xxxx	xxxx

Modelo:

23 — Subsídios do Governo e apoios do Governo:

23.1 — Política contabilística adotada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações financeiras.

23.2 — Natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que diretamente se beneficiou.

23.3 — Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que foram reconhecidas.

Observações:

Nesta nota devem ser divulgadas as informações sobre os subsídios e apoios do governo recebidos ou a receber pela entidade.

Os subsídios do governo podem revestir a forma de subsídio relacionados com ativos (subsídios ao investimento) ou subsídios relacionados com o rendimento (subsídios à exploração).

Por outro lado, os subsídios do governo podem ser reembolsáveis ou não reembolsáveis.

Os apoios do governo são ações concebidas pelo governo para proporcionar benefícios às entidades, por exemplo, permitir que estas obtenham financiamentos a taxas bonificadas.

O reconhecimento dos subsídios ou apoios do governo dependem de vários requisitos. O anexo pode ser assim a única demonstração financeira a prestar esta informação.

As divulgações mínimas são:

- a política contabilística adotada para os subsídios e apoios do governo;
- os subsídios e apoios do governo de que beneficiou; e
- as condições não satisfeitas e eventuais contingências associadas.

Note-se que geralmente a própria legislação e contrato de incentivos obriga a que a entidade preste determinada informação nas suas demonstrações financeiras (anexo).

Exemplo:

23 — Subsídios do Governo e apoios do Governo:

23.1 — Política contabilística adotada

Um subsídio do Governo é reconhecido quando haja segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas e que o subsídio será recebido.

Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis são inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios. Subsequentemente,

relativamente ao subsídios relacionados com ativos depreciables, são imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem. Relativamente aos subsídios para ativos não depreciables, são mantidos nos Capitais Próprios, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

Os subsídios do Governo reembolsáveis são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, passam a ter o tratamento dos subsídios não reembolsáveis.

Os subsídios relacionados com rendimentos imputam-se ao rendimento do período, salvo se se destinarem a financiar deficits de exploração de exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios. Estes subsídios são apresentados separadamente como “Subsídios à exploração” na demonstração dos resultados.

23.2 — Natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo que diretamente beneficiou

Nos períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010, a empresa apresentava nas suas demonstrações financeiras os seguintes Subsídios do governo:

Ano 2011

	Natureza	Montante total	Montante recebido	Capital próprio	Passivo	Rédito período	Rédito acumulado
Subsídios à exploração:							
Contrato X (POPH)	Rel. Rendimentos						
Subsídios relacionados com ativos:							
Contrato Y (IAPMEI)	Não reembolsável						
Contrato Z	Reembolsável						
Total							

Elaborar quadro igual para 2010 (n-1).

Descrever os contratos em vigor, indicando, entre outros, o período de execução, montantes previstos de investimento e subsídios, taxas de comparticipação e obrigações os promotor.

Apoios do governo

A empresa contratou, ao abrigo do PME Invest financiamentos bancários no montante de 1.000.000 euros, tendo beneficiado de uma bonificação da taxa de juro em 1,75%.

23.3 — Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que foram reconhecidas

Descrever as condições não satisfeitas e outras contingências se aplicável, por exemplo, investimento previsto não realizado, prazos não cumpridos, objetivos não cumpridos e possíveis consequências envolvidas.

Modelo:

24 — Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

24.1 — Quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados (com exceção das resultantes de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados).

24.2 — Diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio e reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.

24.3 — Razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional (quando aplicável).

24.4 — Razão para a alteração na moeda funcional (quando aplicável e em relação quer à entidade que relata quer a uma unidade operacional estrangeira significativa).

Observações:

Esta nota resulta da NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio, a qual se aplica à contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras (que serão a maioria das situações), na transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade e na transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.

As informações a divulgar são essencialmente as diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados, as diferenças de câmbio reconhecidas no capital próprio e os motivos para utilizar ou alterar uma moeda funcional diferente da moeda de relato.

Exemplo:

24 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

A empresa reconhece as transações em moeda estrangeira às taxas de câmbio das datas das referidas transações. Em cada data de relato, as quantias escrituradas dos itens monetários denominados em moeda estrangeira são atualizados para as taxas de câmbio da data de fecho.

Os itens não monetários mensurados ao custo histórico por uma moeda estrangeira mantêm o valor transposto à data da transação, não sendo atualizados. Os itens não monetários mensurados ao justo valor numa moeda estrangeira, são atualizadas para as taxas de câmbio à data em que os justos valores foram determinados.

As diferenças de câmbio resultantes transposições atrás referidas são reconhecidas nos resultados do período em que ocorram.

24.1 – Quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados

Em 31 de dezembro de 2011 e 2010, os ativos e passivos expressos em moeda estrangeira foram convertidos para euros com base nas seguintes taxas de câmbio, divulgadas pelo Banco de Portugal:

Moeda	2011		2010	
	Data de balanço	Média do ano	Data de balanço	Média do ano
Xxx	xx	xx	xx	xx
Yyy	xx	xx	xx	xx

As diferenças de câmbio reconhecidas em resultados nos períodos de 2011 e 2010 foram:

	2011	2010
Diferenças de câmbio desfavoráveis		
Outros gastos e perdas		
Gastos de financiamento		
Diferenças de câmbio favoráveis		
Outros rendimentos e ganhos		
Ganhos de financiamento		

Modelo:

25 — Acontecimentos após a data do balanço:

25.1 — Autorização para emissão:

- a) Data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e indicação de quem autorizou;*
- b) Indicação sobre se os proprietários, ou outros, têm o poder de alterar as demonstrações financeiras após esta data.*

25.2 — Atualização da divulgação acerca de condições à data do balanço.

Indicação sobre se foram recebidas informações após a data do balanço acerca de condições que existiam à data do balanço. Em caso afirmativo, indicação sobre se, face às novas informações, foram atualizadas as divulgações que se relacionam com essas condições.

25.3 — Acontecimentos após a data do balanço que não deram lugar a ajustamentos. Para cada categoria material de tais acontecimentos:

- a) Natureza do acontecimento;*
- b) Estimativa do efeito financeiro (ou declaração de que tal estimativa não pode ser feita).*

Observações:

Nesta nota deve divulgar-se:

- quando é que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, ou seja, a data em que foram aprovadas e assinadas pelo órgão de gestão, quem deu essa autorização e se os titulares do capital da entidade têm poder para as alterar.
Esta informação é importante para saber a partir de que data é que as demonstrações financeiras não refletem acontecimentos subsequentes.
- acontecimentos que ocorreram após a data do balanço e que originam ou não ajustamentos às demonstrações financeiras.

Relativamente ao segundo ponto, as divulgações podem relacionar-se com acontecimentos após a data do balanço mas que se reportam a situações existentes à data de relato, por exemplo, desfecho de um litígio ou a venda de um produto que já se encontrava em imparidade à data do balanço. Nestes casos, as quantias inscritas no balanço devem refletir esses acontecimentos, devendo ser atualizada e complementada a informação prestada no anexo.

Podem também relacionar-se com acontecimentos após a data do balanço que não originam correções ao balanço ou demonstração dos resultados, porque não se reportam a situações que existiam à data de relato, mas que pelo seu impacto futuro, devem ser divulgados, por exemplo, um incêndio ou o anúncio de uma reestruturação. Nestes casos deve divulgar-se a natureza do acontecimento e uma estimativa do efeito financeiro futuro.

Exemplo:

25 — Acontecimentos após a data do balanço

Os acontecimentos ocorridos após a data do balanço que proporcionem informação adicional sobre condições que existiam à data do balanço são refletidos nas demonstrações financeiras. Os acontecimentos após a data do balanço que são indicativos de condições surgiram após a data de relato não dão lugar a ajustamentos às quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras, sendo divulgadas se forem considerados materiais.

As demonstrações financeiras para o exercício findo em 31 de Dezembro de 2011 foram aprovadas pelo Conselho de Administração e autorizadas para emissão em 28 de Fevereiro de 2011.

Contudo, as mesmas estão ainda sujeitas a aprovação pela Assembleia Geral de Acionistas nos termos da legislação comercial e societária em vigor em Portugal.

Após o termo do período e até à presente data não houve conhecimento de eventos ocorridos que afetem as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras ou que, não afetando as quantias reconhecidas, tenham impacto financeiro material no futuro.

Ou

Indicação dos principais acontecimentos após a data do balanço que deram origem a ajustamentos às demonstrações financeiras ou apenas divulgação, incluindo a estimativa do efeito financeiro.

Modelo:

26 — Impostos sobre o rendimento:

26.1 — Divulgação separada dos seguintes principais componentes de gasto (rendimento) de impostos:

- a) *Gasto (rendimento) por impostos correntes;*
- b) *Ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;*
- c) *Quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;*
- d) *Quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;*
- e) *Quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferença temporária de um período anterior usada para reduzir gasto de impostos correntes;*
- f) *Quantia dos benefícios de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferenças temporárias de um período anterior usada para reduzir gastos de impostos diferidos;*
- g) *Gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um ativo por impostos diferidos;*
- h) *Quantia do gasto (rendimento) de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.*

26.2 – Imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens debitados ou creditados ao capital próprio.

26.3 – Relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico (em uma ou em ambas das seguintes formas):

- a) *Reconciliação numérica entre gasto (rendimento) de impostos e o produto de lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) e indicação da base pela qual a taxa(s) de imposto aplicável(eis) é (são) calculada(s); ou*
- b) *Reconciliação numérica entre a taxa média efetiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, e indicação da base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável.*

26.4 – Explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior.

26.5 – Quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas, e créditos por impostos não usados relativamente aos quais nenhum ativo por impostos diferidos foi reconhecido no balanço.

26.6 – Quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente aos quais não foram reconhecidos passivos por impostos diferidos.

26.7 — Por cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos por impostos não usados:

- a) Quantia de ativos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;*
- b) Quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados (se tal não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço).*

26.8 — Operações descontinuadas. Gasto de impostos relacionado com:

- a) O ganho ou perda da descontinuação;*
- b) O resultado das atividades ordinárias da operação descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado;*
- c) A quantia consequente do imposto de rendimento dos dividendos que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras.*

26.9 — Quantia de um ativo por impostos diferidos e natureza das provas que suportam o seu reconhecimento (apenas quando a utilização do ativo por impostos diferidos for dependente de lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e tenha sido sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com que se relaciona o ativo por impostos diferidos).

26.10 — Natureza das potenciais consequências do imposto sobre rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos acionistas.

26.11 — Quantias das potenciais consequências do imposto sobre rendimento praticamente determináveis e existência ou não de quaisquer potenciais consequências no imposto de rendimento não praticamente determináveis.

Observações:

As divulgações exigidas pela NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, a inscrever nesta nota, visam informar os utentes das contas sobre o relacionamento entre o lucro contabilístico, o lucro fiscal e o gasto (ou rendimento) de imposto e qual o seu impacto em demonstrações financeiras futuras.

Estes relacionamentos podem ser afetados por diferenças definitivas (por exemplo, gastos ou rendimentos contabilísticos não aceites fiscalmente), por diferenças temporárias (por

exemplo, uma imparidade ou provisão não aceite fiscalmente) ou por diferentes taxas de imposto aplicáveis.

Esta norma exige assim que se divulgue:

- Os principais componentes do gasto (ou rendimento) de imposto, incluindo a informação referida nas alíneas a) a h) do parágrafo 26.1 na nota 26;
- O imposto relacionado com itens do capital próprio;
- Uma reconciliação/explicação entre o lucro contabilístico e o imposto sobre o rendimento;
- Explicação sobre alterações das taxas de imposto entre períodos;
- Quantias de impostos diferidos ativos não reconhecidos;
- Diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas, ou empreendimentos conjuntos, relativamente aos quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos;
- Quantias de ativos e passivos de impostos diferidos, por tipo de diferença temporária, reconhecidos no balanço, para cada período apresentado;
- Gasto de imposto relacionado com operações descontinuadas;
- Quantia e natureza dos ativos por impostos diferidos e as provas que suportam o seu reconhecimento (na medida em que dependam de lucros futuros); e
- A natureza de potenciais consequências no imposto que resultariam de pagamento de dividendos (ou lucros) aos acionistas (ou sócios).

Exemplo:

26 — Impostos sobre o rendimento

O imposto sobre o rendimento reconhecido nas demonstrações financeiras resulta da soma dos impostos correntes e dos impostos diferidos. O gasto (rendimento) de imposto, corrente e diferido, é registado em resultados, salvo quando se relacionam com itens registados no capital próprio. Situação em que os impostos correntes e os impostos diferidos são igualmente registados no capital próprio.

O imposto corrente é calculado com base nos respetivos resultados tributáveis, de acordo com as regras fiscais em vigor no local da sede da empresa vigentes à data do balanço.

Os impostos diferidos são calculados com base nas diferenças temporárias entre os resultados contabilísticos e os resultados fiscais e refletem as diferenças temporárias entre o montante dos ativos e passivos para efeitos de reporte contabilístico e os seus respetivos montantes para efeitos de tributação.

O resultado tributável difere do resultado contabilístico, uma vez que exclui diversos gastos e rendimentos que nunca serão dedutíveis ou tributáveis ou apenas serão dedutíveis ou tributáveis em períodos futuros.

São geralmente reconhecidos passivos por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis.

São reconhecidos ativos por impostos diferidos unicamente quando se verifica que existem expectativas razoáveis de lucros tributáveis futuros suficientes para utilizar esses ativos ou quando existam impostos diferidos passivos cuja reversão seja expectável no mesmo período em que os impostos diferidos ativos possam ser utilizados.

Em cada data de relato é efetuada uma revisão desses ativos por impostos diferidos, sendo os mesmos ajustados em função das expectativas quanto à sua utilização futura.

Os impostos diferidos são calculados à taxa que se espera que vigore no período em que se prevê que o ativo ou o passivo seja realizado, com base nas taxas de tributação (e legislação fiscal) que esteja formal ou substancialmente emitida na data de relato. Alterações na legislação fiscal podem influenciar o valor dos impostos diferidos.

A empresa encontra-se sujeita a imposto sobre o lucro em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) à taxa de 12,5% para o lucro tributável até 12.500 euros e 25% na parte excedente, sendo a Derrama fixada a uma taxa máxima de 1,5% do lucro tributável. Os lucros tributáveis acima de 2.000.000 euros estão ainda sujeitos à Derrama estadual, atualmente à taxa de 2,5%.

Para 2012, e para efeito do cálculo dos impostos diferidos, a taxa de IRC passa a ser de apenas de 25%, deixando de existir a taxa reduzida de 12,5%. A taxa da derrama estadual será também agravada.

De acordo com a legislação em vigor, as declarações fiscais podem ser sujeitas a revisão e correção por parte das autoridades fiscais durante um período de quatro anos (cinco anos para a Segurança Social), exceto quando tenha havido prejuízos fiscais, tenham sido concedidos benefícios fiscais, ou estejam em curso inspeções, reclamações ou impugnações, casos estes em que, dependendo das circunstâncias, os prazos são alongados ou suspensos. Deste modo, as declarações fiscais da empresa dos anos de 2008 a 2011 poderão vir ainda ser sujeitas a revisão, não sendo expectável contudo que, de tais revisões, resultam correções materiais às presentes demonstrações financeiras.

26.1 – Principais componentes de gasto (rendimento) de impostos

Os principais componentes de gastos de impostos, nos períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010 foram:

	2011	2010
Impostos correntes		
Ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores		
Impostos diferidos		
Prejuízos fiscais do período		
Utilização de prejuízos fiscais		
Depreciações de ativos fixos tangíveis revalorizados		
Subsídios ao investimento		
Benefícios fiscais		
Alterações taxas de tributação		
...		
Total imposto sobre o rendimento		

Justificar quantias mais expressivas.

26.2 – Imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens debitados ou creditados ao capital próprio

Durante os períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010 foram debitados e creditados as seguintes quantias relacionadas com impostos diferidos:

	2011	2010
Subsídios ao investimento		
Revalorizações ativo fixo tangível		
...		
Total		

26.3 – Relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico

Nos períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e em 31 de dezembro de 2010, a reconciliação entre a taxa nominal e a taxa efetiva de imposto foi a seguinte:

	2011	2010
Resultado antes de impostos		
Taxa de imposto s/ lucros até 12.500 €	12,5%	12,5%
Taxa de imposto s/ lucros > 12.500 €	25,0%	25,0%
Imposto		
Diferenças permanentes		
Depreciações não aceites		
Correções de períodos anteriores		
Benefícios fiscais		
...		
Outras		
Diferenças temporárias		
Provisões não aceites		
Reversão de imparidades não aceites		
...		
Outras		
Deduções à coleta		
Tributações autónomas		
Derrama		
...		
Imposto sobre o rendimento do período		
Taxa efetiva imposto		
Imposto sobre o rendimento do período		
Imposto corrente		
Imposto diferido		

Justificar valores mais relevantes explicando a alteração da taxa efetiva em relação ao período anterior.

26.4 – Quantia de ativos e passivos por impostos diferidos e crédito de imposto reconhecidos no balanço

	2011	2010
Ativos por impostos diferidos		
Prejuízos fiscais reportáveis		
...		
Passivos por impostos diferidos		
Excedentes de revalorização		
...		
Rendimentos por impostos diferidos		
Gastos por impostos diferidos		

Comentar valores mais relevantes.

26.9 – Quantia dos ativos por impostos diferidos cuja utilização depende da existência de lucros futuros

	2011	2010
Ativos por impostos diferidos		
Prejuízos fiscais reportáveis		
Utilizáveis até 2012		
Utilizáveis até 2013		
Utilizáveis até 2014		
...		

Justificar e divulgar as provas que suportam o reconhecimento dos ativos por impostos diferidos.

Indicar também os ativos por impostos diferidos que eventualmente não foram reconhecidos e qual o motivo.

Modelo:

27 – *Matérias ambientais:*

27.1 – *Descrição das bases de mensuração adotados, bem como dos métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, no que respeita a matérias ambientais.*

27.2 – *Incentivos públicos relacionados com a proteção ambiental, recebidos ou atribuídos:*

- a) *Especificação das condições associadas à concessão de cada incentivo ou uma síntese das condições, caso sejam semelhantes;*
- b) *Tratamento contabilístico adotado.*

27.3 – Informações sobre as provisões de caráter ambiental.

27.4 – Passivos de caráter ambiental, materialmente relevantes, incluídos em cada uma das rubricas do Balanço.

27.5 – Para cada passivo de caráter ambiental materialmente relevante:

- a) *Descrição da respetiva natureza;*
- b) *Indicação do calendário e das condições da sua liquidação.*
- c) *Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adotadas ou propostas.*

(Se a natureza e as condições subjacentes às diferentes rubricas forem suficientemente semelhantes, estas informações podem ser divulgadas de forma agregada. Caso as quantias sejam estimadas com base num intervalo, uma descrição da forma como se chegou à estimativa, com indicação de quaisquer alterações esperadas na legislação ou na tecnologia existente, que estejam refletidas nas quantias indicadas).

27.6 – Política contabilística adotada no caso de dispêndios de longo prazo referentes ao restauro dos locais, ao encerramento e desmantelamento. (Se foi utilizado o método da constituição gradual de uma provisão, indicar a quantia total da provisão que seria necessária para cobrir todos esses dispêndios a longo prazo).

27.7 – Quantia não descontada do passivo, bem como a taxa de desconto utilizada (caso tenha sido utilizado o método do valor presente e o efeito do desconto seja materialmente relevante).

27.8 – Passivos contingentes de caráter ambiental (incluindo informações descritivas com pormenor suficiente para que a natureza do seu caráter contingente seja entendida).

(Se as incertezas na mensuração forem de tal modo significativas que tornem impossível estimar a quantia de um passivo de caráter ambiental, deve referir-se esse facto, juntamente com as razões que o explicam e sempre que possível, com o intervalo de resultados possíveis).

27.9 – Quantia capitalizada, durante o período de referência, dos dispêndios de caráter ambiental (caso possa ser estimada com fiabilidade).

(Sempre que aplicável, deve também divulgar-se qual a parte dessa quantia que diz respeito a dispêndios destinados à remoção de agentes poluidores após a sua criação e qual a parte

que representa o dispêndio adicional de adaptação das instalações e ou do processo produtivo com vista a provocar menos poluição (ou seja, que se relaciona com tecnologias ou práticas de prevenção da poluição). Na medida em que seja possível e relevante, é apropriado apresentar uma discriminação dos dispêndios capitalizados por domínio ambiental).

27.10 – Quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e base em que tais quantias foram calculadas.

(Se relevante, deve ser apresentada uma subdivisão dos elementos que a entidade identificou como dispêndios de carácter ambiental, de forma adequada à natureza e à dimensão das atividades da entidade e aos tipos de problemas ambientais relevantes para a mesma. Na medida em que seja possível e relevante, é apropriado apresentar uma discriminação dos dispêndios por domínio ambiental).

27.11 – Dispendios significativos incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indemnizações pagas a terceiros.

27.12 – Dispendios de carácter ambiental extraordinários imputados a resultados.

27.13 – Emissão de gases com efeito de estufa:

- a) Licenças de emissão atribuídas para o exercício, para o período 2005-2007 e para os quinquênios subsequentes;*
- b) Emissões de gases com efeito de estufa, em toneladas de dióxido de carbono equivalente;*
- c) Licenças de emissão alienadas no exercício, em toneladas de dióxido de carbono e o respetivo preço;*
- d) Licenças de emissão adquiridas no exercício, em toneladas de dióxido de carbono e o respetivo preço;*
- e) Multas, coimas e sanções acessórias relacionadas com a emissão de gases com efeito de estufa;*
- f) Justo valor das licenças detidas.*

Observações:

As divulgações das matérias ambientais dependem, em grande medida, da atividade da entidade. Indústrias de natureza mais poluidora, ou que produzam resíduos suscetíveis de poluir o meio ambiente têm obrigações acrescidas em matérias ambientais bem como encargos e riscos associados mais elevados.

De acordo com o artigo 66.º do CSC, se as matérias ambientais forem relevantes para o desempenho e posição financeira da entidade, devem ser descritas no relatório de gestão, bem como as respostas da entidade a essas matérias.

De acordo com a NCRF 26 – Matérias ambientais, as divulgações no anexo prendem-se essencialmente com:

- Descrição dos critérios de mensuração e métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valores;
- Incentivos recebidos ou atribuídos;
- Provisões e outros passivos de carácter ambiental;
- Passivos contingentes;
- Dispêndios imputados a resultados do período;
- Dispêndios com multas e outras penalidades; e
- Outros dispêndios de carácter extraordinário.

A informação mais detalhada a divulgar é a que consta na nota 27 do modelo do anexo, acima, sendo coincidente com as divulgações exigidas no parágrafo 49 da NCRF 26.

No caso de direitos de emissão de gases com efeito de estufa, o apêndice à NCRF 26, parágrafo 12, recomenda que se compile em nota própria do anexo a seguinte informação, referente aos períodos apresentados:

- Emissão de gases com efeito de estufa, em quantidade e valor;
- Licenças de emissão de gases com efeito de estufa, em quantidade e valor; e
- Penalizações suportadas relacionadas com a emissão gases com efeito de estufa.

Exemplo:

27 – Matérias ambientais

As despesas de carácter ambiental são as identificadas e despendidas para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental, que decorram da atividade normal da empresa.

As despesas de carácter ambiental são registadas como gastos do período, exceto se qualificarem para reconhecimento como um ativo, conforme determinado pela NCRF 26 – Matérias Ambientais.

No decorrer dos períodos de 2011 e 2010, a empresa incorreu em diversos dispêndios de carácter ambiental, encontram-se reconhecidos na totalidade em gastos do período, conforme discriminado no quadro seguinte:

	2011	2010
Gestão de águas residuais		
Gestão de resíduos		
Gestão de ruído		
Outros		
TOTAL		

Em 31 de Dezembro de 2011 e 2010 não se encontrava registado qualquer passivo de carácter ambiental, nem é divulgada qualquer contingência ambiental, por ser convicção da Administração que não existem, a essa data, obrigações ou contingências provenientes de acontecimentos passados de que resultem encargos materialmente relevantes para a empresa.

A empresa não registou, em qualquer daqueles períodos económicos, gastos com multas e outras penalidades por incumprimentos de normas ambientais ou qualquer ocorrência de carácter extraordinário.

Modelo:

28 — Instrumentos financeiros:

Políticas contabilísticas:

28.1 — Bases de mensuração utilizadas para os instrumentos financeiros e outras políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

Categorias de ativos e passivos financeiros:

28.2 — Quantia escriturada de cada uma das categorias de ativos financeiros e passivos financeiros, no total e para cada um dos tipos significativos de ativos e passivos financeiros de entre cada categoria.

- a) Ativos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;*
- b) Ativos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade;*
- c) Instrumentos de capital próprio mensurados ao custo;*
- d) Compromissos de empréstimo mensurados ao custo menos imparidade;*
- e) Passivos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;*
- f) Passivos financeiros mensurados ao custo amortizado;*
- g) Ativos financeiros para os quais foi reconhecida imparidade, com indicação, para cada uma das classes, separadamente, i) a quantia contabilística que resulta da mensuração ao custo ou custo amortizado e ii) a imparidade acumulada.*

28.3 — *Bases de determinação do justo valor (e. g. cotação de mercado, quando ele existe, ou a técnica de avaliação) para todos os ativos financeiros e passivos financeiros mensurados ao justo valor.*

28.4 — *Situações em que a mensuração fiável do justo valor deixou de estar disponível para um instrumento de capital próprio mensurado ao justo valor por contrapartida em resultados.*

Desreconhecimento:

28.5 — *Ativos financeiros transferidos para uma outra entidade em transações que não se qualificaram para desreconhecimento. Divulgação, para cada classe de tais ativos financeiros:*

- a) Natureza dos ativos;*
- b) Natureza dos riscos e benefícios de detenção a que se continua exposto;*
- c) Quantias escrituradas dos ativos e de quaisquer passivos associados que se continuam a reconhecer.*

Colateral:

28.6 — *Ativos dados em garantia ou penhor, como colateral de passivos ou passivos contingentes:*

- a) Quantia escriturada dos ativos financeiros dados em garantia, em penhor ou promessa de penhor como colateral; e*
- b) Termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor.*

Incumprimento em empréstimos obtidos:

28.7 — *Situações de incumprimento para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço:*

- a) Detalhe do incumprimento no decurso do período relativo a amortização, juro, procura de fundos ou nos termos da conversão de tais empréstimos que permitam ao credor exigir o pagamento à data do balanço;*
- b) Quantia escriturada de empréstimos a pagar em incumprimento à data do balanço;*
- c) Em que medida o incumprimento foi sanável, ou os termos do pagamento foram renegociados, antes das demonstrações financeiras terem sido autorizadas para emissão.*

28.8 — *Incumprimento, durante o período, dos termos de contratos de empréstimo além dos referidos no parágrafo anterior (divulgar a informação exigida no parágrafo anterior, se tais incumprimentos permitem ao credor exigir pagamento acelerado, a menos que os incumprimentos tenham sido sanados, ou os termos do compromisso renegociados, até à data do balanço).*

Elementos de rendimentos, gastos, ganhos e perdas:

28.9 – Ganhos líquidos e perdas líquidas reconhecidas de:

- a) Ativos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;*
- b) Passivos financeiros ao justo valor por contrapartida em resultados;*
- c) Ativos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade;*
- d) Passivos financeiros mensurados ao custo amortizado.*

28.10 – Total de rendimento de juros e total de gasto de juros (calculado utilizando o método da taxa de juro efetiva) para ativos e passivos financeiros não mensurados ao justo valor com contrapartida em resultados.

28.11 – Quantia de perda por imparidade reconhecida para cada uma das classes de ativos financeiros.

Contabilidade da cobertura:

28.12 – Em separado e por cada uma das quatro categorias de cobertura:

- a) Descrição da cobertura;*
- b) Descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de cobertura e respetivos justos valores à data do balanço;*
- c) Natureza do risco que esteja a ser coberto, incluindo uma descrição do item coberto.*

28.13 – Para cobertura de risco de taxa de juro fixa ou risco de preço de mercadorias numa cobertura de bens detidos:

- a) Quantia de alteração no justo valor do instrumento de cobertura reconhecida na demonstração de resultados;*
- b) Quantia de alteração no justo valor dos elementos cobertos reconhecida na demonstração de resultados.*

28.14 – Para cobertura do risco de taxa de juro variável, risco de taxa de câmbio, risco de preço de mercadorias num compromisso firme ou numa transação futura de elevada probabilidade, ou num investimento líquido numa operação no estrangeiro:

- a) Períodos em que é expectável que os fluxos de caixa ocorram e os períodos em que é expectável que afetem os resultados;*
- b) Descrição de transação futura para a qual a contabilização da cobertura foi previamente utilizada mas que já não se espera mais que a transação ocorra;*
- c) Quantia resultante da alteração de justo valor de instrumentos de cobertura que foi reconhecida no capital próprio durante o período;*
- d) Quantia que foi removida do capital próprio e reconhecida no resultados do período, evidenciando a quantia incluída em cada uma das linhas da demonstração de resultados.*

Instrumentos de capital próprio:

28.15 — Indicação das quantias do capital social nominal e do capital social por realizar e respetivos prazos de realização.

28.16 — Número de ações representativas do capital social, respetivas categorias e valor nominal.

28.17 — Reconciliação, para cada classe de ações, entre o número de ações em circulação no início e no fim do período.

(Identificando separadamente cada tipo de alterações verificadas no período, incluindo novas emissões, exercício de opções, direitos e warrants, conversões de valores mobiliários convertíveis, transações com ações próprias, fusões ou cisões e emissões de bónus (aumentos de capital por incorporação de reservas) ou splits de ações).

28.18 — Quantias de aumentos de capital realizados no período e a dedução efetuada como custos de emissão.

28.19 — Quantias e descrição de outros instrumentos de capital próprio emitidos e a respetiva quantia acumulada à data do balanço.

Riscos relativos a instrumentos financeiros:

28.20 — Ativos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade: termos significativos e condições que afetam a quantia, o momento e segurança de fluxos de caixa futuros, incluindo risco de taxa de juro, risco de taxa de câmbio e risco de crédito.

Observações:

Nesta nota devem divulgar-se as informações relacionadas com os instrumentos financeiros que se enquadrem na NCRF 27 – Instrumentos financeiros.

Um instrumento financeiro é definido na norma como um contrato que dá origem a um ativo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.

Excluem-se desta norma e nota:

- os investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados;
- direitos no âmbito de um contrato de seguros; e
- locações.

Assim, em termos gerais, esta nota aplica-se às seguintes rubricas ou contas:

- Meios financeiros líquidos;
- Contas a receber e a pagar, exceto, devedores e credores por acréscimos, benefícios pós-emprego, impostos diferidos e impostos sobre o rendimento, diferimentos e provisões;
- Investimentos noutras empresas e outros instrumentos financeiros; e
- Capital, ações próprias e outros instrumentos de capital próprio.

As divulgações a incluir nesta nota são as elencadas na nota 28 do modelo do anexo, correspondendo aos parágrafos 44 a 59 da NCRF 27, e estão relacionadas essencialmente com:

- Políticas contabilísticas adotadas;
- Quantias escrituradas para cada categoria de ativos e passivos financeiros;
- Bases de determinação do justo valor;
- Ativos financeiros dados em garantia ou penhor;
- Incumprimentos de empréstimos obtidos;
- Rendimentos, gastos, ganhos e perdas resultantes da mensuração ao justo valor ou custo amortizado, bem como perdas por imparidades ou juros ganhos e pagos;
- Contabilidade de cobertura;
- Instrumentos de capital próprio; e
- Riscos relativos a instrumentos financeiros mensurados ao custo ou custo amortizado.

Exemplo:

28 — Instrumentos financeiros

28.1 - Políticas contabilísticas

A empresa reconhece um ativo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio apenas quando se torna uma das partes das disposições contratuais do instrumento financeiro.

Os instrumentos de capital próprio são reconhecidos no capital próprio quando a entidade emite tais instrumentos e os subscritores fiquem obrigados a entregar dinheiro ou outro recurso em troca dos referidos instrumentos.

Os ativos e passivos financeiros são mensurados: ao custo ou custo amortizado; ou ao justo valor, com as alterações do justo valor reconhecidas em resultados.

Os instrumentos de capital próprio emitidos pela própria entidade são mensurados pelo dinheiro recebido ou pelo justo valor dos recursos recebidos.

À data de cada relato, a empresa avalia a existência de eventuais imparidades nos ativos financeiros mensurados ao custo ou custo amortizado. Se existir uma evidência objetiva de imparidade a empresa reconhece uma perda por imparidade.

Contas a receber / Investimentos financeiros

Os saldos de clientes e outras contas a receber estão mensurados ao custo ou custo amortizado menos quaisquer perdas por imparidade. Se é expectável que a sua cobrança ocorra dentro de um ano ou menos, são classificadas como ativo corrente. Caso contrário são classificadas como ativo não corrente.

As contas a receber classificadas como ativo corrente não têm implícito juro e são apresentadas pelo respetivo valor nominal deduzidas de perdas por imparidade, calculadas com base no risco de cobrabilidade e na antiguidade.

As contas a receber classificadas como ativo não corrente são mensuradas pelo respetivo custo amortizado, determinado de acordo com o método da taxa de juro efetiva. Quando existe evidência de que as mesmas se encontram em imparidade procede-se ao registo da mesma.

As perdas por imparidade são calculadas com base na antiguidade das contas a receber ou qualquer outra evidência que indique qua a quantia, total ou parcial, não venha a ser recuperada. As perdas por imparidade identificadas são registadas por contrapartida de resultados, sendo revertidas também por resultados caso se verifique uma redução do montante da perda estimada, num período posterior.

Caixa e equivalentes a caixa

Os montantes incluídos nas rubricas de caixa e seus equivalentes correspondem aos valores de caixa, depósitos à ordem, depósitos a prazo e outras aplicações de tesouraria que possam ser imediatamente mobilizáveis com risco insignificante de alteração de valor.

Para efeito da demonstração dos fluxos de caixa, a rubrica de “Caixa e seus equivalentes” é deduzida dos descobertos bancários incluídos no balanço na rubrica de “Financiamentos obtidos”.

Financiamentos obtidos

Os financiamentos obtidos são registados no passivo pelo valor nominal recebido.

Os encargos financeiros são calculados de acordo com a taxa de juro efetiva e contabilizados em resultados de acordo com o princípio da especialização dos exercícios. Os juros vencidos e não liquidados à data do balanço são classificados na rubrica de “Outras contas a pagar”.

Contas a pagar

As contas a pagar (saldos de fornecedores e outros credores) são responsabilidades assumidas no decurso normal da atividade. Se o pagamento for devido dentro de um ano ou menos são classificadas como passivo corrente. Caso contrário são classificadas como passivo não corrente.

As contas a pagar classificadas como passivo corrente são registadas pelo seu valor nominal.

As contas a pagar classificadas como passivo não corrente, para as quais não exista uma obrigação contratual pelo pagamento de juros, são mensuradas pelo respetivo custo amortizado, determinado de acordo com o método da taxa de juro efetiva.

Instrumentos de capital

Os custos com a emissão de novas ações são reconhecidos diretamente em capital como dedução à quantia inscrita no capital próprio.

Os custos com uma emissão de capital próprio que não se concluiu são reconhecidos como gasto.

As ações próprias são reconhecidas pelo seu custo de aquisição como uma dedução ao capital próprio. Os ganhos ou perdas com a sua alienação são igualmente reconhecidos em capital próprio não afetando o resultado do período.

28.2 — Quantia escriturada de cada uma das categorias de ativos financeiros e passivos financeiros

	2011			2010		
	Quantia bruta	Imparidade acumulada	Quantia escriturada	Quantia bruta	Imparidade acumulada	Quantia escriturada
ATIVOS FINANCEIROS						
Caixa e equivalentes a caixa						
Caixa						
Depósitos bancários						
Ativos financeiros ao justo valor por resultados:						
Ativos financeiros detidos para negociação						
...						
Ativos financeiros ao custo ou custo amortizado:						
Ativos não correntes						
...						
Ativos correntes						
Clientes						
Acionistas/sócios						
...						

	2011	2010
	Quantia escriturada	Quantia escriturada
PASSIVOS FINANCEIROS		
Passivos financeiros ao justo valor por resultados:		
Swaps taxas de juro		
...		
Passivos financeiros ao custo amortizado		
Passivos não correntes		
Financiamentos bancários		
...		
Passivos correntes		
Financiamentos bancários		
...		
Passivos financeiros ao custo		
Passivos correntes		
Fornecedores		
Acionistas/sócios		
...		

O justo valor dos ativos e passivos mensurados ao justo valor por resultados foi determinado com base na sua cotação em mercado regulado.

28.2 - Clientes e outras contas a receber

Clientes

A quantia escriturada de clientes, no período findo em 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2010, apresentava os seguintes saldos:

	2011	2010
	Quantia escriturada	Quantia escriturada
Clientes Gerais		
Clientes c/corrente		
Clientes Tit. Receber		
...		
Clientes de Cob. Duvidosa		
Clientes Empresa-mãe		
Clientes c/corrente		
...		
Imparidades acumuladas		

Em 31 de dezembro de 2011 e 2010, a antiguidade dos saldos de clientes pode ser detalhada como se segue:

	2011			2010		
	Quantia bruta	Imparidade acumulada	Quantia escriturada	Quantia bruta	Imparidade acumulada	Quantia escriturada
Clientes						
Não vencidos						
Vencidos						
0 a 90 dias						
90 a 180 dias						
180 a 365 dias						
>365 dias						
Em contencioso						
Em processo de insolvência						

Comentar valores materiais, essencialmente mais antigos e em contencioso ou processo de insolvência.

Outras contas a receber

A quantia escriturada de outras contas a receber, no período findo em 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2010, apresentava os seguintes saldos:

	2011			2010		
	Quantia bruta	Imparidade acumulada	Quantia escriturada	Quantia bruta	Imparidade acumulada	Quantia escriturada
Ativo não corrente						
Acionistas/sócios						
Outros ativos financeiros						
Ativo não corrente						
Adiantamento a fornecedores						
Estado e out. entes públicos						
...						
Outras contas a receber						

Em 31 de dezembro de 2011, a rubrica ‘Estado e outros entes públicos’ incluía pedidos de reembolso de Imposto Sobre Valor Acrescentado no montante de xxx euros, decorrentes, essencialmente, da venda de produtos para o mercado externo.

Em 31 de Dezembro de 2011 e 2010, a rubrica “Outros devedores” refere-se, essencialmente, a valores a ...

...

Em 31 de Dezembro de 2011 e 2010, a antiguidade de saldos de outros devedores e ... era a seguinte:

	2011			2010		
	Quantia bruta	Imparidade acumulada	Quantia escriturada	Quantia bruta	Imparidade acumulada	Quantia escriturada
Outros devedores						
Não vencidos						
Vencidos						
0 a 90 dias						
90 a 180 dias						
180 a 365 dias						
>365 dias						
...						
Não vencidos						
Vencidos						
0 a 90 dias						
...						

28.3 - Perdas por imparidades

Nos períodos findos em 31 de dezembro de 2011 e 2010, o movimento ocorrido na rubrica de perdas por imparidade acumuladas foi o seguinte:

Período de 2011

	2011					Demonstração Resultados
	Saldo Inicial	Reforço	Reversão	Utilização	Saldo Final	
Clientes c/ corrente						
Clientes cob. duvidosa						
...						
Outros devedores						

Elaborar mapa idêntico para n-1.

Comentar política da empresa para as dividas em imparidade. Exemplo:

Em 31 de Dezembro de 2011, do valor total das contas a receber, com antiguidade superior a 120 dias, líquido dos montantes de IVA que a empresa espera e desenvolve esforços concretos para recuperar, encontram-se provisionados em cerca de 90%.

A monitorização do risco de crédito é efetuada de forma contínua, com base na antiguidade de cada saldo, na existência de contenciosos e na situação financeira de cada devedor.

28.4 – Ativos financeiros transferidos para outra entidade numa transação que não se qualifique para desreconhecimento

Em 31 de dezembro de 2011 e 2010, a empresa apresentava os seguintes ativos “descontados” em bancos:

	2011		2010	
	Valor (Ativo)	Desconto (Passivo)	Valor (Ativo)	Desconto (Passivo)
Cientes				
Letras de clientes				
Cheques pré-datados				
...				

Os ativos transferidos relativamente aos quais a entidade mantém os direitos contratuais e riscos associados continuam reconhecidos no ativo da empresa.

Os ativos transferidos reportam-se ao desconto de dívidas de clientes em bancos, conforme indicado no quadro acima, mantendo-se a dívida a receber na rubrica de clientes e o produto do desconto no passivo, na rubrica de financiamentos obtidos.

28.5 - Ativos financeiros dados em garantia, penhor ou promessa de penhor

a) Quantia escriturada de tais ativos financeiros

A empresa deu como garantia um saldo de conta de depósitos no montante de 100.000,00 euros.

b) Termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor

O depósito no valor de 100.000,00 euros foi dado como garantia como caução num contrato com um fornecedor...

28.6 - Financiamentos obtidos

No período findo em 31 de dezembro de 2011 e 2010, a entidade apresentava os seguintes saldos de financiamentos obtidos:

	2011	2010
	Quantia escriturada	Quantia escriturada
Não corrente		
Empréstimos bancários		
Locação financeira		
...		
Corrente		
Empréstimos bancários		
Locação financeira		
...		

Comentar valores materiais, incluindo condições de financiamento (taxas, maturidades, ...), linhas de crédito, garantias prestadas e incumprimentos verificados.

Situações de incumprimento em empréstimos obtidos

Apresentar quadro com detalhe de incumprimento e descrever eventuais planos negociados para sanar a situação.

28.7 - Fornecedores e outras contas a pagar

A quantia escriturada de fornecedores, no período findo em 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2010, apresentava os seguintes saldos:

	2011	2010
	Quantia escriturada	Quantia escriturada
Fornecedores Gerais		
Fornecedores c/corrente		
Fornecedores tit. pagar		
...		
Fornecedores Empresa-mãe		
Fornecedores c/corrente		
...		

Em 31 de dezembro de 2011 e 2010, a antiguidade dos saldos de fornecedores pode ser detalhada como se segue:

	2011	2010
	Quantia escriturada	Quantia escriturada
Fornecedores		
Não vencidos		
Vencidos		
0 a 90 dias		
90 a 180 dias		
180 a 365 dias		
>365 dias		
Contencioso		

Comentar valores materiais, essencialmente mais antigos e em contencioso.

Outras contas a pagar

A quantia escriturada de outras contas a pagar, no período findo em 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2010, apresentava os seguintes saldos:

	2011	2010
	Quantia escriturada	Quantia escriturada
Não corrente		
Acionistas/sócios		
...		
Corrente		
Acionistas/sócios		
Estado e outros entes públicos		
...		

Comentar valores mais significativos.

28.8 - Rendimentos e gastos, ganhos e perdas

Nos períodos findos em 2011 e em 2010 os rendimentos, gastos, ganhos e perdas relacionados com instrumentos financeiros foram os seguintes:

	2011		2010	
	Rendimentos ganhos	Gastos perdas	Rendimentos ganhos	Gastos perdas
Ativos financeiros ao justo valor por resultados				
Variações de justo valor				
Ativos financeiros ao custo ou custo amortizado				
Juros				
Alienações				
Perdas por imparidade				
...				
Passivos financeiros ao justo valor por resultados				
Variações de justo valor				
Passivos financeiros ao custo ou custo amortizado				
Juros de financiamento				
Encargos de financiamento				
...				

28.9 - Instrumentos de capital próprio emitidos

Em 31 de dezembro de 2011, o capital social da empresa encontrava-se totalmente subscrito e realizado, sendo representado por xxxx ações ao portador com o valor nominal de x euros cada uma.

A quantia escriturada de instrumentos de capital próprio empresa em 31 de dezembro de 2011 e 2010 apresentava o seguinte detalhe:

	2011	2010
	Quantia escriturada	Quantia escriturada
Capital Social		
Ações próprias		
Valor nominal		
Prémio		
Outros instrumentos de cap. próprio		

Divulgar ainda descrição e quantias sobre eventuais aumentos de capital, outros instrumentos de capital próprio, reconciliação das ações em circulação no início e fim do período ou outras alterações verificadas no período.

Modelo:

29 — Benefícios dos empregados:

29.1 — Benefícios pós-emprego.

Relativamente a planos de contribuição definida:

- a) Quantia reconhecida como gasto;*
- b) Informação acerca de contribuições para planos de contribuição definida relativamente ao principal pessoal de gerência.*

29.2 — Outros benefícios a longo prazo de empregados.

Para cada categoria de outros benefícios a longo prazo proporcionados:

- a) Natureza dos benefícios;*
- b) Quantia das obrigações;*
- c) Nível de cobertura das responsabilidades à data do relato;*
- d) Quantia de ganhos ou perdas atuariais no período corrente e as políticas contabilísticas para tais ganhos ou perdas atuariais.*

29.3 — Benefícios de cessação de emprego.

Para cada categoria de benefícios de cessação de emprego proporcionados:

- a) Natureza dos benefícios;*
- b) Política contabilística adotada;*
- c) Quantia das obrigações;*
- d) Nível de cobertura das responsabilidades à data do relato.*

29.4 — Informação acerca do passivo contingente resultante de incerteza sobre o número de empregados que aceitarão a oferta de benefícios de cessação de emprego (salvo se a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação for remota).

Observações:

A NCRF 28 – Benefícios dos empregados, não exige nenhuma divulgação especial sobre os benefícios dos empregados a curto prazo e que são, na maioria dos casos, os únicos gastos que as entidades têm com os empregados. No entanto, A NCRF 5 exige a divulgação das remunerações ao pessoal-chave da gestão (nota 6) e a NCRF 1 exige que as quantias e natureza dos gastos materiais sejam divulgadas separadamente.

Assim, nesta nota, deve ser divulgado o seguinte:

- Benefícios curto prazo – separadamente, as quantias e a natureza dos benefícios dos empregados a curto prazo;
- Benefícios pós-emprego - contribuições definidas ou outras, nos termos dos pontos 29.1 e 29.2 do modelo do anexo, acima.
- Benefícios de cessação de emprego, nos termos dos pontos 29.3 e 29.4 do modelo do anexo, acima.

Exemplo:

29 – Benefícios dos empregados

Os benefícios dos empregados incluem os encargos suportados pela entidade com os seus trabalhadores.

Os benefícios dos empregados são reconhecidos como gasto da entidade no período em que os correspondentes serviços são prestados.

O direito às férias e subsídio de férias dos empregados vence-se no final de cada ano, sendo pago no período seguinte. No entanto, o gasto correspondente é reconhecido no período em que se venceram e o serviço foi prestado por contrapartida de outras contas a pagar.

As gratificações a título de participação nos lucros são reconhecidas em gastos com o pessoal no período em que os lucros são gerados se houver uma convicção forte de que as mesmas vão ser aprovadas na Assembleia Geral de Acionistas.

29.1 - Benefícios curto prazo

Os benefícios dos empregados reconhecidos na demonstração dos resultados são exclusivamente benefícios de curto prazo. Também não existem benefícios de cessação de emprego.

Os gastos com pessoal, incorridos nos períodos de 2011 e 2010, foram os seguintes:

	2011	2010
Órgãos Sociais		
Remunerações		
Prémios/gratificações		
Encargos Sociais		
...		
Pessoal		
Remunerações		
Prémios/gratificações		
Encargos Sociais		
...		
...		

O valor inscrito em gratificações corresponde à proposta de aplicação de resultados do Conselho de Administração em atribuir uma “gratificação de balanço” aos trabalhadores e gestores da entidade no montante de _____ euros.

Apesar desta proposta não constituir uma obrigação construtiva para a entidade, tem sido prática dos acionistas deliberaram no sentido de aprovar a atribuição destas gratificações ao pessoal e órgãos sociais, pelo que tais valores são reconhecidos, no final do período, como benefícios dos empregados e reconhecidos em gastos do período.

A rubrica «outros gastos» inclui gastos com a medicina no trabalho, formação, seguro de saúde e seguro de acidentes de trabalho.

O número médio de empregados da empresa em 2011 foi de xxx (xxx em 2010).

Modelo:

30 — *Divulgações exigidas por diplomas legais:*

30.1 — _____

30.2 — _____

Observações:

Nesta nota devem ser divulgadas informações exigidas por diplomas legais. As necessidades de divulgação nesta nota podem variar em função do tipo ou dimensão de entidade.

De acordo com o artigo 66.º-A do CSC, as sociedades devem prestar informação, no anexo às contas:

- a) Sobre a natureza e o objetivo comercial das operações não incluídas no balanço e o respetivo impacto financeiro, quando os riscos ou os benefícios resultantes de tais operações sejam relevantes e na medida em que a divulgação de tais riscos ou benefícios seja necessária para efeitos de avaliação da situação financeira da sociedade;
- b) Separadamente, sobre os honorários totais faturados durante o exercício financeiro pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas relativamente à revisão legal das contas anuais, e os honorários totais faturados relativamente a outros serviços de garantia de fiabilidade, os honorários totais faturados a título de consultoria fiscal e os honorários totais faturados a título de outros serviços que não sejam de revisão ou auditoria.

Exemplo:

30 — Divulgações exigidas por diplomas legais

No período findo em 31 de dezembro de 2011, o total de honorários faturados pela sociedade de Revisores Oficiais de Contas relativamente à revisão legal de contas foi de xxxx euros.

...

Modelo:

31 — Outras informações:

(Divulgações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados).

Observações:

Nesta nota deverão ser divulgadas outras informações que não se enquadram em nenhuma das restantes notas e que possam contribuir para uma melhor compreensão da posição financeira e desempenho da entidade.

Assim, a título de exemplo, nesta nota poderá (ou deverá) ser divulgado o seguinte:

- Detalhe das principais rubricas de gastos e rendimentos (quadros comparativos);
- Detalhe e reconciliação dos saldos entre o início e fim do período das contas de reservas, resultados transitados, excedentes de revalorização e outras variações no capital próprio.
- Detalhe das contas de acréscimos e diferimentos;
- Detalhe da conta do estado; ou
- Gestão de riscos financeiros.

Deve também ser divulgada a existência de dívidas em mora, ou não, perante a Segurança Social e o Estado.

Exemplo:

31 – Outras informações

31.1 – Fornecimentos e serviços externos

Nos períodos findos em 31 de Dezembro de 2011 e em 31 de Dezembro de 2010, a rubrica de “Fornecimentos e serviços externos” apresentava a seguinte composição:

	2011	2010
Fornecimentos e serviços externos		
Subcontratos		
Trabalhos especializados		
Energia		
...		
Outros gastos		

Se relevante, acrescentar informação sobre algum valor.

31.2 – Outros rendimentos e ganhos e outros gastos e perdas

Nos períodos de 2011 e 2010, as rubricas de outros rendimentos e ganhos apresentaram os seguintes valores:

	2011	2010
Outros rendimentos e ganhos		
...		

As rubricas de outros gastos e perdas apresentaram os seguintes valores:

...

31.x - ...

31.x - Gestão de Riscos Financeiros

A exposição da Sociedade a riscos financeiros consiste, essencialmente, na variação das taxas de juro, na variação das taxas de câmbio, no risco de crédito e no risco de liquidez.

Risco da taxa de câmbio

A empresa é afetada pelo risco cambial na medida em realiza compras e vendas em moeda diferente do euro.

A política de gestão para mitigar este risco consiste ...

Risco da taxa de juro

Os financiamentos obtidos vencem juros a taxas variáveis, conforme explicitado na nota xx.

Pontualmente, a empresa utiliza instrumentos financeiros derivados para reduzir a sua exposição à taxa de juro...

Risco de Crédito

A exposição da empresa ao risco de crédito está maioritariamente associada às contas a receber decorrentes da sua atividade operacional. A empresa recorre a seguros de crédito para minimizar este risco...

Risco de liquidez

A gestão do risco de liquidez visa garantir o acesso permanente e eficiente a fundos suficientes para fazer face aos pagamentos correntes, nas respetivas datas de vencimento,

minimizar a probabilidade de incumprimento no reembolso financiamentos e garantir que as empresa tem fundos para realizar novos investimentos. ...

31.x - Dividas ao setor público

Informa-se que a empresa à data de encerramento das contas do período de 2011 tem a sua situação “**regularizada**” perante a Segurança Social, tal como relativamente à Administração Tributária, não existindo, por isso, qualquer dívida em mora ao estado e outros entes públicos.

Local, __ de _____ de 2012

O Técnico Oficial de Contas

O Conselho de Administração / A Gerência